



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

Análisis de la aplicación del nuevo marco normativo contable del sector público respecto a los bienes históricos y culturales en Colombia. Estudio de caso

Nicolás Muñoz Gómez

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Administración de Empresas y Contaduría
Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá D.C., Colombia
2023

Análisis de la aplicación del nuevo marco normativo contable del sector público respecto a los bienes históricos y culturales en Colombia. Estudio de caso

Nicolás Muñoz Gómez

Tesis presentada como requisito parcial para optar al título de:

Magister en Contabilidad y Finanzas

Director:

Profesor asociado Mauricio Gómez-Villegas

Doctor en Contabilidad

Línea de investigación:

Contabilidad

Grupo de investigación:

Contabilidad, Organizaciones y Medio Ambiente

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá D.C., Colombia

2023

Agradecimientos

A mi familia, especialmente a María Isabel, a Luis Heriberto y a mi hermano.

A mis abuelas, las aprecio mucho.

A la Universidad Nacional de Colombia la cual le debo todo el apoyo y trabajo. A mis compañeros del Colectivo de Trabajo Nosotros, como al Grupo de Investigación en Contabilidad, Organizaciones y Medio Ambiente por sus comentarios y apoyo en la elaboración de esta tesis.

Al profesor Mauricio Gómez, mi director de tesis, por el apoyo y seguimiento durante todo el trabajo de investigación. Por todos los aportes que me dio en las diferentes metodologías de investigación, como por la paciencia en la revisión del documento.

A todos los compañeros que me ayudaron en la revisión, corrección y comentarios de esta investigación. A los profesores de la materia de metodología de investigación por sus comentarios y aprendizaje. A los entrevistados en esta investigación y a todos los que aportaron a los resultados entregados.

Declaración de obra original

Yo declaro lo siguiente:

He leído el Acuerdo 035 de 2003 del Consejo Académico de la Universidad Nacional. << Reglamento sobre propiedad intelectual>> y la Normatividad Nacional relacionada al respecto de los derechos de autor. Esta disertación representa mi trabajo original, excepto donde he reconocido las ideas, las palabras, o materiales de otros autores.

Cuando se han presentado ideas o palabras de otros autores en esta disertación, he realizado su respectivo reconocimiento aplicando correctamente los esquemas de citas y referencias bibliográficas en el estilo requerido.

He obtenido el permiso del autor o editor para incluir cualquier material con derechos de autor (por ejemplo, tablas, figuras, instrumentos de encuesta o grandes porciones de texto).

Por último, he sometido esta disertación a la herramienta de integridad académica, definida por la universidad.

Nicolás Muñoz Gómez

Resumen

Los bienes históricos y culturales difieren de los demás bienes del sector público, son inembargables, inalienables y difíciles de sustituir. Sin embargo, se ha considerado el reconocimiento de estos bienes en la información financiera de las entidades del sector público. Varios países cuentan con normas específicas para el reconocimiento en la contabilidad de estos bienes, pero son heterogéneos en cuanto a su reconocimiento, identificación y medición. Por ende, existen problemas respecto a los bienes históricos y culturales como su definición y caracterización, la identificación y reconocimiento bajo un marco normativo contable y el problema económico-contable de su medición y valoración. En Colombia, la Contaduría General de la Nación, entidad reguladora de la contabilidad del sector público, ha emitido el último marco del régimen de contabilidad pública, donde presenta modificaciones sustanciales frente al reconocimiento, medición y revelación de los bienes históricos y culturales; por lo que, se requiere identificar las implicaciones que ha tenido esta normatividad en las entidades. En atención a lo anterior, esta tesis de maestría tiene por objetivo analizar las implicaciones y los efectos que tienen el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales, respecto al tratamiento prescrito en el nuevo marco del régimen de contabilidad pública establecido por la Contaduría General de la Nación, mediante el estudio de caso del Banco de la República.

La investigación de corte cualitativo analizó información financiera y no financiera del Banco y aplicó entrevistas semiestructuradas a miembros de la Contaduría General de la Nación y del Banco de la República. Producto de ello, se evidenció que el banco reconoce los bienes históricos y culturales como propiedad, planta y equipo y bienes históricos y culturales. La entidad aplicó métodos de valoración como valores de mercado en algunos bienes como metales preciosos, precios de referencia del mercado del arte, costo de adquisición, avalúos técnicos y valoración simbólica. Conforme a lo anterior, es evidencia que es posible reconocerlos, que existen mecanismos de medición y valoración que pueden utilizar las entidades. Sin embargo, aún existen retos en materia contable. Los bienes históricos y culturales intangibles aún no son considerados para su reconocimiento en la contabilidad, adicionalmente, la academia ha evidenciado que se requiere también una contabilidad que dé cuenta de la salvaguarda y la protección del patrimonio cultural.

Palabras clave: Bienes históricos y culturales, Banco de la República, contabilidad del sector público, régimen de contabilidad pública.

Abstract

Analysis of the application of the new accounting standard framework of the public sector regarding heritage assets in Colombia. Case study

Heritage assets are different from other public sector assets, they are unseizable, inalienable and difficult to replace. However, the recognition of these assets in the financial information of public sector entities has been considered. Several countries have specific standards for accounting recognition of these assets, but they are heterogeneous in terms of their recognition, identification, and measurement. Therefore, there are problems about heritage assets such as their definition and characterization, identification and recognition under an accounting standards framework, and the economic-accounting problem of their measurement and valuation. In Colombia, the Contaduría General de la Nación, the regulatory entity for public sector accounting, has issued the latest framework of the *Régimen de Contabilidad Pública* where it presents substantial modifications regarding the recognition, measurement, and disclosure of heritage assets; Therefore, it is necessary to identify the implications that this standard has had on the entities. In view of the above, this master's thesis aims to analyze the implications and effects of recognition, measurement-valuation, and disclosure of heritage assets, with respect to the treatment prescribed in the new framework of the *Régimen de Contabilidad Pública* established by the Contaduría General de la Nación, through the case study of Banco de la República.

The qualitative research analyzed financial and non-financial information of the bank and applied semi-structured interviews to members of the Contaduría General de la Nación and the Banco de la República. As a result of this, it was evidence that the bank recognizes heritage assets as property, plant and equipment and heritage assets. The entity applied valuation methods such as market values in some goods as precious metals, art market reference prices, acquisition cost, technical appraisals, and symbolic valuation. In accordance with the above, it is evidence that it is possible to recognize them, that there are measurement and assessment mechanisms that entities can use. However, there are still accounting challenges. Intangible heritage assets are not yet considered for recognition in accounting, additionally, the academy has shown that accounting is also needed to account for the safeguarding and protection of cultural heritage.

Keywords: Heritage assets, Banco de la República, public sector accounting, public accounting standard.

TABLA DE CONTENIDO

LISTADO DE TABLAS.....	12
LISTADO DE GRÁFICOS	13
LISTADO DE ACRÓNIMOS	14
INTRODUCCIÓN.....	15
1. PROBLEMÁTICA Y DEFINICIÓN DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES: UNA PANORÁMICA INTERNACIONAL Y NACIONAL	20
1.1. Introducción.....	20
1.2. Los principales problemas de los bienes históricos y culturales.....	21
1.2.1. Naturaleza de los bienes históricos y culturales	21
1.2.2. Dimensión histórica de los bienes históricos y culturales	22
1.2.3. Dimensión cultural de los bienes históricos y culturales.....	23
1.2.4. Dimensión estética de los bienes históricos y culturales	23
1.2.5. Dimensión económica de los bienes históricos y culturales.....	24
1.3. El concepto de bienes históricos y culturales	24
1.3.1. La antropología cultural.....	26
1.3.2. El derecho cultural.....	27
1.3.3. La historia del arte	28
1.3.4. La educación cultural.....	28
1.4. Definición legal, tanto internacional como nacional, de los bienes históricos y culturales	29
1.4.1. Evolución histórico-legal del término <i>heritage</i>	30
1.4.2. Aproximación legal nacional de los bienes históricos y culturales	32
1.4.3. Concepción nacional de los bienes históricos y culturales	34
1.5. Implicaciones de las definiciones y problemas de los bienes históricos y culturales en la contabilidad.....	37
1.5.1. La complejidad de definir y caracterizar los bienes históricos y culturales en la contabilidad	37
1.5.2. La inclusión de los bienes históricos y culturales en la contabilidad	39
1.6. Conclusiones.....	40
2. COMPARACIÓN DE TRATAMIENTOS CONTABLES A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES	42
2.1. Introducción.....	42
2.2. La contabilidad pública, las implicaciones de su reforma y su relación con el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales.....	43
2.2.1. Implicaciones del <i>New Public Management</i> en la contabilidad	44

2.2.2.	La relación entre el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales y el <i>New Public Management</i>	49
2.3.	Los problemas contables de los bienes históricos y culturales, su discusión académica y propuestas a tales problemas	52
2.3.1.	Reconocimiento	52
2.3.2.	Medición-valoración.....	54
2.3.3.	Presentación.....	55
2.3.4.	Revelación	56
2.4.	Los marcos normativos contables, internacionales y nacional, de los bienes históricos y culturales 57	
2.4.1.	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)	57
2.4.2.	Normatividad del Reino Unido.....	58
2.4.3.	Normatividad de los Estados Unidos.....	59
2.4.4.	Normatividad en Latinoamérica	59
2.4.5.	Normatividad Colombiana	60
2.5.	Diferencias normativas y limitaciones de los tratamientos contables de los bienes históricos y culturales	62
2.6.	Conclusiones	66
3.	LA APLICACIÓN DEL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES POR EL BANCO DE LA REPÚBLICA	68
3.1.	Introducción	68
3.2.	Metodología de investigación, instrumentos y fuentes de información	69
3.2.1.	Estudio de caso y triangulación de la información	70
3.2.2.	Documentos analizados e instrumentos aplicados.....	74
a.	Documentos analizados	74
b.	Entrevistas semiestructuradas.....	75
3.3.	Entidad estudio de caso – Banco de la República	76
3.3.1.	Labor Cultural del Banco de la República.....	77
3.3.2.	Bienes históricos y culturales del Banco de la República	78
3.4.	Examen del proceso de aplicación normativo por parte de la entidad estudio de caso	81
3.4.1.	Cambios normativos en los tratamientos contables que siguió el Banco de la República	81
3.4.1.1	Cambios normativos respecto a los bienes históricos y culturales que debió cumplir el Banco de la República.....	82
a.	Estados financieros 2005-2006.....	84
b.	Estados financieros 2007-2014.....	85

c. Estados financieros 2015-2020.....	86
3.4.1.2 Implicaciones en los estados financieros, proceso de presentación y revelación de los bienes históricos y culturales	87
a. Reconocimiento.....	88
b. Medición-valoración.....	89
c. Presentación y revelación	92
3.4.2. Percepciones de las implicaciones de la aplicación normativa en el Banco de la República ..	94
3.4.2.1 Percepción de la elaboración del nuevo marco normativo	95
3.4.2.2 Percepción de la aplicación de la normatividad por parte de la entidad.....	98
3.4.3. Implicaciones y posibles efectos de la aplicación del nuevo marco normativo de parte del Banco de la República	103
3.5. Conclusiones.....	105
CONCLUSIONES	108
BIBLIOGRAFÍA	113
ANEXOS	119
• Anexo A: Proceso de clasificación y aplicación normativa de los bienes históricos y culturales en Colombia	119
• Anexo B: Modelo contable aplicado en Latinoamérica y los bienes históricos y culturales	120
• Anexo C: Ficha de entrevista semiestructurada – Preparadores de la información	122
• Anexo D: Ficha de entrevista semiestructurada – partícipes en Entidad reguladora	124
• Anexo E: Entrevista semiestructurada actor clave Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación	126
• Anexo F: Entrevista semiestructurada actor clave Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación	131
• Anexo G: Entrevista semiestructurada Preparadores de la información – Banco de la República.....	136

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1: Principales perspectivas teóricas desde las cuales se aborda el concepto de patrimonio cultural.....	25
Tabla 2: Componentes doctrinales del New Public Management y su efecto en la contabilidad y los bienes históricos y culturales	47
Tabla 3: Diferentes maneras de reconocimiento de los bienes históricos y culturales en los estados financieros desde la perspectiva del New Public Management	50
Tabla 4: Detallado de entrevistas de la investigación.....	76
Tabla 5: Listado de bienes históricos y culturales con acto administrativo del Banco de la República.....	79
Tabla 6: Principales cambios normativos respecto a los bienes históricos y culturales en Colombia elaborados por la Contaduría General de la Nación.....	83

LISTADO DE GRÁFICOS

Gráfica 1: Modelo de triangulación de la información	72
Gráfica 2: Diagrama que identifica el proceso de elaboración, implementación y seguimiento de un nuevo marco normativo contable	73
Gráfica 3: Variación en la medición-valoración de los bienes históricos y culturales del Banco de la República	90
Gráfica 4: Efecto en el cambio normativo del activo por bienes históricos y culturales del Banco de la República	91
Gráfica 5: Variación del gasto e ingreso por actividad cultural del Banco de la República	92

LISTADO DE ACRÓNIMOS

Abreviatura	Significado
AGN	Archivo General de la Nación
ASB	Accounting Standards Board UK
BIC	Bienes de Interés Cultural
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CGN	Contaduría General de la Nación
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOCAL	Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina
FRS	Financial Reporting Standard UK
IASB	International Accounting Standards Board
ICANH	Instituto Colombiano de Antropología e Historia
ICOMOS	International Council on Monuments and Sites
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIIF	Normas Internacionales de la Información Financiera
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
SFFAS	Statement of Federal Financial Accounting Standards
SIPA	Sistema de Información de Patrimonio y Artes
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization

INTRODUCCIÓN

El sector público centra sus actividades y propósitos en el bienestar social, principalmente en la satisfacción y protección de los derechos de los ciudadanos. Algunas de estas actividades configuran una política cultural, consistente en el desarrollo de actividades culturales y la protección del patrimonio cultural del país. En cabeza del Estado está la protección y preservación de los bienes históricos y culturales, lo que permite continuar con el legado cultural de una nación. Los bienes históricos y culturales son la representación material e inmaterial de un pueblo.

Las entidades públicas han estado incluyendo en sus informes y estados financieros los bienes históricos y culturales en los últimos años. Este reconocimiento de los bienes históricos y culturales inició en el contexto de la implementación del *New Public Management* (Hood, 1991, 1995), mediante un proceso de revelación descriptiva, y posteriormente con su inclusión a los informes de contabilidad financiera (Barton, 2000; Ellwood & Greenwood, 2016). Sin embargo, este proceso ha sido debatido tanto por académicos como por profesionales (Aversano, Christiaens, Tartaglia Polcini, et al., 2019; Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008; Ellwood & Greenwood, 2016). Lo anterior, se debe principalmente a tres problemas, referidos a: la definición y caracterización de los bienes históricos y culturales, su identificación y reconocimiento bajo un marco normativo contable y, por último, el problema económico-contable de su medición y valoración.

El primer problema corresponde a la diversidad de concepciones, características y alcance de los bienes históricos y culturales. El concepto de los bienes históricos y culturales (*heritage assets* en inglés) corresponde a aquellos activos, ya sean materiales o inmateriales, que tienen cualidades intrínsecas no solo culturales e históricas, sino también cualidades científicas, ambientales y tecnológicas (UNESCO, 1972). Sin embargo, cada país cuenta con autonomía para declarar el conjunto de activos a los que se les da la categoría de activos del patrimonio histórico y cultural, así como el sistema regulatorio para la distinción, protección y conservación de dichos activos. Lo anterior no ha permitido establecer criterios homogéneos frente a las características, cualidades y derechos frente a los bienes históricos y culturales; las principales características reconocidas internacionalmente son su carácter de bienes inembargables, imprescriptibles e inalienables (Congreso de la República, 1991).

Respecto a su reconocimiento en la contabilidad del sector público, se pone en cuestionamiento la característica sobre la cual los activos deben ser controlados o de propiedad exclusiva de una entidad

(Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008), dado que los bienes históricos y culturales no pueden ser considerados con la característica de propiedad exclusiva, pues la libertad de uso o destino del bien implica un goce público. De acuerdo a lo anterior, se estableció el concepto de *community assets*, que definió los activos bajo una propiedad común, lo que permite diferenciar los activos que utiliza el sector público que no le pertenecen a la entidad, bajo el concepto de propiedad privada o estatal, pero lo administran con el fin de generar un bienestar social (June, 1992). Adicional a lo expuesto, autores como Barton incluyen la figura de *natural capital assets* (Barton, 1999) para considerar los aspectos medioambientales que contribuyen al patrimonio y la cultura de una nación, como de activos fiduciarios para enfatizar la implicación de la generación de flujos económicos o beneficios futuros del bien y el carácter de propiedad común de los bienes (Barton, 2000).

En el caso colombiano, aparte de las anteriores consideraciones, difiere la definición de los bienes históricos y culturales de la Ley general de la cultura de la definición presentada en el Régimen de Contabilidad Pública para las Entidades de Gobierno. La definición de bienes históricos y culturales en el marco contable no tiene alcance a los bienes inmateriales y a los recursos naturales con valor cultural o histórico. Dentro del proceso de convergencia a la normatividad internacional, la Contaduría General de la Nación estableció el *Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con NIIF – NICSP* (Contaduría General de la Nación, 2017). Este régimen está constituido por cuatro marcos normativos; en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno se considera que un bien histórico y cultural se caracteriza por su uso o generación de beneficios económicos, que puede ser reconocido como: propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión, bienes históricos y culturales, y bienes de uso público; siempre que cumpla con la definición establecida para cada categoría en la normatividad.

De igual manera a lo que ocurre en Colombia, otros países reconocen de manera diferente los bienes históricos y culturales, aunque no siempre cuentan con una normatividad específica para su reconocimiento. El problema contable en su identificación y reconocimiento recae en la ausencia o diversidad de marcos normativos que permitan reflejar características artísticas, históricas y culturales de los bienes históricos y culturales, así como el valor del activo (Barton, 2000).

Con la aplicación de un nuevo marco normativo en Colombia, es necesario analizar la aplicación de esta normatividad, así como identificar los problemas que se están presentando en las entidades que lo adopten; es necesario conocer las dificultades al momento de reconocer, medir-valorar, presentar y divulgar la información y los posibles efectos a futuro que se puedan evidenciar fruto de la aplicación.

Por último, el problema económico – contable de su medición y valoración parte de la dificultad de contar con un valor de mercado o económico para estos activos (Micallef & Peirson, 1997). Producto del *New Public Management*, se trasladaron las normas contables del sector privado a la contabilidad pública, entre ellas el proceso de medición y valoración bajo un contexto de mercados activos, con oferta y demanda de dichos bienes y con el objetivo de maximizar de beneficios (o los flujos futuros), posturas adoptadas desde la economía neoclásica (Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008). No obstante, los bienes históricos y culturales, al igual que otros bienes y servicios del sector público, no operan en el contexto de mercados activos que permitan establecer un precio de mercado.

Adicional a lo anterior, los bienes históricos y culturales tienden a ser únicos, irremplazables, de ahí la importancia en su preservación y protección; de la misma manera, es poco viable que cuenten con operaciones de compra y venta o transacciones económicas entre las diferentes entidades para considerar algún costo de transacción o adquisición. Incluso, algunas valoraciones económicas y culturales de estos bienes han logrado identificar características de dimensiones culturales que no son reflejadas por el valor económico (Freire et al., 2017); esto da cuenta de la importancia de considerar valoraciones no económicas que permitan aproximarnos a la importancia y relevancia de los bienes históricos y culturales para cada una de las naciones.

En este contexto, no existe una sistematización académica a nivel internacional ni nacional, que aborde estas tres problemáticas en el estudio de los bienes históricos y culturales en el sector público. En nuestra problematización identificamos que existe heterogeneidad en la definición de los bienes históricos y culturales, por lo que se requieren trabajos que permitan sintetizar las diferentes definiciones que existen a nivel internacional respecto a estos importantes activos públicos. En materia de normatividad contable son muy pocos los países que cuentan con una norma específica para los bienes históricos y culturales. Por su parte, el regulador internacional, la Junta de Normas de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), ha iniciado una discusión durante los últimos años¹ con el fin de elaborar una normatividad específica para estos bienes, puesto que la normatividad internacional actual solo menciona los bienes históricos y culturales en la norma de propiedad, planta y equipo y de activos intangibles (IPSAS, 2011a, 2011b), y en ambos casos no propone un reconocimiento obligatorio de estos bienes.

¹ Existen documentos de consulta, que han compilado parte del trabajo realizado por parte del IPSASB (IFAC, 2006, 2017); principalmente se pueden destacar los comentarios realizados por algunos países europeos, así como Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos. En el siguiente enlace se puede ver todo el trabajo realizado en ese tema: <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/heritage>.

Por lo anterior es importante realizar estudios que analicen la identificación de los bienes históricos y culturales, logren establecer comparaciones entre diferentes normas internacionales con las que cuentan los países para el reconocimiento contable de estos bienes, y den cuenta del trabajo que están haciendo las entidades en la medición y valoración. En el contexto colombiano, esto es también relevante considerando que se emitió un nuevo marco normativo que converge con la regulación internacional y reconoce la experiencia y la normatividad local frente al reconocimiento, medición-valoración y revelación de los bienes históricos y culturales en Colombia.

Por todo lo anterior, esta tesis se pregunta: *¿Qué implicaciones y efectos tiene la aplicación del nuevo marco del régimen de contabilidad pública para los bienes históricos y culturales, respecto al reconocimiento, medición-valoración y revelación de estos bienes en las entidades públicas de gobierno en Colombia?* Así, el objetivo de esta investigación es analizar las implicaciones y los efectos que tienen el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales, respecto al tratamiento prescrito en el nuevo marco del régimen de contabilidad pública establecido por la Contaduría General de la Nación, mediante un estudio de caso.

Para conseguir el objetivo general, en la investigación se propuso como objetivos específicos: a) sistematizar y comparar la problemática y la definición, nacional e internacional de los bienes históricos y culturales; b) comparar los diferentes tratamientos contables que se establecen nacional e internacionalmente para los bienes históricos y culturales; c) examinar la aplicación del nuevo marco normativo contable para el sector público en Colombia, en cuanto a la identificación, el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales por medio de un estudio de caso; y d) distinguir los principales efectos del reconocimiento, medición-valoración y revelación de los bienes históricos y culturales en Colombia, por medio de un estudio de caso, de conformidad con el nuevo marco normativo contable para el sector público.

Para el cumplimiento de los objetivos, se consideró una entidad del sector público que tiene bajo su responsabilidad bienes históricos y culturales, por lo que deberá reconocerlos en su información contable y financiera; partiendo de esta premisa se estudió la aplicación del nuevo marco normativo en el Banco de la República. Se consideró principalmente esta entidad debido a que cuenta con varios bienes históricos y culturales, entre ellos: las colecciones de obras de arte, colecciones del museo de oro, colección bibliográfica y otras colecciones de valor cultural e histórico.

Este trabajo se justifica al dar respuesta a algunas de las problemáticas a nivel nacional e internacional frente al reconocimiento, medición-valoración y presentación de los bienes históricos y culturales, concretamente mediante un estudio de caso se aborda la actual normatividad del sector público para entidades de gobierno que reconocen los bienes históricos y culturales. Con todo lo anterior, el estudio empírico permite conocer las implicaciones al momento de reconocer, medir, valorar y presentar los bienes históricos y culturales en una entidad concreta, por lo que se contribuye a la literatura académica en este aspecto. Metodológicamente, este es un trabajo cualitativo e interpretativo que, mediante un estudio de caso, se logra identificar implicaciones y posibles efectos que ha tenido el reconocimiento contable de los bienes históricos y culturales en el Banco de la República.

La tesis está compuesta por esta introducción, posteriormente un primer capítulo, donde se abordará la problemática de la definición de los bienes históricos y culturales a nivel internacional y nacional, así como la conceptualización desde diferentes áreas del conocimiento de los bienes históricos y culturales. En seguida, un segundo capítulo donde se sistematizan los diferentes tratamientos contables tanto a nivel nacional como internacional, al igual que los principales problemas contables que se dan en el reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación de los bienes históricos y culturales. Para proseguir, en un tercer capítulo, con el abordaje de la aplicación del nuevo marco normativo para los bienes históricos y culturales en Colombia mediante el estudio de caso; en este capítulo se detallará la metodología de investigación, el examen del proceso de aplicación y las implicaciones y posibles efectos producto de esta. Para culminar, se presentará un apartado de conclusiones. El documento incluye también la bibliografía y los anexos.

1. PROBLEMÁTICA Y DEFINICIÓN DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES: UNA PANORÁMICA INTERNACIONAL Y NACIONAL

1.1. Introducción

A lo largo de la historia se han producido distintas manifestaciones de protección y apropiación de los bienes culturales. En la antigüedad, el patrimonio cultural era una muestra de la riqueza y el poder que tenía un soberano, cuya colección de tesoros invaluable eran transferidas de dueño a través de guerras, saqueo o control del patrimonio. En la contemporaneidad, los bienes históricos y culturales dejaron de ser de dominio particular, del deleite de algún rey o soberano, pasando a ser de dominio público y del disfrute, en algunos casos, de toda la humanidad. Este particular cambio expresa la evolución de la significación social atribuible a los bienes, la selección de los objetos y la designación de cualidades que los hacen dignos de su conservación y transmisión para futuras generaciones (Peñalba, 2005).

Para las comunidades, los bienes históricos y culturales terminaron siendo la representación de sus valores, legados, identidad, costumbre y creencias. A estos bienes, tanto tangibles como intangibles, se les atribuye la capacidad de encapsular las costumbres y mensajes que le dan valor y sentido a la vida de una comunidad. Estos objetos reflejan antecedentes históricos, aspectos artísticos y estéticos, muestras de la división social y política, aspectos religiosos y espirituales, mensajes simbólicos y aspectos naturales del territorio. En fin, la esencia de la comunidad. La distribución y organización política actual de la sociedad, específicamente en naciones, permite su apropiación por diferentes comunidades, su protección y preservación en aras de generar una trascendencia social a lo largo del tiempo.

Los bienes históricos y culturales son la representación material e inmaterial de un pueblo. El patrimonio cultural es importante para cada una de las personas que conviven en la sociedad, pues representa la identidad misma de la sociedad, es el reflejo del pasado y presente, de la concepción social. Este patrimonio parte de la diferenciación entre comunidades, es único e irremplazable, es un vestigio que reclama ser preservado. Ante estas particularidades que distinguen a los bienes históricos y culturales, este capítulo busca sistematizar y comparar la problemática y la definición, nacional e internacional, de los bienes históricos y culturales. Reconociendo la importancia de dichos activos para la sociedad y el Estado, este capítulo pretende responder a la pregunta ¿Cuáles son los problemas que existen a nivel nacional e internacional con, así como la definición de, los bienes históricos y culturales?

Para abordar la pregunta planteada y conseguir el objetivo establecido, este capítulo se divide en seis partes incluyendo esta introducción. En la segunda parte, se presentarán esquemáticamente los principales problemas relacionados con los bienes históricos y culturales. En tercer lugar, se identificará la definición de los bienes históricos y culturales desde diferentes áreas de conocimiento. En cuarto lugar, se busca identificar la definición legal, tanto internacional como nacional, de los bienes históricos y culturales. En quinto lugar, se analizarán las implicaciones de las definiciones y problemas de los bienes históricos y culturales para ser objeto de inclusión en la información contable del Sector Público. El sexto y último apartado, se plantean algunas conclusiones al capítulo.

1.2.Los principales problemas de los bienes históricos y culturales

En este acápite se busca sintetizar esquemáticamente los problemas que se presentan en los bienes históricos y culturales, por lo que, se aborda: la naturaleza de los bienes históricos y culturales, su dimensión histórica, su dimensión cultural, su dimensión estética y la dimensión económica de los bienes históricos y culturales.

1.2.1. Naturaleza de los bienes históricos y culturales

El patrimonio se puede subclasificar por su naturaleza en al menos 3 tipos de patrimonio. El patrimonio natural, el patrimonio cultural y el patrimonio económico industrial. El patrimonio natural se divide en a) monumentos naturales constituidos por formaciones físicas y biológicas; b) las formaciones geológicas y fisiográficas, y las zonas estrictamente delimitadas que constituyan el hábitat de especies en peligro de extinción; c) los lugares o zonas naturales estrictamente delimitadas; d) vestigios arqueológicos o históricos en su contexto natural y fósiles paleontológicos asociados a la actividad humana; e) el paisaje cultural, producido bajo un determinado tiempo y espacio, que se mantiene inalterable (UNESCO, 1972).

El patrimonio cultural se subdivide en bienes materiales e inmateriales. Los bienes materiales se dividen en bienes muebles e inmuebles. Los bienes inmuebles se dividen en a) los monumentos, b) los conjuntos de interés cultural y c) los lugares históricos. Los bienes inmateriales se clasifican en a) tradiciones y expresiones orales, b) artes y espectáculos, c) usos sociales, rituales y actos festivos, d) conocimientos y usos relacionados con la naturaleza y el universo, e) las técnicas artesanales tradicionales (UNESCO, 1972).

Por último, el patrimonio económico industrial se puede clasificar en bienes muebles, bienes inmuebles y bienes inmateriales (intangibles y propiedad industrial) (UNESCO, 1964).

El problema que encarna la naturaleza de los bienes históricos y culturales está en su clasificación, debido a que esta clasificación permite discriminar los diferentes hechos, derechos u objetos que pueden ser considerados como parte de un patrimonio; no obstante, la misma característica del bien puede estar conformado por aspectos materiales e inmateriales y estar ubicado en algún paisaje cultural. La clasificación permite identificar qué aspectos de valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico le han dado la consideración de ser un patrimonio de esta naturaleza; sin embargo, llegar a clasificarlo encarna una dificultad mayoritariamente por los aspectos inmateriales que deben ser considerados.

1.2.2. Dimensión histórica de los bienes históricos y culturales

El Estado, en las diversas jurisdicciones, es el principal ente regulador y protector de los bienes históricos y culturales de una nación. Se relacionan tanto los objetos, trajes, armas y demás colecciones de artículos; en ocasiones incluye el territorio donde ocurrieron los hechos históricos, principalmente bienes inmuebles que pasan por ser plazas, casas, hasta lugares naturales como montañas, valles y cerros. Ante esta diversidad de ubicaciones o lugares históricos, el primer problema que surge es el de resguardar, en las mejores condiciones, el espacio para que pueda ser conocido y protegido por la comunidad.

Los procesos de expropiación y la definición de derechos de propiedad han servido para la gran mayoría de los bienes muebles; el traslado a sitios adecuados para su conservación se vuelve imposible para bienes inmateriales, lugares naturales y bienes públicos que son actualmente utilizados por la comunidad. Un aspecto económico que los beneficia, pero que también genera un riesgo sobre estos bienes es el turismo, que puede ser una fuente de ingreso por la riqueza natural. Asimismo, el turismo tiene impacto económico en diversos sectores locales como los hoteles, restaurantes, comercio en general; no obstante, esta actividad deja una huella que impacta al bien histórico en el largo plazo, reduciendo los años en los que se pueda preservar en las mismas condiciones (Peñalba, 2005). No solo el medioambiente se está deteriorando en estos lugares.

Por último, existen conflicto de intereses entre las comunidades, por el privilegio que las leyes les otorgan en la protección de tradiciones culturales, el acceso o la tenencia de algún bien histórico, que en algunas ocasiones se promueve o asigna sin considerar a la comunidad (Owley, 2015). En estos casos, la posibilidad de que la comunidad pueda acceder a su patrimonio se limita, así como la realización de otro tipo de actividades económicas en estos lugares. Los conflictos de interés entre las personas y las

comunidades han desencadenado litigios entre diversos actores por los derechos y la posibilidad de uso de los bienes históricos.

1.2.3. Dimensión cultural de los bienes históricos y culturales

La dimensión cultural es principalmente inmaterial y en consecuencia difícil de cuantificar o de asignar de un referente material que permita la conservación sin que intervengan personas de la comunidad. Las tradiciones y ritos, los aspectos inmateriales de una cultura sólo pueden ser conservados por la misma comunidad y subsisten con ella. El Estado cumple un papel de promotor de la cultura (Congreso de la República, 1997), de mantener el linaje, lo que exige una apropiación de su cultura y tradiciones por parte del pueblo para su continuidad. La cultura implica procesos de difícil clasificación y connotación, que implica el uso de algunas representaciones simbólicas y lugares culturales que tradicionalmente hacen parte del proceso de su generación.

Otro problema que recae sobre los bienes históricos y culturales está en la significación cultural que puede llegar a tener, por ejemplo, un sitio. Los lugares culturales son principalmente centros públicos tales como plazas, zonas naturales, lugares ceremoniales; todos estos lugares culturales cuentan con algún valor simbólico para la comunidad que es difícil de ser apreciado por actores externos o sujetos que desconozcan tal representación cultural. Las zonas o lugares públicos reciben la apreciación y significado suficiente para que algunos los consideren parte del patrimonio cultural.

1.2.4. Dimensión estética de los bienes históricos y culturales

La dimensión estética es principalmente subjetiva e intersubjetiva, dependiendo de una concepción de lo bello y de lo creativo por una comunidad bajo un espacio y tiempo definidos. Lo que puede ser considerado estéticamente bello y único, auténtico y de algún valor para una comunidad, que puede no serlo para otra; el problema estético está en lograr definir algunos aspectos como lo bello, único, original y creativo, que le den la valoración necesaria para ser considerado parte del patrimonio de una comunidad. Por tanto, esta dimensión desborda el aspecto individual y recae en lo colectivo.

Esta dimensión se refiere también a expresiones artísticas, porque no toda obra de arte puede ser reconocida como parte del patrimonio cultural, o qué decir de alguna expresión artística como la danza. Tanto la antropología cultural como la historia del arte han tratado de abordar los problemas estéticos que pueden llegar a tener los bienes históricos y culturales, así como las dificultades para reconocer aspectos estéticos para su conservación y preservación.

1.2.5. Dimensión económica de los bienes históricos y culturales

La dimensión económica de los bienes históricos y culturales se manifiesta inicialmente en el mercado y el consumo; en las industrias culturales que se organizan en diversas empresas editoriales, de cine, televisión, entre otros medios que promueven el acceso o el consumo. El punto central en el proceso económico está en generar ingresos producto del acceso a la cultura, lo cual es un medio de vida y sustento para muchos artistas; el acceso a los bienes históricos y patrimoniales se da en algunos casos asumiendo ciertos costos directos, tratando de privilegiar el acceso a la mayor cantidad de la población posible a estos lugares.

El principal problema que se presenta, abarca la mercantilización a la que se ha sometido el sector cultural en general, el uso y fomento del turismo como facilitador de procesos económicos en los territorios aledaños a algunos bienes históricos y culturales, el aumento del coste de acceso para algunas obras y productos culturales, la utilización de derechos de propiedad para privatizar los beneficios del patrimonio cultural (Peñalba, 2005), y otras prácticas que van en contravía de los principios fundamentales de preservación y protección de tales recursos para las naciones y los pueblos. Con el objetivo de conseguir ingresos, los Estados han limitado el acceso a algunos de estos bienes y han privatizado derechos y los beneficios.

Existe un costo económico muy alto en la preservación y la conservación. Todo ello implica una logística e infraestructura estatal o privada, con un alto valor y complejidad para preservar las costumbres y tradiciones de las diferentes comunidades, conservando los diferentes territorios, manteniendo en condiciones óptimas las obras y piezas de arte, por solo nombrar algunas de las actividades vinculadas con tal preservación.

1.3.El concepto de bienes históricos y culturales

En este acápite se busca presentar las diferentes definiciones y caracterizaciones que han tenido los bienes históricos y culturales, tanto a nivel internacional como en Colombia. Para ello, se va a tener en cuenta las concepciones de diversas áreas del conocimiento (disciplinas) desde la clasificación de Peñalba (2005) quien resalta las aproximaciones desde: la antropología cultural, el derecho cultural, la historia del arte y la educación cultural.

Existe una evolución del concepto de bien o patrimonio cultural, principalmente, desde la historia del arte y desde el enfoque jurídico, con el fin de lograr la protección de los bienes culturales. A diferencia de lo

anterior, la significación social, que es desde la cual se apropia y se justifica el concepto de patrimonio cultural, deviene del proceso de atribución de valores, de la selección de objetos y su designación que, por medio del dinamismo de la sociedad, le otorga cualidades que legitiman la conservación y la transmisión de la cultura a generaciones futuras (Peñalba, 2005). Desde esta aproximación antropológica y sociológica, se puede concebir la atribución de los valores que le hemos dado a los objetos, lo que en la actualidad constituye el concepto de patrimonio cultural; en palabras de Josep Ballart (1997): *es el valor simbólico-significativo de los bienes culturales lo que define a estos bienes*.

Peñalba (2005) identifica 4 áreas de conocimiento que han aportado a la concepción, a lo largo de la historia, de la categoría de patrimonio cultural. Su concepto, por supuesto, ha evolucionado con el tiempo. Del devenir histórico, cabe resaltar los aportes de la historia del arte, estructurada como área del conocimiento que intenta identificar los criterios históricos y artísticos que engloban el valor del objeto patrimonial. En paralelo se dio la antropología y el derecho cultural. La antropología cultural busca rescatar las manifestaciones y toda forma de expresión cultural producidas por las sociedades humanas, que se consideran dignas de conocer y conservarse por su importancia antropológica. Mientras que, el derecho cultural aborda la historicidad del ordenamiento legal dirigido a garantizar la protección y conservación de los bienes culturales. Por último, con el proceso de consolidación de los Estado-nación, los bienes históricos y culturales hacen parte de los signos de identidad de una nación, son los referentes de una civilización y, por tanto, se busca procurar que propicien tanto el desarrollo personal como la participación social. Bajo este precedente, se desarrolla la educación cultural que analiza los procesos de enseñanza y aprendizaje para conservar y transmitir el conocimiento y garantizar la valoración colectiva de los bienes culturales. La Tabla 1 resume las áreas de conocimiento identificadas.

Tabla 1: Principales perspectivas teóricas desde las cuales se aborda el concepto de patrimonio cultural.

PERSPECTIVAS DESDE LAS CUALES SE ABORDA EL CONCEPTO DE PATRIMONIO CULTURAL

Antropología cultural	Derecho cultural
Estudio de todas las expresiones culturales producidas por la sociedad humana.	Estudio de la legislación de diferentes formas de propiedad, protección y control político de los bienes culturales.
Historia del arte	Educación cultural
Estudio del análisis desde la historia y la estética de los bienes históricos y culturales.	Estudio de la transmisión del valor de los bienes históricos y culturales como signo de identidad y representación de una civilización.

Fuente: Elaboración propia basado en la evolución conceptual y significación social del patrimonio cultural de Peñalba (2005).

1.3.1. La antropología cultural

La institución del patrimonio cultural se da dentro de la historia occidental en la creación de territorios geopolíticos denominados naciones, debido a que se necesitó conformar un corpus referencial que identificara, diera sentido de pertenencia, sentido histórico, geográfico e ideológico, y legitimará la unidad de los estados modernos (Ministerio de Cultura, 2005). Este precedente generó un compromiso de protección del patrimonio cultural por parte de los estados modernos; también “*en ellos se tejió una manera de hacer historia, y representaron una secuencia legible de ideas y valores estables largamente madurados (...) y en el mencionado patrimonio se fundió una única historia y una única cultura de la sociedad*” (Ministerio de Cultura, 2005, p. 11).

La anterior concepción es una representación del patrimonio prototípica del Siglo XIX e inicios del Siglo XX. La concepción nacionalista plantea que sean reconocida las naciones, tratando de identificar todo tipo de expresiones materiales e inmateriales que logren explicar y constituir una identidad sociocultural, una representación simbólica, su conservación y restauración (Peñalba, 2005).

Desde una visión antropológica cultural que trasciende los nacionalismos, se entiende a la cultura como “las manifestaciones materiales y espirituales de toda la humanidad, que son compartidas y sujetas a algún tipo de patrón” (Morales Gómez, 1980, p. 17). La cultura es entendida como patrimonio de la humanidad, una distinción sobre el resto de las especies, que entraña una dimensión del comportamiento social y del comportamiento colectivo e intersubjetivo (conducta); desde allí se examina la dinámica de patrones de trascendencia colectiva o grupal, con importancia sociológica mediante la tendencia (Morales Gómez, 1980).

De acuerdo con Morales Gómez (1980), la cultura (comportamiento social) tiene aspectos universales entre los que se encuentran: lenguaje, economía, organización del poder, creencias y prácticas mágico-religiosas, y valores. Bajo la identificación de los aspectos culturales se pueden identificar distinciones sociales por fenómenos biológicos, geográficos e histórico-sociales. Existen diferentes perspectivas en la antropología cultural, las más representativas tejen relaciones interdisciplinarias con la sociología, donde podemos encontrar perspectivas estructuralistas formuladas por Levy-Strauss o Malinowski. Las perspectivas estructuralistas buscan identificar características progresivas, una concepción histórico-social y una identificación de la cultura en diferentes comunidades (Morales Gómez, 1980).

1.3.2. El derecho cultural

El derecho cultural se relaciona con los procesos de legislación y las formas de propiedad sobre las cuales el Estado pueda adquirir, establecer sistemas de inventario, clasificación y caracterización de los bienes históricos y patrimoniales. La normatividad está enfocada en adecuar procesos de protección y preservación para que la comunidad pueda acceder a estos bienes; analizar los procesos legislativos nacionales y pautas supranacionales con el fin de identificar normatividad y establecer conceptos de entidades que definan y den cuenta de características para distinguir los bienes históricos y culturales.

Una parte importante de este campo busca identificar la manera de otorgar legitimidad y unanimidad en los conceptos. Los procesos legislativos a nivel internacional logran mediar y adoptar políticas o procedimientos, principalmente de organismos con una alta trayectoria como la Organización de las Naciones Unidas; esta entidad ha definido el patrimonio cultural de las naciones con trascendencia internacional, procesos y protocolos de sistemas de inventario, sistemas de preservación y protección de los bienes, derechos y compromisos entre los países para la salvaguarda del patrimonio material e inmaterial de la humanidad, entre otros.

Desde la mirada del derecho cultural, en el análisis de los derechos de propiedad del patrimonio cultural se ha identificado prácticas locales de traspaso a actores privados del patrimonio cultural, práctica que se conoce como *conservation easements*. Existe una preocupación frente a la transferencia de derechos de propiedad, por lo que los Estados limitan su actuar al entregarle derechos y obligaciones a los agentes privados; Owley (2015) cuestiona tales prácticas planteando al respecto que:

- La privatización de la protección de los sitios culturales tiene efectos adversos, debido a que reduce la capacidad de las entidades públicas de participar en las decisiones de protección, obstaculiza la supervisión pública y reduce la protección general del patrimonio privilegiando procesos de fideicomiso.
- Considera que las restricciones privadas afectan el equilibrio entre los derechos intergeneracionales y las responsabilidades actuales; se realizan principalmente contratos a perpetuidad que no permiten que se revisen o modifiquen las restricciones afectando el futuro del proceso cultural y patrimonial.
- Estas prácticas subvencionan a los terratenientes (cuando se trata de lugares o espacios físicos) con beneficios públicos que generan beneficios privados cuestionables.

- Al pagar a entidades o personas por la protección del patrimonio cultural se degrada el papel del Estado y la responsabilidad cívica sobre el patrimonio cultural.

En este contexto, las organizaciones privadas de protección, sobre las cuales recae todo el proceso de protección y conservación, son una de las formas del cambio de derechos de propiedad con el fin de desmaterializar las funciones de la nación y de naturalizar el traslado de las obligaciones y funciones de los Estados hacia particulares, otorgando algunos beneficios como excepciones tributarias en algunos casos (Owley, 2015). Ya no se busca priorizar y otorgar una valoración simbólica y cultural y dar acceso libre a los bienes sobre los que la comunidad se siente identificada. Por el contrario, se persigue el logro de ingresos producto de los derechos transferidos, destinando a agentes privados la atención al patrimonio.

1.3.3. La historia del arte

Siendo una de las más antiguas formas de apreciación o campos de estudio de los bienes históricos y culturales, la historia del arte nace de la consideración de una valoración estética del arte y la cultura. En la edad antigua, el patrimonio y su representación fue más individual que colectiva, representando un valor material, indicador de poder, lujo y prestigio donde la valoración estética y el arte eran cruciales (Peñalba, 2005). La valoración individual de los bienes se daba considerando la rareza y el carácter extraordinario; el proceso de valoración de la historia del arte se enfoca en la colección de las riquezas en cabeza de los grandes emperadores y monarcas de la época.

Los primeros estudios de historia del arte se dieron en la época del Renacimiento, donde el patrimonio era visto principalmente sobre objetos artísticos valorados por su dimensión histórica y belleza, considerando al arte como una mirada al pasado (Peñalba, 2005). Con la consolidación de los derechos humanos de tercera generación, la cultura adquiere un carácter especial que implica su trascendencia desde el campo privado hacia las responsabilidades públicas y estatales. Por ello, la historia del arte comienza a preocuparse por las dimensiones públicas de los productos culturales y artísticos.

1.3.4. La educación cultural

El patrimonio durante el siglo XX se considera como un elemento de emancipación intelectual, debido a esto, el área de conocimiento de educación cultural busca el desarrollo cultural y la mejora en la calidad de vida de las personas al considerar su potencial socioeducativo y económico (Peñalba, 2005). El proceso de la educación cultural se facilita por medio de la socialización y difusión icónica y publicitaria de los bienes culturales, exposiciones y actos culturales para dar a conocer el patrimonio cultural, propuestas de

turismo y consumo con el fin de lograr una mayor visibilidad de la riqueza cultural y patrimonial de cada uno de los países y sus culturas.

La educación artística como área de conocimiento y la comunicación del patrimonio como actividad formativa repercuten en la formación formal e informal para el desarrollo individual. La interpretación del patrimonio, entre la disciplina y la actividad formativa, es una estrategia para apreciar los valores naturales y culturales, donde se logre fomentar la importancia de los bienes históricos y culturales y el proceso de conservación (Pérez, 2012). El valor educativo de su proyecto está en que “repercuten en la construcción de identidad individual y grupal” (2012, p. 288), lo que facilita el desarrollo de actitudes para la protección del patrimonio, promueve procesos artísticos y adecua una comprensión e interacción de la cultura con la sociedad.

La educación cultural busca establecer la necesidad de mejorar la calidad de vida de las personas bajo el acceso a la cultura, un desarrollo cultural diseñado no solo para las comunidades más ricas de la sociedad, sino que permita que se cierren las brechas en materia de educación y acceso a la cultura; sin embargo, es contradictorio, porque tal proceso también puede impulsar la comercialización de los bienes históricos y culturales.

La mercantilización de la cultura se logra evidenciar con el consumo superficial y el turismo de masas, donde de manera involuntaria se está generando una mirada diferente sobre el patrimonio cultural al que se pretendía inicialmente. Se posibilita la mirada del patrimonio cultural solo desde su dimensión económica dejando de lado el valor histórico y cultural. Industrias privadas, principalmente de turismo, terminan considerando como una fuente de ingresos el acceso a los bienes históricos antes que, promoviendo su potencial socioeducativo, emancipador y de desarrollo cultural.

1.4. Definición legal, tanto internacional como nacional, de los bienes históricos y culturales

En este acápite se busca sistematizar las definiciones legales que existen, tanto el contexto internacional como nacional, de parte de organismos supranacionales como estatales, de los bienes históricos y culturales. Para ello, inicialmente se abordará una breve descripción histórico-legal a nivel internacional, posteriormente se definirán algunos aspectos legales a nivel nacional, y se culmina con la concepción nacional que se tiene de los bienes históricos y culturales.

1.4.1. Evolución histórico-legal del término *heritage*

El concepto de *heritage* nace de la preservación, cuidado, protección y conservación del patrimonio. Uno de los primeros documentos normativos es la *Carta de Atenas de 1933* que pretendía el desarrollo moderno de las ciudades donde se hace referencia al patrimonio cultural (Bucheli et al., 2009). Se puede resumir la evolución de este concepto en la conservación y restauración de bienes inmuebles y posteriormente los muebles, representados en monumentos, sitios y objetos. Luego se consideró el aspecto inmaterial, entre ellos el patrimonio y valor cultural, incluyendo los recursos naturales y la flora y fauna característica del sector. Por último, los procesos de conservación y restauración se generaron discriminando aspectos característicos de cada bien histórico, tales como los paisajes en algunos lugares del mundo propios del mismo entorno.

El primer documento internacional que se emite sobre la conservación y restauración de monumentos y sitios es la carta de Venecia, establecida en el II Congreso internacional de arquitectos y técnicos de monumentos históricos de 1964; se estipula que el monumento histórico comprende “la creación arquitectónica aislada así como el conjunto urbano o rural que da testimonio de una civilización particular, de una evolución significativa, o de un acontecimiento histórico”(UNESCO, 1964, para. 1). Mediante la carta de Venecia se establece el proceso de conservación y restauración que comprende tanto a los monumentos como a los lugares “monumentales”.

En el proceso histórico surgen los argumentos y las circunstancias que permitieron establecer el alcance y la definición del concepto de *heritage* mediante dos entidades internacionales: el ICOMOS² y la UNESCO³. Las divergencias se han dado durante los últimos 60 años, principalmente en la terminología y el alcance de los comunicados de cada entidad respectivamente. La reinterpretación del monumento histórico se da en 1965 por parte del ICOMOS estableciendo el concepto de monumento histórico y categorizando el proceso en monumentos y sitios. La UNESCO por su parte, acoge la carta de Venecia presentando la definición de propiedad cultural en 1968, categorizando el proceso tanto en bienes muebles como inmuebles (Ahmad, 2006).

En 1972 la UNESCO determinó que el patrimonio cultural y el patrimonio natural están amenazados por la vida social y económica, aparte de su deterioro “natural” o normal. La Convención sobre la Protección

² *International Council on Monuments and Sites.*

³ *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization.*

del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural estableció la conservación, el progreso y la difusión del saber, velando por la protección del patrimonio universal y creó el Comité Intergubernamental de Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural de valor universal excepcional y el Fondo para la Protección del Patrimonio.

El concepto de bienes históricos y culturales incluyen tanto bienes tangibles como intangibles, y puede incluir cualidades culturales, históricas, científicas, ambientales y tecnológicas (UNESCO, 1972). Esta organización reconoce bienes materiales entre los que se incluye los bienes naturales y los bienes inmuebles y muebles que tengan un valor cultural universal. Con el establecimiento del concepto de patrimonio mundial por parte de la ONU, se modifican los términos de patrimonio a propiedad, quedando establecido el patrimonio mundial como el conjunto de las propiedades culturales -antes patrimonio cultural- y las propiedades naturales -antes patrimonio natural-.

ICOMOS no acoge una directriz parecida a la UNESCO debido a que se centra en monumentos y sitios, por lo que no adopta aspectos del entorno como los jardines históricos que se consideran parte de los monumentos o dentro de las ciudades el medio ambiente natural y artificial (Ahmad, 2006). En 1972 se da una convergencia de terminologías y conceptos entre ICOMOS y la UNESCO, unificando el concepto de monumentos, edificios y sitios históricos. Posteriormente, crean el concepto de patrimonio mundial, unifican los términos de patrimonio a propiedades; el patrimonio mundial ahora comprende las propiedades culturales y naturales.

Con la Declaración de Ámsterdam se da importancia al entorno. La UNESCO incluyó los jardines históricos y paisajes (1975) y el medio ambiente (1979) dentro del patrimonio cultural. Mientras que, el ICOMOS clasificó como monumentos los jardines históricos, debido al punto de vista histórico y artístico (1978); años después se incluyó el medio ambiente natural y artificial de las ciudades (1987). Por último, ICOMOS adoptó definiciones específicas para algunos países como Australia, Canadá, Nueva Zelanda y China; de la misma manera, la UNESCO trabajó en la importancia de los valores intangibles, prácticas, representaciones y expresiones asociadas con comunidades concretas en la convención del 2003.

De la anterior evolución histórica, el patrimonio arqueológico y otros bienes culturales que conforman la identidad nacional han logrado tener las características de inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad (Congreso de la República, 1991, 1997). En cabeza del Estado está su protección y preservación, acciones que permiten continuar con el legado cultural que identifica y caracteriza a los pueblos. Con el cambio de patrimonio a propiedad se llegó a incluir jardines, paisajes y el medio ambiente;

se particularizó y dependiendo del país o territorio se llegó a reconocer aspectos intangibles, característicos de la cultura y la estética del país o contexto (Ahmad, 2006).

1.4.2. Aproximación legal nacional de los bienes históricos y culturales

La concepción legal de los bienes históricos y culturales en Colombia inicia con el Instituto Colombiano de Cultura (Colcultura), quien realizaba eventos y foros con el fin de evidenciar posturas y temáticas respecto al patrimonio cultural (Bucheli et al., 2009). La Constitución de 1991, en su artículo 70, establece el fomento y promoción del acceso a la cultura por medio de la educación permanente y la enseñanza científica, técnica, artística y profesional en el desarrollo y difusión de los valores culturales de la nación (Congreso de la República, 1991); aspectos relacionados principalmente con la definición emitida por la UNESCO.

En los siguientes dos artículos (71 y 72), desde la Constitución se busca la inclusión del fomento de la ciencia y la cultura en los planes de desarrollo económico y social, estableciendo la necesidad de involucrar entes territoriales y nacionales con el fin de mantener y preservar la cultura; lo anterior, enmarcado los derechos y responsabilidades que tiene el Estado sobre el patrimonio cultural de la nación, bajo las características de inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad (Congreso de la República, 1991).

En el contexto colombiano, los mandatos constitucionales se han desarrollado por medio de diversas leyes. Históricamente, las leyes más importantes en la materia han sido: la Ley 163 de 1959 que establece la defensa y conservación del patrimonio histórico, artístico y monumentos públicos de la nación; la Ley general de la cultura (Ley 397 de 1997) y la Ley que la modificó (Ley 1185 del 2008); y el decreto único reglamentario del sector cultura (decreto 1080 de 2015). A nivel internacional, Colombia adoptó la convención de la Haya de 1954 y la convención de la UNESCO de 1970.

La primera normatividad que precisa la noción y que fundamenta el patrimonio cultural es la *Ley 163 de 1959*, donde se define el patrimonio cultural como monumento inmueble, siguiendo la Séptima Conferencia Internacional Americana de 1933; esta categoría se entrega a todos los monumentos de origen colonial o histórico, los vinculados a la lucha independentista y el periodo inicial de organización de la república, y a las expresiones o lugares de la naturaleza que se consideren un carácter científico en flora y geología (Congreso de la República, 1959). Para ello, se apoya en la *Ley 14 de 1936* para el proceso de categorización de los bienes muebles, como resultado del tratado de la protección de muebles de valor

histórico; este tratado ya consideraba, entre otros, los monumentos muebles de la época precolombina, época colonial, de emancipación y república; las bibliotecas y los especímenes zoológicos cuya conservación fuera necesaria por medio de la fauna (Congreso de la República, 1936). Por último, la *Ley 163 de 1959* establece la obligatoriedad de registrar monumentos, documentos y archivos ante las oficinas de monumentos nacionales.

En la actualidad, en el marco legal la cultura es entendida como los rasgos distintivos, espirituales, materiales, intelectuales y emocionales que nos caracterizan (Congreso de la República, 1997, 2008), de ahí la ley define el patrimonio cultural como:

“El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes y valores culturales que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la tradición, las costumbres y los hábitos, así como el conjunto de bienes inmateriales y materiales, muebles e inmuebles, que poseen un especial interés histórico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, ambiental, ecológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, científico, testimonial, documental, literario, bibliográfico museológico, antropológico y las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular” (Congreso de la República, 2008).

Un proyecto fundamental que ha tenido la legislación nacional en materia de cultura, y deviene desde la época colonial, ha sido identificar, catalogar y clasificar los bienes históricos y culturales.

El sistema de inventario siempre ha tenido un enfoque de control más que de protección; en la época colonial buscaba garantizar la protección de la riqueza de la corona española en el territorio americano tratando de garantizar una valoración cuantificable de los bienes y recursos preciosos, mecanismo que evitaba el fraude y estabilizaba el sistema de tributos de la época. Desde el Siglo XIX se viene trabajando periódicamente en un sistema de inventario que dé cuenta de la riqueza patrimonial colombiana, siempre justificado en que es la primera medida de protección y preservación de los bienes; este trabajo se ha descentralizado debido a las dificultades en la identificación y clasificación de los bienes muebles como a la posibilidad de rastrear e inventariar en las áreas más apartadas del territorio nacional.

Por ello, el objetivo principal que debe tener la nación respecto al patrimonio cultural está en la protección, conservación, rehabilitación y divulgación del patrimonio, considerando que este da testimonio de identidad cultural nacional (Congreso de la República, 1997). El inventario es el instrumento legalizado para generar una valoración de los bienes; de los criterios de valoración se determinan los niveles de

protección del bien. El inventario es una base cuantificable y cualificable sobre la cual se seleccionan y jerarquizan los bienes, con el fin de establecer su declaratoria y registro (Ministerio de Cultura, 2005).

Respecto a la legislación internacional que aplica en Colombia, es necesario destacar la convención de la UNESCO de 1970 que adoptó Colombia y que busca prohibir e impedir la importación, exportación y transferencia de bienes culturales de manera ilícita. En esta convención se establece la formalización legal del patrimonio cultural en cabeza de cada Estado, desarrollado por nacionales en su territorio o en otros países, ya sea fruto del ingenio individual o colectivo, e incluye: los bienes hallados en el territorio nacional; los adquiridos con el consentimiento del país de origen mediante misiones arqueológicas, etnológicas o de ciencias naturales; los bienes objeto de libre intercambio con consentimiento de las partes; los bienes recibidos a título gratuito o adquiridos legalmente bajo consentimiento de las autoridades competentes del país de origen, entre otros (UNESCO, 1970).

Asimismo, la convención establece el principal sistema preventivo para impedir procesos ilícitos de importación, exportación y transferencia de bienes históricos y culturales en el establecimiento de sistemas de inventarios por parte de los Estados. Otras medidas están relacionadas con acciones educativas que permitan establecer la protección y el respeto por parte de la ciudadanía de los bienes históricos y culturales, así como el establecimiento de sanciones ante conductas ilícitas que afecten al patrimonio cultural de la nación.

La otra normatividad internacional principal que acogió Colombia fue la convención de la Haya de 1954, uno de los primeros convenios en la búsqueda de protección de los bienes culturales en caso de conflicto armado; esta convención surge debido a lo ocurrido durante la II Guerra Mundial. Se destaca de lo acordado en esta convención, el establecimiento de protocolos en tiempos de paz que permitan la protección y salvaguarda del patrimonio mediante la elaboración de inventarios y medidas de emergencia ante cualquier afectación producto del conflicto, como el traslado de bienes culturales muebles y la designación de entidades competentes para establecer la salvaguarda del patrimonio cultural (UNESCO, 1954).

1.4.3. Concepción nacional de los bienes históricos y culturales

Colombia cuenta con el programa nacional de inventario del patrimonio cultural⁴ que es una herramienta que permite la identificación, documentación y apropiación social del patrimonio cultural de la nación (Ministerio de Cultura, 2018). Está compuesto por tres tipos de inventarios: el inventario de bienes muebles, el inventario de bienes inmuebles y el inventario del patrimonio cultural inmaterial (*lista representativa del patrimonio cultural inmaterial*). Para el caso de los bienes muebles se incluye un diagnóstico de la colección, para los bienes inmuebles una declaratoria y para los bienes inmateriales las medidas de su salvaguarda. El registro de la información se realiza mediante el Sistema de Información de Patrimonio y Artes (SIPA), en este proceso de declaratoria se justifica la valoración patrimonial del bien, se busca establecer proyectos de protección e intervención, así como de apropiación por parte de la comunidad (Ministerio de Cultura, 2018).

El proceso de inventario es el primer paso para el registro nacional de los Bienes de Interés Cultural (BIC)⁵. El proceso de identificación que desarrolla el inventario es realizado tanto por las entidades territoriales como por la nación a través del Ministerio de Cultura y las entidades adscritas (Instituto Colombiano de Antropología e Historia [ICANH] y Archivo General de la Nación [AGN]); tanto las entidades territoriales como el ICANH y el AGN remitirán anualmente el registro para que sea incorporado al Registro Nacional de Bienes de Interés Cultural (Congreso de la República, 2008). Posteriormente se realiza el proceso de declaratoria donde se identifica el proceso de protección legal del bien, y se culmina con el proceso de inscripción y registro del bien estableciendo la valoración de significación cultural y la declaración del BIC.

La significación cultural es la identificación mediante criterios de valoración y la atribución del valor cultural de un bien (Ministerio de Cultura, 2015). Estos criterios de valoración son los utilizados para identificar una significación cultural y para ser catalogados dentro del registro nacional de BIC; los principales criterios que establece la normatividad en Colombia son:

- a. Antigüedad:** Determinación de una fecha, época de fabricación o construcción del bien.
- b. Autoría:** Identificación del autor, de su época, estilo o tendencia.

⁴ Los bienes históricos y culturales en Colombia están en propiedad del Estado, en administración de las entidades del gobierno o son propiedad de las entidades empresariales.

⁵ La declaratoria como bien de interés cultural es el acto administrativo final emitido, luego de cumplir con los procedimientos legales establecidos, que lo cobijan con el Régimen especial de protección y salvaguarda (Congreso de la República, 2008). Los procesos son: el de identificación e inventario, el proceso de protección legal mediante declaratoria y el proceso de inscripción y registro.

- c. **Valor simbólico:** Definido como la manifestación de modos de ver y sentir el mundo, vinculación del bien con procesos de identificación y cohesión social.
- d. **Constitución del bien:** Materiales y técnicas de elaboración.
- e. **Forma:** Constituye el reconocimiento de su utilización y sentido estético, la tendencia artística y elementos de composición y ornamentación.
- f. **Estado de conservación:** Condiciones de uso, cuidado y mantenimiento.
- g. **Contexto ambiental:** Relación del bien con el ambiente y el paisaje.
- h. **Contexto urbano:** Relación del bien con el sector urbano.
- i. **Contexto físico:** Relación del bien con su lugar de ubicación.
- j. **Representatividad y contextualización sociocultural:** Significación cultural que tiene el bien para crear lazos emocionales de la sociedad con objetos y sitios (Ministerio de Cultura, 2015).

Los valores que considera la norma que se pueden atribuir a los BIC son el valor histórico, el valor estético y el valor simbólico. No se evalúa el nivel de valoración sino los criterios de valoración al momento de ser identificados para el Registro Nacional de Bienes de Interés Cultural; respecto al diferente ámbito territorial correspondiente los bienes pueden ser de carácter: nacional, departamental, distrital, municipal, territorios indígenas o territorios de comunidades negras.

La cultura es entendida como la confluencia de tres dimensiones: comunidad, memoria y territorio; por lo que es definida como “la manera en la que una comunidad comprende su mundo, lo interpreta y lo maneja, tiene lugar dentro de un territorio y está sustentada en la memoria compartida de sus habitantes” (Ministerio de Cultura, 2005, p. 32). La manifestación de la cultura de la comunidad se da en el patrimonio, siendo el patrimonio cultural “el conjunto de bienes y manifestaciones culturales materiales e inmateriales, que se encuentran en permanente construcción sobre el territorio transformado por las comunidades” (2005, p. 34).

La valoración cuenta con tres componentes: el objeto, el sujeto y el contexto. El objeto hace referencia a las características arqueológicas, etnográficas, documentales, artísticas, utilitarias y científicas, representadas principalmente en monumentos o bienes en el espacio público. El contexto hace referencia al territorio sociocultural, el territorio geográfico y la comunidad sobre la cual se elabora o que soporta el bien. Por último, el sujeto corresponde a la entidad, el especialista, el individuo o colectividad que tiene a cargo la valoración del bien histórico y cultural (Ministerio de Cultura, 2005).

1.5. Implicaciones de las definiciones y problemas de los bienes históricos y culturales en la contabilidad

En este acápite se presentan algunas de las implicaciones de la complejidad en la definición y caracterización de los bienes históricos y culturales para la contabilidad. Luego se identifica el alcance que llega a tener la inclusión de los bienes históricos y culturales en la información contable del sector público.

1.5.1. La complejidad de definir y caracterizar los bienes históricos y culturales en la contabilidad

La contabilidad tiene un problema cuando trata de identificar, caracterizar y conceptualizar los bienes históricos y culturales, pues no existe una definición internacional generalmente aceptada; cada país regula y establece una normatividad, puede tomar conceptos o criterios de organismos internacionales, que le permitan definir y reglamentar el patrimonio cultural, principalmente para la protección, preservación y divulgación de sus bienes históricos. De esta manera, solo existe consenso en cuanto a que la contabilidad, al momento de referirse a los bienes históricos y culturales, debe hacer alusión a la reglamentación del país en cuestión para lograr aproximarse al concepto⁶.

Los bienes históricos y culturales cuentan con tres características principalmente, relacionadas con el dominio y control de los bienes, al considerarlos inalienables, inembargables e imprescriptibles (Congreso de la República, 1991). El patrimonio cultural, cumpliendo con las características descritas, puede ser reconocido en la contabilidad bajo la relación de fiducia más no de propiedad sobre el bien, ya que se le entrega la administración pública para proteger, preservar y mantener el bien en las mejores condiciones y cumplir con las funciones del Estado en la protección de su patrimonio material e inmaterial.

La figura de activos fiduciarios implica que no existen derechos adquiridos sobre los bienes históricos y culturales. Barton (2000) realiza una aproximación al concepto de activos fiduciarios, donde no se puede considerar el bien como un activo o pasivo de la entidad. Plantea que se puede representar la custodia del activo fiduciario por medio de la contabilidad reflejado en las notas de los informes contables, donde se indique las condiciones de administración y custodia del bien histórico. Por tanto, desde esta perspectiva no se considera como un activo debido a que no tiene características enajenables sobre el bien, no cuentan

⁶ En el caso de la normatividad internacional (IPSAS 17 y 31) se describe de manera general lo que puede ser considerado como un bien histórico y cultural, indicando que la normatividad legal de cada país puede atribuir derechos y restricciones en el manejo de estos bienes que deben ser considerados (IPSAS, 2011a, 2011b).

con características de propiedad exclusiva en el uso o destino del bien por parte de la entidad (Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008); el uso del patrimonio cultural es aprobado por una autoridad o estamento y/o reglamentado mediante alguna legislación.

Por la identificación de la finalidad y uso de carácter social que tienen los bienes históricos y culturales, la contabilidad estableció el concepto de *community assets* (activos bajo una propiedad común), para diferenciar por este término los activos que utiliza el sector público que no le pertenece a la entidad, pero que sí están bajo su gestión con el fin de generar un bienestar social (June, 1992). Barton (2000) ya había establecido el carácter de propiedad común en la conceptualización de activos fiduciarios, incluyendo el concepto de *natural capital assets* para describir a todos los activos patrimoniales medioambientales (Barton, 1999).

Existe otra figura que busca viabilizar la representación contable de los bienes históricos como activos. En este caso, se pueden identificar dos tipos de activos: los bienes históricos y culturales muebles e inmuebles que representan los activos fijos, y los bienes históricos y culturales inmateriales que representan los activos intangibles en una entidad. Bajo la lógica de la dualidad que establece el devengo, si reconocemos los bienes históricos y culturales como activos tenemos que representar una obligación o derecho de propiedad. Es necesario por tanto realizar el análisis del derecho de propiedad debido a que los bienes no son propiedad del Estado o de alguna entidad gubernamental, le pertenecen a la comunidad. Bajo este argumento, se descarta el derecho de propiedad y la contabilización como parte del patrimonio. Se identifica como la mejor consideración la representación de una obligación (pasivo) sobre el activo (Mautz, 1981).

La figura de activo para los bienes históricos en la contabilidad financiera, desde la visión dominante en los últimos 50 años, implica la existencia de flujos de efectivo futuro directos o indirectos del activo⁷, mientras que estos bienes suponen muchas veces erogaciones futuras antes que ingresos (Mautz, 1988). Considerar entonces la figura de pasivo refleja las obligaciones que la entidad pública tendría con otros por la tendencia del bien: la custodia, protección y preservación. Desde esta perspectiva, el considerar un pasivo representa la obligación futura del gasto destinado a cumplir con las obligaciones de custodia,

⁷ Se ha entendido el activo sólo como una operación de transferencia neta de fondos de otros a la empresa (Mautz, 1988), donde se considera activo en función de su uso para generar riqueza e ingresos. Para profundizar en el tema, Samuelson (1996).

representa la figura de activo fiduciario identificando los derechos cedidos a la entidad y las obligaciones con el bien.

Todas estas posturas reflejan la complejidad que implica la definición de los bienes históricos y culturales para la contabilidad y su posible reconocimiento.

1.5.2. La inclusión de los bienes históricos y culturales en la contabilidad

La complejidad que ha sido lograr definir y caracterizar los bienes históricos y culturales no implica que la contabilidad deba reconocer o no el patrimonio cultural. Si establecemos el rol de la contabilidad como sistema de control y rendición de cuentas, la contabilidad debería reflejar y reportar tanto los diferentes recursos económicos como la diversidad de activos administrados por las diferentes entidades del sector público, entre ellos los bienes históricos y culturales.

Asimismo, la contabilidad del sector público en el mundo es mayoritariamente contabilidad de caja, por lo que debe reflejar todo gasto realizado producto de los procesos de conservación y restauración de los bienes históricos y culturales; la contabilidad de devengo que está siendo adoptada en el sector público en las últimas décadas requiere el reconocimiento del activo o pasivo sobre el cual se realiza el proceso de conservación y restauración.

La rendición de cuentas en contabilidad (*accountability*) requiere un proceso de mayordomaje, de *stewardship*; este proceso se realiza en este caso principalmente a partir de la valoración y presentación de la conservación y protección del patrimonio cultural. Lo anterior implica que, se debe identificar una manera de representar los derechos que se le ceden a la entidad para administrar el bien y la forma en que se debe representar en los reportes financieros. La inclusión en la contabilidad de los bienes históricos y culturales está inmersa en el problema de la definición y caracterización de estos bienes porque debe reflejar las propiedades, derechos y obligaciones que tiene la entidad sobre el bien, su naturaleza (material o inmaterial), sus características y, sólo en algunos casos, la capacidad de influir en la generación de recursos económicos.

De otro lado, la contabilidad puede reconocerse como un sistema de control de custodia de los bienes históricos y culturales; se puede identificar cómo, mediante el devengo, se puede establecer control en el sector público (Rodrigues & Sangster, 2013) mediante el inventario de bienes y el reporte de una descripción física de las características del patrimonio cultural. Por último, la inclusión de los bienes históricos y culturales en la contabilidad, más allá de un proceso de control y rendición de cuentas, se da

desde una mirada social. Con ello se buscaría representar mediante una valoración social, principalmente descriptiva, aspectos que den cuenta del valor simbólico, histórico y cultural con los que cuentan las entidades públicas mediante información no financiera (Ouda, 2014).

1.6. Conclusiones

Los bienes históricos y culturales son importantes porque hacen parte de la representación de la identidad de la sociedad. Al hacer parte de la esencia de una comunidad, el Estado los debe proteger y salvaguardar porque representan el legado y los valores, las costumbres y las creencias de sus ciudadanos. Sin embargo, existen problemas debido a su naturaleza: son bienes tanto materiales como inmateriales, pueden ser bienes naturales o elaborados por el hombre, por considerar sólo algunos aspectos.

Este capítulo buscó sistematizar y comparar la problemática y la definición, nacional e internacional, de los bienes históricos y culturales. Se abordaron problemas desde la naturaleza de los bienes, su dimensión histórica, cultural, estética y económica. Se identificó la conceptualización desde cuatro áreas de conocimiento: la antropología cultural, el derecho cultural, la historia del arte y la educación cultural (Peñalba, 2005). Se presentó la definición legal, tanto internacional como nacional, de los bienes históricos y culturales. Por último, se analizaron algunas de las implicaciones de su compleja conceptualización y delimitación para su inclusión en la contabilidad.

Pese a la importancia de los bienes históricos y culturales, el acceso a estos bienes es algunas veces limitado. El fomento económico que han traído a varios sectores económicos como el turismo, está deteriorando algunos lugares culturales y el entorno natural y social. La protección y preservación que realiza el Estado se dificulta debido a la inmaterialidad de los aspectos culturales que denotan estos bienes. La existencia de diferentes concepciones, por lo menos, desde cuatro áreas de conocimiento, dificulta ciertos consensos para garantizar su protección y desarrollo.

Ante los anteriores problemas se ha buscado, mediante instrumentos aspectos legales, regular y proteger los bienes históricos y culturales. Diferentes entidades supranacionales han establecido definiciones, guías y regulaciones para que los Estados logren identificar, gestionar y preservar estos bienes; la legislación colombiana permitió establecer un inventario de bienes, identificando aspectos que caractericen y definan el patrimonio cultural de la nación.

Los procesos sociales y las diferentes áreas de conocimiento han venido acuñando terminologías que permiten la representación y consideración tanto de bienes materiales como inmateriales. La inclusión en

la contabilidad de los bienes históricos y culturales ha sido parte del debate académico y profesional durante los últimos años; la contabilidad, bien sea como sistema de control o como rendición de cuentas, favorece la inclusión de estos bienes, pero enfrenta problemas ante el alcance de los derechos de propiedad con los que se pueda contar.

Una mirada reciente de su inclusión trata de resolver el problema buscando una representación contable que dé cuenta de los valores simbólicos, históricos y culturales que tengan estos bienes, por encima de aspectos económicos o de derechos de propiedad. En el siguiente capítulo, se abordará con profundidad los problemas contables que han surgido para la inclusión en la contabilidad del patrimonio histórico y cultural.

2. COMPARACIÓN DE TRATAMIENTOS CONTABLES A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

2.1. Introducción

Como se ha planteado en el capítulo previo, los bienes históricos y culturales son aquellos que cuentan con un valor histórico, artístico, científico, tecnológico y medioambiental intrínseco (UNESCO, 1972). Debido a su importancia, cada país cuenta con un sistema normativo relacionado con tales bienes, principalmente establecido para protegerlos y conservarlos, mayoritariamente considerados como bienes públicos.

Los bienes históricos y culturales difieren de otros bienes, entre otros elementos, por la dificultad para su reproducción, sustitución o negociación; por ello, se debe especificar un tratamiento contable diferenciado para los mismos. En concreto, las primeras definiciones destacaron algunas particularidades de estos bienes: es difícil identificar su valor monetario, existen restricciones legales que prohíben o limitan su venta, son bienes considerados como insustituibles, el valor del bien puede aumentar con el tiempo mientras que su condición física se deteriora, y es difícil de calcular la vida útil del bien -incluso en algunos casos es indefinida- (Aversano et al., 2015; Ellwood & Greenwood, 2016).

Ante las especificidades de estos bienes, el tratamiento contable debe tener presente o esgrimir una posible solución a estos inconvenientes. El debate académico y profesional en contabilidad se dio con la inclusión de los bienes históricos y culturales en los estados financieros de las entidades públicas (Aversano, Christiaens, Tartaglia Polcini, et al., 2019; Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008; Ellwood & Greenwood, 2016). Cambio que se dio con el *New Public Management*⁸ (Hood, 1991, 1995), que propició la incorporación de los bienes históricos y culturales a la contabilidad, como garantía que dé cuenta de la gestión de los recursos públicos.

En el capítulo anterior se planteó, grosso modo, la complejidad de definir y caracterizar los bienes históricos y culturales en la contabilidad, así como las posturas de su inclusión en los reportes contables. Sin embargo, aún no hemos abordado cuáles son los principales problemas en materia contable que ha devenido con la inclusión de los bienes históricos y culturales y los tratamientos contables, así como las

⁸ Enfoque que generó el traslado de prácticas, sistemas y procesos del sector privado al sector público.

propuestas para resolver estos inconvenientes. Por lo tanto, se ha planteado como pregunta que guía este capítulo ¿Cuáles son los problemas de los bienes históricos y culturales en materia contable, y cuáles son los marcos normativos que han intentado resolver estas problemáticas? Por ello, el objetivo de este capítulo es comparar los diferentes tratamientos contables que se establecen nacional e internacionalmente para los bienes históricos y culturales.

Para dar cumplimiento al propósito de este capítulo, a continuación, presentamos una breve caracterización de la contabilidad pública, resaltando las implicaciones de las reformas generadas por el *New Public Management* y su relación con el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales. Posteriormente, se presentarán los problemas contables relacionados con el reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación de los bienes históricos y culturales en la información contable y financiera del sector público. Continuamos con una breve identificación y descripción de los principales marcos normativos contables para el tratamiento de los bienes históricos y culturales. Posteriormente, se sintetizan las principales diferencias normativas y limitaciones que han tenido los tratamientos contables. Se finaliza con las conclusiones del capítulo.

2.2.La contabilidad pública, las implicaciones de su reforma y su relación con el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales

En este primer acápite se pretende caracterizar el contexto de la contabilidad pública, las implicaciones que han generado las nuevas prácticas de gestión pública sobre la contabilidad y su relación con el tratamiento contable de los activos históricos y culturales.

Existen operaciones y activos característicos del sector público, por lo que, la contabilidad pública se diferencia de la propia del sector privado. Por años, la contabilidad pública ha sido principalmente contabilidad de caja, contabilidad por partida simple, debido a la preeminencia del presupuesto en la administración pública. Sin embargo, con la inclusión de la contabilidad de devengo en el sector público se ha evidenciado un cambio significativo en la contabilidad pública (Brusca Alijarde & Montesinos Julve, 2014).

De acuerdo con la IFAC⁹ y el CIPFA¹⁰ (2018), de los marcos regulatorios contables y presupuestales analizados en 150 países, sólo el veinticinco por ciento (37 países) tienen un sistema de contabilidad con

⁹ International Federation of Accountants.

¹⁰ Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

base en el devengo. Esto muestra que es muy poco el alcance que se ha dado en materia contable a nivel internacional a la contabilidad con base en el devengo, principalmente por la pluralidad de entidades que abarca el sector público y dado que su finalidad, en la mayoría de los casos, no es la generación de lucro.

El aspecto burocrático y la tradición legal son algunos de los principales obstáculos; otros están en los aspectos de revisión y control de la función pública, que se basan principalmente en el seguimiento presupuestario y en la consecución de objetivos y metas propuestas. Debido a esto, en el caso de Colombia donde sí se aplica la contabilidad de devengo, debido a la diversidad de entidades, el órgano normativo en materia contable (la CGN) cuenta con cuatro marcos normativos para lograr abarcar todas las entidades que componen el sector público colombiano.

2.2.1. Implicaciones del *New Public Management* en la contabilidad

La corriente funcionalista principal de la contabilidad del sector público se ve abocada a implementar reformas fruto de las prácticas de la nueva gestión pública (*New Public Management*). Los cambios se dan desde la década de 1980, por las reformas en varios países de la OECD¹¹ tratando de generar un cambio en la gestión pública, principalmente debido a las críticas que aquejaba al sector público en la mayoría de los países occidentales. El cambio en los modos de gestión pública implicaba una reforma del marco normativo contable como parte importante de los modelos de responsabilidad pública, lo que autores como Power & Laughlin denominaron “*accountingization*”(Hood, 1995).

El nuevo paradigma de la gestión pública buscaba eliminar las diferencias entre el sector público y el privado, cambiando el régimen de rendición de cuentas donde se privilegiará los resultados, garantizando la confianza para el mercado y el acceso a la información. Para ello, la contabilidad de devengo jugó un papel fundamental, ya que podría generar confianza para el mercado y para el sector privado, ayudando al acceso de información análoga que requerían las entidades, sustentando la entrega de resultados y los indicadores de eficiencia y eficacia en el sector público, solo por considerar algunos elementos.

El *New Public Management* considera que las entidades están obligadas a informar a todas las partes interesadas, mediante modelos que asume el sector privado, así como a la revelación de valores económicos de todos los activos bajo su control (Barton, 2000; Ellwood & Greenwood, 2016; Ouda, 2014). Lo anterior, es una consecuencia de la adopción de la contabilidad de devengo en el sector público, la obligación de identificar y valorar los activos fijos como medida de preparación del Estado de Situación

¹¹ *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

Financiera (Ouda, 2014). Entre los principales postulados sobre los que se planteó el *New Public Management* están: la búsqueda de la eficiencia en la actuación pública frente a los problemas de burocracia administrativa, la introducción de mecanismos del mercado, la eliminación del régimen monopolístico de los servicios estatales facilitando la intervención de actores privados, y un manejo competitivo y adecuado de los gastos y los costes de transacción (Sánchez, 2007).

El *New Public Management* cuenta con componentes doctrinales establecidos desde el inicio de sus prácticas; este paradigma afectó la contabilidad y la enmarcó en la medición del rendimiento y el éxito administrativo¹² centrado en: el proceso de entrega de resultados, indicadores y metas cuantificables para el sector público; y dotándolo de algún grado de confiabilidad con el fin de lograr reducir los procesos de corrupción. Sin embargo, buena parte de las políticas, instituciones, bienes y metas de carácter público no permiten identificar resultados en el corto plazo, o algunos de estos resultados son difíciles de ser medidos y cuantificados. En el caso de los bienes históricos y culturales, el propósito inicial es la conservación y la protección del patrimonio nacional, para lo cual no existe un método que permita establecer resultados, debido a que las intervenciones sucesivas pueden deteriorar la propiedad y la valoración realizada por un perito o experto implica unos costos elevados (Ellwood & Greenwood, 2016).

Podemos clasificar los componentes doctrinales del *New Public Management* en dos categorías: en doctrinas distintivas y doctrinas de reglas y discreción (Hood, 1995). Mediante estos componentes se busca reducir el tamaño del gobierno, descentralizar la autoridad de gestión y poner el énfasis en la eficiencia, eficacia y en la entrega de resultados. Las doctrinas distintivas buscan la separación del sector público en unidades corporativas organizadas, con el fin de segmentar los bienes y las actividades públicas en sectores donde puedan marcarse líneas de competencia con el sector privado, establecer mercados internos y enfatizar los estilos de las prácticas de gestión del sector privado. Por su parte, las doctrinas de reglas y discreción buscan introducir prácticas de austeridad en el sector público, determinar el control de la alta dirección garantizando un responsable por la gestión y administración de las actividades estatales, el desarrollo de información, principalmente contable, para establecer mediciones formales explícitas del rendimiento y éxito de las metas propuestas, la publicación y presentación de indicadores, entre otros.

¹² Se considera una vinculación entre el *New Public Management* con la toma de decisiones en búsqueda de procesos de medición y rendimiento en medida en que la acción está orientada a los resultados y por la responsabilidad de los servicios prestados bajo un Estado democrático, lo que requiere acceso a la información pública transparente, y sistemas de control y vigilancia (Toledo Villalpando, 2009).

Mediante un aumento de la responsabilidad individual, los gerentes de las entidades del sector público contarían con la discreción en el uso de los recursos y en la producción, estableciendo la medición del rendimiento en términos de eficiencia y eficacia (Ouda, 2014); uno de estos insumos proviene de la contabilidad que garantiza el reconocimiento de todos bienes y servicios de la entidad pública para establecer un control sobre la correcta asignación de recursos y gastos ejecutados. Para el caso de los bienes históricos y culturales, el reconocimiento de estos bienes en la contabilidad y la información financiera es importante para establecer un seguimiento del rendimiento de los recursos públicos a su cargo, del mantenimiento de los bienes históricos y de su aprovechamiento para la comunidad.

Estos componentes doctrinales generaron un efecto importante en la contabilidad del sector público con la necesidad de establecer la toma de decisiones y el enfoque de los resultados, con el propósito de evaluar la eficiencia y la eficacia de la gestión pública; principalmente, tuvo efecto en los bienes históricos y culturales porque descentralizó su control, que estaba asignado a la nación, y lo destinó a diferentes entidades, sobre las cuales se buscaba asignar un control en la conservación y protección del patrimonio nacional, generar un aprovechamiento de los recursos y procesos de educación cultural, garantizar el mantenimiento de los bienes y fortalecer el aspecto cultural para la sociedad. Sin embargo, esto implica un riesgo para la contabilidad, específicamente la contabilidad financiera sobre la cual recaen los componentes doctrinales; la respuesta fue establecer procesos de costos y medición de la correcta asignación de recursos por parte de las entidades públicas, en el caso de los bienes históricos y culturales implicó reconocerlos en el Estado de Situación Financiera y desarrollar procesos de costeo para evaluar la correcta asignación y protección de los bienes del patrimonio de la nación.

En el caso de América Latina, se ha dado un debate académico frente a los factores que impulsaron el *New Public Management* y la adopción de las IPSAS en estos países (Neves & Gómez-Villegas, 2020). A diferencia de los países anglosajones, la aplicación de este modelo contable no buscaba armonizar, modernizar y comparar los informes financieros de cada gobierno (Brusca Alijarde et al., 2016). Los esfuerzos de instituciones y organismos multilaterales en la legitimación y adopción de las IPSAS han facilitado su adopción en América Latina, principalmente si se analiza el proceso desde el isomorfismo normativo (Gómez-Villegas et al., 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020). El estudio de la adopción de las IPSAS en América Latina se ha sustentado en la teoría institucional al momento de explicar el proceso de isomorfismo que ha sido clave en la adopción normativa, identificando estímulos internos como la insuficiencia del sistema contable reportado en los informes de auditoría en cada país, la búsqueda de

transparencia y legitimación de la información financiera a nivel internacional (Brusca Alijarde et al., 2016; Gómez-Villegas et al., 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020).

Sin embargo, a diferencia de las finalidades que perseguía el *New Public Management*, la aplicación de las IPSAS ha sido más retórica que práctica (Brusca Alijarde et al., 2016; Gómez-Villegas et al., 2020; Neves & Gómez-Villegas, 2020). Lo anterior debido a que los estados financieros, ya sea que se aplique las IPSAS o cualquier otra normatividad contable, no se utilizan en el proceso de toma de decisiones de las entidades gubernamentales en América Latina (Brusca Alijarde et al., 2016); como se indicó anteriormente, se busca legitimar la información financiera que se publica y alcanzar transparencia en el sector público. Desde la teoría de las comunidades epistémicas, Neves y Gómez-Villegas (2020) analizan cómo las agencias internacionales y multilaterales pueden ser consideradas como comunidades epistémicas con el objetivo de modernizar los sistemas de contabilidad pública, mediante un isomorfismo mimético con el fin de conseguir inversión extranjera directa, el isomorfismo normativo para consolidar la actividad contable con los estándares internacionales y el isomorfismo coercitivo mediante la obligatoriedad de la norma, lo que permitió asumir argumentos sobre el beneficio de las IPSAS.

Por último, dentro del análisis de las implicaciones del *New Public Management* en la contabilidad, se presenta en la Tabla 2 los principales componentes doctrinales identificados por Hood (1995) y el efecto que se presenta en la contabilidad gubernamental y los efectos presentados sobre los bienes históricos y culturales. De ahí se destaca la utilización de la contabilidad de devengo y los indicadores de rendimiento y desempeño, el reconocimiento de los bienes históricos y culturales en la contabilidad pública, medición posterior de deterioro y pérdida de valor que justifique los gastos por mantenimiento y reparación de estos bienes y, para culminar, la revelación de información encaminada a la protección y preservación de los bienes históricos y culturales. Todos estos factores muestran que la contabilidad no está buscando reflejar el valor económico de los bienes históricos y culturales, sino justificar los costos que incurre la administración de la entidad pública en la preservación del bien patrimonial.

Tabla 2: *Componentes doctrinales del New Public Management y su efecto en la contabilidad y los bienes históricos y culturales*

COMPONENTES DOCTRINALES DEL *NEW PUBLIC MANAGEMENT* Y SU EFECTO EN LA CONTABILIDAD Y LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

No.	Componente doctrinal	Efecto sobre la contabilidad del sector público	Efecto en los bienes históricos y culturales
1	Separación del sector público en unidades	Separación de actividades del sector público por funciones,	Descentralización de los bienes históricos y culturales de una sola

	corporativas, organizadas por productos o servicios.	centros de costos, unidades organizativas, planes de negocio y autonomía gerencial.	entidad a unidades de control, garantizando el traslado de bienes entre entidades públicas.
2	Previsiones competitivas basadas en contratos, con mercados internos y contratos a plazos.	Énfasis en la identificación de costos, procesos de competencia que limitan y restringen la información entregada respecto a su actividad económica.	Análisis de impactos en costos y gastos producto de la protección y restauración de bienes históricos y culturales. Identificación de costos para mantener los bienes, propuestas para reducir costos.
3	Énfasis en los estilos de prácticas de la gestión del sector privado.	La utilización de la contabilidad de devengo y la adopción de prácticas de la normatividad contable del sector privado.	Reconocimiento en la contabilidad, específicamente en el Estado de Situación Financiera. Se establecen procesos de medición de su valor histórico, identificando maneras de proponer un deterioro o pérdida de valor que justifique los costos de restauración; asignación de vida útil en valor de la restauración más no del bien.
4	Más tensión en la disciplina administrativa y austeridad en el uso de los recursos.	Énfasis en la búsqueda activa de nuevas alternativas para mantener los servicios públicos al menor costo, eficiencia en el resultado.	Proponer sistemas de medición y asignación de recursos por concepto de restauración, adecuación y mantenimiento.
5	Énfasis visible en la alta dirección.	Menor restricción en la toma de decisiones administrativas, mayor uso de datos financieros para la responsabilidad de la gestión.	Toma de decisiones y ejecución del presupuesto de la entidad estatal en el cumplimiento de actividades misionales encaminadas a la protección y preservación del bien patrimonial.
6	Normas y medidas formales explícitas y medibles del rendimiento y el éxito.	Indicadores de desempeño y rendimiento, proceso de auditoría y control, indicadores de medición.	La contabilidad se centró en establecer indicadores de desempeño y cumplimiento de planes de restauración y mejoramiento del bien histórico, indicadores de medición del uso adecuado de los recursos destinados para la preservación de los bienes patrimoniales.
7	Mayor énfasis en el control de salida (los resultados).	Centrarse en una contabilidad de centros de costos, omitir una contabilidad detallada para actividades particulares. Énfasis en la rendición de cuentas.	Presentación y revelación de información no tan detallada sobre los bienes históricos y culturales en las notas contables.

Fuente: Elaborado con base en el análisis de componentes doctrinales del *New Public Management* para la contabilidad del sector público, y algunos aspectos ya trabajados en los bienes históricos y culturales (Hood, 1995; Ouda, 2014).

2.2.2. La relación entre el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales y el *New Public Management*

Como ya se indicó, las reformas del Estado trajeron consigo importantes cambios para la contabilidad; en este contexto se van a examinar los grandes cambios que se presentaron en los tratamientos contables de los bienes históricos y culturales. Recapitulando, los principales postulados del *New Public Management* trae importantes desafíos para la contabilidad centrada en los bienes históricos y culturales, porque implica establecer: cuál es el manejo de gastos y costos de transacción que representa el manejo y administración de los bienes históricos y culturales; evaluar la oferta privada y el sistema de mercado que garantice el manejo competitivo de propuestas y proyectos encaminados a la protección y restauración de los bienes; determinación del grado de eficiencia que deben tener las entidades que administran estos bienes, y definición de cómo la contabilidad puede identificar, medir y entregar información que dé cuenta a los interesados de la actividad que ha hecho la entidad sobre estos bienes. Existe un problema respecto a los usuarios de la información porque no se logra identificar cuál es la información que necesitan por parte de la contabilidad, ni cuales son los agentes que pueden suministrar dicha información (Ouda, 2014; Sánchez, 2007).

El proceso del reconocimiento de los bienes históricos y culturales en la contabilidad mediante el *New Public Management* se dio inicialmente mediante un proceso de revelación, y posteriormente con la inclusión en los informes de contabilidad financiera por medio de registros en partidas monetarias (Barton, 2000; Ellwood & Greenwood, 2016). Ya autores como Ouda (2014) evidencian que este proceso de identificación y valoración de activos ha llevado a debates y problemas por parte de las entidades del sector público, porque deben reflejar dentro de la información financiera, entre otros bienes, los bienes históricos y culturales que por su definición y características específicas son mantenidos para fines misionales, culturales, históricos y recreativos que no siempre contribuyen a la generación de ingresos (Barton, 2000).

El problema central que recoge esta perspectiva, desde una mirada de la regulación, está en encontrar el lugar o partida para clasificar los bienes históricos y culturales. El debate parte de la necesidad de reconocer en el Estado de Situación Financiera estos bienes, para luego identificar un método de medición y valoración. Lo anterior, debido a que asume que debe ser reconocido dentro de los informes financieros

de la entidad sin discutir aspectos como la existencia de bienes materiales e inmateriales, los fines o propósitos de mantener y controlar estos bienes, y las limitaciones en el proceso de enajenación de los bienes históricos y culturales.

Existe un debate importante sobre la manera de reconocer y presentar los bienes históricos en los estados financieros; respecto a su tratamiento contable algunas perspectivas académicas propusieron utilizar un enfoque holístico en el que el tratamiento de los bienes de capital deben ser asignados por el gobierno dependiendo del estatus que se defina: si se considera que los bienes de capital tienen estatus de activo fijo se deben incluir en el Estado de Situación Financiera; si se considera que se trata de activos para una condición social, sea los méritos o los bienes públicos colectivos, debería divulgarse y documentarse fuera de las cifras y categorías del Estado de Situación Financiera (Aversano, Christiaens, & Van Thielen, 2019; Christiaens et al., 2012).

Micallef & Peirson (1997), autores importantes en esta perspectiva, argumentan que, dado el objetivo que tiene la contabilidad de reconocer y reflejar fielmente todos los activos de las entidades públicas, se deben reconocer en los estados financieros los bienes históricos y culturales, aunque estos no cuenten con un valor de mercado o económico fiable. La crítica a este planteamiento parte de la lógica de la dualidad, debido a que, al ser reconocidos los bienes históricos y culturales como activos, bajo el principio de devengo, se presenta también la necesidad de reconocer una obligación o un derecho de propiedad (pasivo o patrimonio). No obstante, muchos de estos activos no son en sentido estricto propiedad del Estado o de una entidad gubernamental concreta. A continuación, se presenta en la tabla 3, desde esta perspectiva funcionalista, cómo pueden ser reconocidos los bienes históricos y culturales en los activos.

Tabla 3: *Diferentes maneras de reconocimiento de los bienes históricos y culturales en los estados financieros desde la perspectiva del New Public Management*

RECONOCIMIENTO DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS		
Lugar de reconocimiento	Posicionamiento	Autores y normatividad que comparten la perspectiva
Propiedad, planta y equipo (bien material)	En caso en el que el bien de capital tenga una representación como un activo fijo, se considera que el bien material puede cumplir con el concepto de propiedad, planta y equipo o bienes característicos o parecidos al mismo.	(Christiaens et al., 2012)

Bien generador de flujos económicos futuros	En el caso en el que sea posible, establecer una representación contable que reconozca la generación económica del bien histórico y cultural.	(Contaduría General de la Nación, 2019b)
Activos intangibles (bien inmaterial)	Cuando el bien tenga una representación como activo intangible, con posibilidad de ser medido y reconocido puede ser incluido como activo intangible.	(IPSAS, 2011b)

Fuentes: Elaborado con base en la sistematización de los diferentes problemas que presenta el *New Public Management* para los bienes históricos y culturales en la contabilidad.

Bajo la perspectiva funcionalista, el problema que existe en la contabilidad respecto a los bienes históricos y culturales está en la producción de información respecto a la asignación y control de gastos en el mantenimiento de los bienes históricos y culturales tanto para la toma de decisiones como para la rendición de cuentas. Con el reconocimiento de los bienes históricos y culturales en el Estado de Situación Financiera, desde la perspectiva actual centrada en la economía financiera neoclásica, se plantea que los bienes históricos pueden ser activos generadores de efectivo; algunas de las normas recientes sobre los bienes históricos y culturales, incluyendo las colombianas, reconocen que estos bienes pueden ser generadores de efectivo o incluso (asumiendo una propiedad sobre el bien) pueden servir como garantía ante una deuda de las entidades públicas.

Las perspectivas recientes de la contabilidad del sector público argumentan el reconocimiento de los bienes históricos y culturales en los informes financieros: como la manera en la que la adopción de una contabilidad de acumulación objetiva y precisa puede mejorar la transparencia y la gobernanza (Biondi & Lapsley, 2014). Se continúan estableciendo características de medición de eficiencia y eficacia por medio de la contabilidad, pero se sustenta la inclusión en los estados financieros de los bienes culturales a partir de la necesidad de transparencia, más que en un seguimiento y reconocimiento de la labor realizada por los gestores públicos.

Como conclusión, las reformas recientes que se han generado dentro del sector público implicaron un cambio en la contabilidad; este proceso facilitó la adopción de la contabilidad de devengo, pero abrió el debate sobre el reconocimiento de bienes y actividades que no son convencionales para la contabilidad empresarial, en aras de buscar la eficiencia en la actuación pública. El *New Public Management* modificó los mecanismos de administración y toma de decisiones relativos a los bienes históricos y culturales; el reconocimiento en la contabilidad trajo consigo propuestas de medición y la asignación de recursos para

estos bienes. El reconocimiento como bienes de capital, ya sea como propiedad, planta y equipo o como un bien generador de efectivo económico, incorporó una perspectiva financiera que garantizaba derechos y atribuciones sobre los bienes históricos y culturales que las entidades no tenían. En el siguiente apartado, se abordan los principales problemas que se dieron con el reconocimiento contable de estos bienes, la discusión académica y las propuestas para enfrentar los problemas planteados.

2.3. Los problemas contables de los bienes históricos y culturales, su discusión académica y propuestas a tales problemas

En la literatura académica se pueden evidenciar dos hechos fundamentales relacionados con los bienes históricos y culturales en la contabilidad: el primero relativo al reconocimiento de los bienes históricos y culturales; y el segundo referente a los posibles efectos de la aplicación de marcos normativos en el reconocimiento de estos bienes¹³. En este apartado, como consecuencia de los dos hechos fundamentales anteriormente descritos, se pretende sintetizar los problemas contables relacionados con los bienes históricos y culturales y la manera como han sido discutidos en la literatura académica. Se pretende enfatizar en propuestas teóricas e investigaciones que den cuenta de: el reconocimiento, la medición-valoración, la presentación y la revelación de estos bienes en la información contable¹⁴.

2.3.1. Reconocimiento

Los hechos económicos son susceptibles de ser reconocidos en la contabilidad, dependiendo de lo establecido en la normativa contable que permita su inclusión en la contabilidad (Adam et al., 2011). Los bienes históricos y culturales presentan un problema respecto al hecho económico, debido a que no es factible reconocerlos en el momento de su elaboración o posesión, puesto que muchas veces no han surgido los elementos legales que los configure en tanto bienes históricos y culturales; tampoco se consideran como un bien comercial al ser inalienables. Ante estos dos aspectos, no se podría considerar,

¹³ En el primer periodo las investigaciones se centraron en definir y adecuar el concepto de bienes históricos y culturales al concepto convencional de activo; la preocupación se da en el reconocimiento en el Estado de Situación Financiera; el segundo periodo se centra en cómo la normatividad debe reconocer y presentar el patrimonio cultural, examinando problemas relacionados con la medición y valoración económica de los bienes, la información a revelar (financiera y no financiera), la clasificación como activo o pasivo en la contabilidad, los usuarios de la información y el contenido que debe tener la información a revelar.

¹⁴ Este método estableció seguir las cuatro fases del proceso contable, de acuerdo con las IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

desde una mirada económica, un criterio que permita considerar su reconocimiento en el momento de su generación o transacción (Aversano et al., 2015).

El reconocimiento de los bienes históricos y culturales y su inclusión en los Estados Financieros ha estado en el debate público tanto de académicos como de profesionales (Aversano, Christiaens, Tartaglia Polcini, et al., 2019; Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008; Ellwood & Greenwood, 2016). El debate parte del rol que ha jugado la contabilidad del sector público luego del *New Public Management*, ha propiciado la necesidad de incluir los bienes históricos y culturales en la contabilidad. Su argumento ha legitimado el proceso de suministro de información sobre estos bienes, dando transparencia a las entidades que publican y reportan los bienes con los que cuenta, sin importar que hagan parte o no de su actividad económica o exista algún usuario que requiera esta información.

El problema de reconocimiento implica un problema de definición, pues el reconocimiento implica ser capaz de caracterizar el activo histórico o cultural y definirlo formalmente. La definición y caracterización del patrimonio cultural es de carácter normativo; por ello, es un problema la heterogeneidad en la normatividad de cada país para identificar y proteger los bienes históricos y culturales. Si bien, con el *New Public Management* se buscó generar un proceso de cambio en materia contable que trajo consigo el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, esto no se dio de manera homogénea en la mayoría de los países; prueba de ello, es la falta de normatividad única a nivel internacional para el reconocimiento del patrimonio cultural en la contabilidad.

La perspectiva funcionalista, como se evidenció en el apartado anterior, considera que la contabilidad debe reconocer estos activos como bienes de capital, es decir activos fijos. El tratamiento contable tiende a tener un enfoque holístico donde se determina el tratamiento contable por los bienes de capital; si el bien de capital tiene estatus de activo fijo debe incluirse en el Estado de Situación Financiera, mientras que si se define como un activo social se divulga fuera del Estado de Situación Financiera (Christiaens et al., 2012). Su reconocimiento se da principalmente en el activo bajo la figura de: propiedad, planta y equipo, bien como generador de efectivo o beneficios futuros o como activo intangible con las mismas condiciones.

No existe una obligatoriedad en su reconocimiento en algunas normas; en el caso de las IPSAS¹⁵ solo se establece un reconocimiento voluntario. Esto frente a los problemas de diversidad normativa en el reconocimiento, medición y revelación de la información que va en contravía del discurso de general aceptación que busca la contabilidad; por estas condiciones no se puede hablar de confiabilidad, credibilidad y efectividad en el aspecto normativo. A diferencia de lo que se pueda pensar, contar con una normatividad adaptada a cada escenario permite reflejar las particularidades con las que cada patrimonio histórico cuenta.

En Colombia, la definición y reconocimiento de los bienes históricos y culturales está reglamentado y debe cumplir con los siguientes parámetros: que sean bienes materiales y cuenten con acto administrativo para considerar la existencia del bien histórico y cultural. Por ello, debe ser posible identificar el bien y separarlo de otros para su reconocimiento. Dado que se debe aplicar el Régimen del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, tales bienes se pueden reconocer como: una propiedad, planta y equipo; una propiedad de inversión; un bien histórico y cultural o un bien de uso público. Estos elementos se detallan más adelante en este capítulo.

2.3.2. Medición-valoración

Para algunas transacciones, hechos y operaciones es difícil calcular el valor monetario, como es el caso de los bienes históricos y culturales. Existen problemas para identificar una valoración estética, histórica o cultural que dé cuenta del valor o importancia de los bienes históricos y culturales. En la mayoría de los casos existe la imposibilidad de encontrar un método satisfactorio con el que se puedan valorar los bienes históricos y culturales (Hooper et al., 2005), de tal manera que, se cumplan los objetivos de la información financiera del sector público (Aversano et al., 2015). No es posible llegar a una representación fiel de una valoración económica de estos bienes. Algunas normas proponen valores de mercado que son estimaciones de la realidad pero que legalmente en distintas jurisdicciones no es permitida por el carácter no transaccional de estos bienes.

Respecto al proceso de medición y valoración de los bienes históricos y culturales, el problema parte de la dificultad de establecer una medición de su valor histórico y cultural. No es posible representar un valor económico que reconozca la actividad o uso del bien, lo que se conoce como una depreciación a partir de

¹⁵ *International Public Sector Accounting Standards*. Las normas NICSP 17 (2011a) y 31 (2011b) indican que no requieren que una entidad reconozca los bienes históricos y culturales, que satisfagan la definición y criterios de reconocimiento de cada norma.

una posible vida útil (en caso a llegar a ser identificada), debido a que el valor de tales bienes normalmente aumenta con el tiempo (Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2005).

Existen técnicas de valoración a nivel internacional que asumen la existencia de un mercado o adoptan la necesidad de un precio. Las normas de contabilidad asumen como principal método de medición de estos activos al costo histórico, en caso de contar con un valor de traspaso, un valor de mercado o transferencia a otra entidad, o la medición de la posible generación de beneficios económicos futuros (considerando la posibilidad de ingresos para acceder al bien). Sin embargo, los bienes históricos tienen la dificultad de establecer un valor contable que refleje el valor cultural, histórico y ambiental intrínseco del bien (Hooper et al., 2005).

Por todo esto, no existe una única valoración contable en términos financieros para los bienes históricos y culturales. Las principales valoraciones que son a costo histórico y valor razonable, del cual la última valoración termina siendo una estimación ante la imposibilidad de establecer un mercado activo o un precio sobre el cual se puedan transar estos activos (Aversano, Christiaens, & Van Thielen, 2019). Asignar un valor a un bien histórico podría tener consecuencias negativas en la rendición de cuentas y en el proceso de toma de decisiones debido a que los valores calculados casi siempre son incompletos e incorrectos (Aversano & Christiaens, 2014).

Las propuestas principales en métodos de valoración implican el uso de información secundaria para dar una aproximación; sin embargo, no existen datos de transferencia comercial de los bienes, ni mercados que den cuenta de un valor de transacción, ni posibilidad de establecer operaciones entre las entidades del sector público. Existe el problema operativo en su medición y valoración, puesto que las entidades incurren en costos para el cálculo de un valor monetario y de la estimación de la vida útil (Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2005), entre otros aspectos que implicarían altos costos e imprecisión para poder ser incorporados en los estados financieros de las entidades públicas.

2.3.3. Presentación

La heterogeneidad en los criterios contables, debida a la diversidad de normas, no permite homogeneizar la información que presentan las diferentes entidades públicas. Se cuestiona la necesidad de presentar los bienes históricos y culturales en los estados financieros, principalmente porque su medición y valoración económica no permiten definir la realidad económica de cada una de las entidades públicas (Ouda, 2014). El problema de la valoración económica de los bienes afecta la materialidad y representatividad de los

estados financieros de las entidades gubernamentales frente a los bienes históricos y culturales; un ejemplo de ello se da en países como Egipto o Grecia, países con un valor incalculable de bienes históricos y culturales, que al ser representados por un valor económico alto desdibuja las demás actividades del sector gobierno. Si la finalidad de los estados financieros es apoyar la toma de decisiones, se debe considerar cómo se presenta y qué importancia se le da en el Estado de Situación Financiera a los bienes históricos y culturales debido a sus problemas de medición y valoración.

Respecto a la presentación existen diferentes tratamientos contables que cada normatividad, en el caso de permitir el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, requiere de reconocimiento al momento de presentar el patrimonio cultural. Al contar con serios problemas de medición y valoración se debe considerar si es pertinente y adecuado presentar información cuyas métricas económicas son de dudosa comparabilidad y aceptación. Propuestas recientes consideran que es pertinente y viable que si se requiere presentar los bienes históricos y culturales sea mediante información no financiera en la que se detalle la importancia del bien y una estimación de la valoración histórica y cultural del bien.

La presentación de información del bien histórico y cultural debe reflejar información descriptiva principalmente (Barton, 2000); la contabilidad como fuente de información puede establecer un sistema de inventario, clasificación y seguimiento cualitativo del patrimonio cultural en búsqueda de la conservación y preservación. Una solución al problema de presentación está en la información no financiera, permitiendo presentar y caracterizar el patrimonio cultural aproximándose a una valoración histórica, estética y cultural de estos bienes.

2.3.4. Revelación

El proceso de revelación de la información en materia contable implica un reconocimiento de los posibles usuarios de la información; para el caso de los bienes históricos y culturales, un problema ha sido lograr identificar los posibles usuarios de esta información, así como las necesidades que tienen estos usuarios sobre la información presentada para este tipo de activos.

Se ha presentado una necesidad, debido a la variabilidad de usuarios que pueden requerir esta información para procesos de control y seguimiento; de contar con información no financiera para los bienes históricos y culturales, que den cuenta de las valoraciones históricas, culturales y estéticas. Lo anterior, ha suscitado un debate académico respecto a la importancia que tienen los elaboradores de la información de presentar estos bienes en los informes contables (Aversano & Christiaens, 2014).

Respecto a los usuarios de la información, la normatividad internacional no conduce a una caracterización exitosa respecto a las necesidades de los usuarios (Aversano et al., 2015). Dentro del proceso de revelación se encuentra no solo el debate por los posibles usuarios de la información, sino también por la identificación de qué información requieren tales usuarios que les pueda suministrar la entidad mediante la contabilidad; es necesario considerar la pertinencia o necesidad que tiene el elaborador de la información de incluir los bienes históricos y culturales en su información contable.

2.4. Los marcos normativos contables, internacionales y nacional, de los bienes históricos y culturales

Cuando hacemos referencia a los marcos normativos contables es necesario aclarar que son muy pocos los países que cuenten con una norma específica para los bienes históricos y culturales. Por su parte, el regulador internacional, el IPSASB¹⁶, durante los últimos años ha iniciado discusiones de una propuesta de marco regulatorio único para los bienes históricos y culturales¹⁷. Debido a este antecedente, en este apartado se pretende identificar y describir los principales marcos normativos existentes, a nivel internacional como nacional, en la aplicación de los bienes históricos y culturales.

Debido a que no existe un marco normativo internacional, solo existen propuestas en discusión, en el que se prescribe el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales, las investigaciones se han centrado en normatividad local de algunos países que han logrado establecer normas contables para entidades del sector público en esta materia.

2.4.1. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)

La entidad a nivel internacional encargada de elaborar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público es el IPSASB. Esta entidad no cuenta actualmente con una normatividad específica para bienes históricos y culturales; sin embargo, se realiza una mención a estos activos en la norma de propiedad, planta y equipo y en la de activos intangibles. La principal característica de las dos normatividades se encuentra en la no obligatoriedad en el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, que no cumplan con la definición ni criterios para ser reconocidos por cada norma.

¹⁶ International Public Sector Accounting Standards.

¹⁷ Existen documentos de consulta, que han compilado el trabajo realizado por parte del IPSASB (IFAC, 2006, 2017); principalmente se pueden destacar los comentarios realizados por actores de algunos países europeos, así como de Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos. En el siguiente enlace se puede ver una cronología del trabajo realizado en ese tema: <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/heritage>.

La IPSAS 17 (2011a) que trata el tema de la propiedad, planta y equipo, establece la posibilidad de reconocer el patrimonio cultural como un bien de capital, siguiendo la normatividad específicamente para los requerimientos de presentación y revelación más no para los requerimientos de medición. La norma establece una breve caracterización de los bienes históricos y culturales, así como propuestas de reconocimiento y medición bajo potencial de servicios distinto a su valor intrínseco; desde este punto de vista, la norma permite reconocer los bienes históricos como un potencial de servicios.

Por último, la norma establece que las entidades revelen la información sobre los activos contabilizados tales como: la base de medición, el método de amortización utilizado, el valor contable neto, la amortización acumulada al final del periodo, y la conciliación del valor en libros al principio y al final del periodo. Por su parte, la IPSAS 31 (2011b) relativa a los activos intangibles, indica la posibilidad de reconocer el patrimonio cultural intangible siempre que se pueda satisfacer la definición y los criterios de reconocimiento de activos intangibles. Al igual que en la norma de propiedad, planta y equipo, no se obliga al cumplimiento de los requerimientos de medición. La norma permite reconocer los bienes históricos y culturales por la posibilidad de ser activos generadores de efectivo, debido a la naturaleza de algunos bienes del patrimonio histórico. Respecto a la información a revelar se debe cumplir con los mismos ítems de los activos de propiedad, planta y equipo.

2.4.2. Normatividad del Reino Unido

La ASB¹⁸ es la entidad en Reino Unido encargada de la regulación contable; esta entidad cuenta con una normatividad específica para los bienes históricos y culturales, la FRS 30 (ASB, 2009). Esta norma busca el correcto reconocimiento de los bienes históricos y culturales, siempre y cuando se cuente con el costo o valor de los bienes; en ese caso, se reconocen en el Estado de Situación Financiera. La norma establece la obligatoriedad de su reconocimiento en la información contable y financiera.

La norma obliga a clasificar los activos patrimoniales y la indicación de su naturaleza al momento de reconocer estos bienes en los estados financieros. Se busca que se reflejen las políticas de adquisición, preservación, gestión y enajenación del patrimonio cultural. La entidad revelará las políticas contables, incluyendo las bases de medición utilizadas. Cuando no se reflejan en el Estado de Situación Financiera los bienes, se deben explicar las razones para su no inclusión en las notas a los estados financieros, incluyendo la importancia y la naturaleza de los bienes omitidos en la información.

¹⁸ *Accounting Standards Board UK.*

Respecto a la revelación, la entidad deberá entregar toda la información considerada útil para evaluar el valor de los activos patrimoniales, los métodos utilizados y el periodo de la valoración, las limitaciones respecto a la valoración, cambios entre periodos producto de la valoración o los nuevos métodos utilizados. Se presentará un resumen del costo de adquisición y el valor del bien, así como del importe en libros; su reconocimiento y medición debe hacerse similar a los activos fijos tangibles (FRS 15).

2.4.3. Normatividad de los Estados Unidos

En cuanto a los Estados Unidos, la entidad encargada de la regulación contable del sector público es la FASAB¹⁹, cuya normatividad SFFAS 29 aborda el tratamiento de los bienes históricos y culturales y la administración de tierras (FASAB, 2005). En esta norma se requiere que se de referencia sobre el Estado de Situación Financiera de la información sobre los activos patrimoniales y la administración de tierras, lo que no implica mostrar una valoración en dólares. La divulgación en las notas debe incluir la información de las unidades físicas, descripción sobre los métodos de adquisición o retiro, variación en las unidades físicas e información de su condición actual.

Adicional a la divulgación en los estados financieros, la normatividad requiere informes de las políticas de administración con una explicación de cómo estos activos se relacionan con la misión de la entidad. La norma define los bienes históricos y culturales y la administración de tierras como parte de la propiedad, planta y equipo; sin embargo, no considera cualquier relación o uso de tratamientos contables relacionados con la propiedad, planta y equipo.

La norma identifica los activos patrimoniales de usos múltiples en los casos en los que los activos patrimoniales tengan una función patrimonial y de operaciones gubernamentales generales; en este caso, se deben reconocer como una propiedad, planta y equipo; deberán reconocerse al costo, depreciándose a lo largo de su vida útil, y pudiendo realizar un reconocimiento posterior al valor razonable. Cuando los activos patrimoniales no se consideren de usos múltiples se deben reconocer al costo, excepto cuando sean adquiridos mediante donación, caso en el cual no deben ser reconocidos.

2.4.4. Normatividad en Latinoamérica

En Latinoamérica Colombia, Brasil y Chile han realizado convergencia con las IPSAS; lo anterior no implica que sean los únicos países que apliquen o cuenten con un marco normativo contable específico

¹⁹ *Federal Accounting Standards Advisory Board.*

para los bienes históricos y culturales. En el último informe de implementación de las NICSP del FOCAL²⁰, en la encuesta de administración de bienes del Estado²¹, se evidenció que nueve países de Latinoamérica mantienen un control y registro de los bienes históricos y culturales, mientras que seis países manifestaron que no registran este tipo de bienes (FOCAL, 2021). Específicamente, el informe indica que los países que lo implementan se encuentran en proceso de transición para adopción o implementación de las NICSP, y en sus respectivos países se dispone de normatividad para registro de bienes históricos bajo custodia de los entes públicos (2021, p. 66).

De acuerdo con la anterior encuesta, se justifica como uno de los requisitos para el control y custodia de los bienes históricos y culturales, entre otros, la aplicación (aunque no se cuente con una norma específica) de las NICSP. Aunque, el informe manifiesta que la principal justificación de la no aplicación es que el control de este tipo de bienes le pertenecen a otras dependencias o no han implementado un sistema de control y administración de estos bienes (FOCAL, 2021, p. 66). En una revisión de la normatividad contable gubernamental que aplican 14 países de América Latina (se utilizaron los mismos países del informe del BID (2017) con el fin de realizar una comparación) se identificó que mayoritariamente los modelos contables de concernientes a los bienes históricos y culturales se dan mediante la convergencia de las IPSAS mediante el uso de su norma de propiedad, planta y equipo (IPSAS 17); principalmente al aplicar un modelo contable de devengo o devengo modificado. En el anexo B se presentan los países analizados indicando el tipo de modelo contable que aplican y si cuentan con una normatividad que reconozca los bienes históricos y culturales.

2.4.5. Normatividad Colombiana

La regulación de la contabilidad del sector público en Colombia es emitida por la CGN. La norma vigente se describe en el marco de referencia teórico y metodológico de la regulación contable pública (Contaduría General de la Nación, 2017), específicamente en el *Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con NIIF – NICSP* (Contaduría General de la Nación, 2019b), con vigencia de aplicación desde 2017; los estados financieros que debieron presentarse por primera vez bajo dicho régimen contable comprenden el periodo contable 2018.

²⁰ Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL).

²¹ La encuesta se realizó a los 16 Contadores Gubernamentales de América Latina que conforman el FOCAL. La pregunta 4.7 “¿Se han considerado los bienes históricos y los bienes de infraestructura vial dentro del control de los bienes?” (Se obtuvieron 15 respuestas).

El *Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con NIIF – NICSP* está constituido por cuatro marcos normativos para las entidades reguladas por la CGN: el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; el Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; el Marco Normativo de las Entidades de Gobierno; y el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Aunque existen cuatro marcos normativos para las entidades del sector público, las entidades que cuenten con bienes históricos y culturales deben aplicar el Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, siendo el único que reglamenta contablemente el tratamiento de estos bienes.

De acuerdo con el Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, los bienes históricos y culturales se pueden reconocer como: a) una propiedad, planta y equipo, b) una propiedad de inversión, c) un bien histórico y cultural, o d) un bien de uso público. Para ello, deben cumplir con las características y la definición expresa de cada normatividad; asimismo el bien debe tener dicho carácter o reconocimiento como histórico y cultural mediante acto administrativo. La normatividad actual sólo menciona los bienes tangibles, no existen aspectos normativos de aplicación para bienes históricos y culturales intangibles.

La normatividad define el bien histórico y cultural al considerarlo un bien tangible controlado por la entidad, que es reconocido mediante acto administrativo y cuenta con una medición monetaria fiable; a estos bienes que se les asigna un valor colectivo, histórico, estético y simbólico. Se caracterizan porque su valor histórico y cultural no es probable que se refleje en un valor financiero basado en el precio de mercado, está prohibida o restringida su venta, son bienes irremplazables, su valor se incrementa con el tiempo y cuentan con una vida útil larga o indefinida.

Su reconocimiento contable se realiza de manera individual, con excepción de que no se puedan individualizar; los desembolsos, su mantenimiento y su conservación se reconocen como un gasto, excepto en el caso de la restauración periódica que es mayor valor del activo. Los bienes históricos y culturales se reconocen por su costo, esto incluye: el precio de adquisición, aranceles de importación, impuestos indirectos no recuperables de la adquisición, costos de entrega inicial, de manipulación o transporte posterior, costos de instalación y montaje, honorarios profesionales, y demás costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y las condiciones establecidas. Los descuentos o rebajas en los precios son un menor valor del activo.

En la medición posterior, se sigue utilizando el costo histórico, excepto en el caso de las restauraciones que serán objeto de depreciación. La vida útil de la restauración será determinada por el periodo previsto hasta que sea necesaria otra restauración de las mismas características. Los métodos previstos por la norma para la depreciación son: la depreciación por línea recta y la depreciación decreciente. A los bienes históricos y culturales se les dará de baja en cuentas cuando no cumplan con los requisitos establecidos para ser reconocidos como tales, ya sea porque se pierde el control del activo o porque no se espera obtener el potencial del servicio por el cual fue reconocido; la baja en las cuentas implicará un gasto con efecto en el resultado del periodo.

La normatividad establece que se deben revelar los métodos de depreciación de la restauración, la vida útil o las tasas de depreciación; se plantea la realización de una conciliación para evidenciar cambios durante el periodo, la baja en cuentas o reclasificación, temas como cambio de estimación de la vida útil de la restauración, los bienes adquiridos sin contraprestación, así como información de aquellos que no hayan sido reconocidos económicamente (Contaduría General de la Nación, 2019a). En el anexo A se muestra el proceso de clasificación y aplicación normativa en Colombia de los bienes históricos y culturales.

2.5. Diferencias normativas y limitaciones de los tratamientos contables de los bienes históricos y culturales

Como último acápite, luego de haber presentado algunos de los marcos normativos, se pretende esquematizar las diferencias normativas y las limitaciones de los tratamientos contables de los bienes históricos y culturales en la contabilidad. Se centrará este apartado en presentar las soluciones desde la misma contabilidad, desde una mirada interpretativa y crítica, donde se evidencia un rol de la contabilidad con la cultura diferente a lo establecido en los marcos normativos de carácter funcional.

El primer concepto para resaltar tiene que ver con la pluralidad de tratamientos contables que cada país tiene, así como también la complejidad de presentar esta información en la contabilidad. Existe una obligación de reconocimiento de estos bienes tanto en Estados Unidos como en Reino Unido; en ambos se asemejan en términos de reconocimiento, en aspectos de presentación y revelación; estas regulaciones consideran la existencia de múltiples y variados usos de estos bienes, así como la complejidad en la medición y valoración, por ello centran su atención en aspectos de reconocimiento. Cada uno de los respectivos marcos normativos refiere la diversidad de usuarios de la información, tanto que no precisan

los usuarios de esta para dichas partidas, aunque recalcan la importancia de presentar y detallar aspectos no financieros tales como las características físicas actuales del bien, y su importancia y relevancia para la entidad que presenta los estados financieros.

Otro aporte para resaltar de esta revisión normativa es la carencia de normatividad que dé cuenta de los bienes históricos y culturales intangibles. Con la brevedad que fue presentada por parte de la IPSAS 31, relacionada con activos intangibles, no se refleja la importancia y relevancia que tiene el patrimonio cultural intangible. La experiencia de la normatividad en materia de presentación y revelación en la información financiera reclama la necesidad de otorgarle el mismo espacio en las revelaciones a la información intangible, como parte del reconocimiento que realizan algunas entidades para proteger el patrimonio inmaterial de cada nación.

Una creencia de los profesionales en contabilidad es que contar con una normatividad específica para un tratamiento contable, reduce los problemas de este. Específicamente, contar con una norma concreta para los bienes históricos y culturales no conduce a resolver los problemas contables relacionados con estos bienes (Aversano et al., 2015); incluso, no se asegura la correcta aplicación normativa.

Resultan determinantes estos aportes investigativos de trabajos recientes en Italia (Corazza et al., 2018), donde cambios en la normatividad contable y la inexistencia de una reglamentación específica para los bienes históricos y culturales, permitió que las universidades en Italia revelen sus bienes históricos y culturales; Corazza, et al. (2018) identificaron que la falta de principios y reglamentación generó una revaluación extrema en la revelación de estos bienes.

Existen cuestionamientos al enfoque financiero que ha tenido la contabilidad, principalmente centrados en los procesos de medición y valoración. La relación entre la contabilidad y la cultura ha presentado una postura reduccionista desde una lógica patrimonialista, financiera y de mercado, concibiendo a la cultura como un bien medible y transable (Ocampo Salazar et al., 2009).

Adicional a lo anterior, se identifican aproximaciones estéticas, sociales, simbólicas y científicas sobre los bienes históricos y culturales (Ocampo Salazar et al., 2009); estas perspectivas son alternativas a la normatividad contable en materia de medición y valoración. Análisis como el realizado por el Museo de Geociencias de la Universidad de Brasilia (Freire et al., 2017), plantean la limitante de las dimensiones culturales que pueden ser reconocidas dentro del valor económico de los activos pero que no son mencionadas por parte de los marcos normativos.

Respecto a la aplicación normativa en Colombia, planteamientos previos a la actual norma ya proponían seguir los lineamientos de las IPSAS 17 (Carrero Perilla & Herrera Castellanos, 2016). La normatividad fue más allá, pues su definición como activos generadores de efectivo materializa el carácter financiero que plantea la lógica internacional, desdibujando la naturaleza y el principal uso de los bienes históricos y culturales. En la revisión realizada, los otros marcos normativos en materia contable plantean la posibilidad, de manera tácita, de que uno de los usos de los bienes históricos y culturales sea la generación de flujos de efectivo futuro, pero no el único. Por ello, el que la normatividad colombiana lo considere dentro de los reconocimientos del activo marca un precedente.

El rol que puede tener la contabilidad en cuanto a la cultura trasciende del aspecto normativo; la contabilidad puede apoyar en la identificación, protección y valoración del patrimonio nacional (Bucheli et al., 2009). Por ello, se considera que la contabilidad cuenta con un carácter social y cultural al apoyar en la identidad y sentido social de los pueblos de Colombia (Bucheli et al., 2009). El enfoque investigativo busca identificar aspectos en la medición y representación del patrimonio cultural, que permitan el desarrollo económico y sostenido del patrimonio cultural de la nación. Desde la academia contable se invita a buscar nuevas maneras de identificar, valorar y proteger los bienes históricos y culturales (Bucheli et al., 2009; Cano Mejía, 2018; Cano Mejía et al., 2020).

Debido a las limitaciones con que cuentan los actuales tratamientos contables para los bienes históricos y culturales, se plantea una dimensión social de la disciplina contable, en la que la representación del patrimonio cultural para que la medición no se fundamente en la teoría representacional²² y en la determinación de un valor monetario, así como tampoco en adoptar la perspectiva del paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones económicas.

El patrimonio histórico y cultural es considerado como un bien social, enfocado en la necesidad de preservación y restauración de bienes tangibles como intangibles; para presentar esta distinción, algunos investigadores establecen el concepto del *patrimonio cultural* como la producción social adquirida o heredada socialmente que permite la diferenciación de un grupo social, con el fin de promover el interés público bajo la premisa de “la existencia de un valor simbólico como referente para la identificación,

²² Los autores hacen referencia a la perspectiva de la *teoría representacional* debido a investigadores como Finkelstein, L., & Leaning, M. S. (1984) los cuales en trabajos como *A review of the fundamental concepts of measurement* identifican que esta teoría busca que los símbolos busquen representar las relaciones percibidas entre los atributos y los objetos (Bucheli et al., 2009).

determinación y conservación de la memoria colectiva y de un propósito socioeconómico” (Bucheli et al., 2009, p. 55).

Existe un valor social en el patrimonio cultural que se da con el “reconocimiento de los atributos otorgados por un grupo de personas a las acciones o bienes materiales e inmateriales que conforman el patrimonio cultural de un territorio o una nación” (Bucheli et al., 2009, para. 59). Fundamentan su propuesta en la contabilidad social de Jack Araujo (1995) y en la representación inmaterial de la contabilidad de Sergio Luis Ordóñez (2011), que entienden que la contabilidad es partícipe en la distribución de la riqueza que es en sí misma una riqueza social. Por último, proponen en el modelo de balance social, para contemplar como nuevo campo de acción, que se incluya información para evaluar la gestión cultural.

La realidad que se quiere representar con la gestión cultural se da en una identificación de los aspectos formales del patrimonio cultural junto con el levantamiento de los inventarios culturales de bienes materiales e inmateriales y su identificación particular (Bucheli et al., 2009). Los valores que debe tomar la contabilidad están alineados con el valor histórico, estético y simbólico; la regulación colombiana ya establece como principales aspectos para la valoración del patrimonio cultural el objeto, el contexto, el sujeto, los valores y los criterios de valoración (Ministerio de Cultura, 2005). Existe un problema contable en la representación y la valoración, debido a que se requiere de un instrumento claro que establezca formas o mecanismos para la representación, como los instrumentos para dar cuenta de la información y los logros obtenidos en términos de conservación, mantenimiento, promoción y divulgación de la riqueza patrimonial (Bucheli et al., 2009).

La formulación de indicadores y métricas es consistente con una búsqueda de descripciones de la realidad donde se legitime la información como útil, fiable, consistente y apropiada sobre la cultura; se argumenta que la normativa permite que áreas como la contabilidad aporten a la discusión respecto a la medición y valoración (Bucheli et al., 2009). La gran mayoría de las visiones sobre la relación de la contabilidad con la cultura en Colombia concuerdan en que es necesario ver a la contabilidad como productor de relaciones sociales y del carácter histórico, es decir, recalcan la importancia de reconocer que “la contabilidad se constituye en un componente del sistema social”²³ (Bucheli et al., 2009, p. 60).

²³ “La contabilidad social capta, interpreta, conoce y controla las diferentes áreas sociales en relación con los entes financieros, económicos y administrativos, comunitarios y ambientales; busca presentar informes de la responsabilidad social empresarial y se dirige a generar información para identificar los agregados sociales” (Bucheli et al., 2009, p. 60).

2.6. Conclusiones

Han existido cambios en el sector público, principalmente en los procesos de gestión y control, aspectos que han implicado cambios contables y financieros enfocados en los procesos de medición de eficiencia y eficacia. Las reformas implicaron la incorporación de la contabilidad de devengo y la necesidad de reconocer todos los bienes que estaban a cargo de las entidades del sector público, entre ellos los bienes históricos y culturales. El *New Public Management* es el detonante de un debate académico y profesional por el reconocimiento en la contabilidad del patrimonio histórico y cultural (Aversano, Christiaens, Tartaglia Polcini, et al., 2019; Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2008; Ellwood & Greenwood, 2016).

A lo largo de este capítulo se exploraron los principales problemas contables que se presentan con los bienes históricos y culturales, específicamente en el proceso de reconocimiento, medición y valoración, presentación y revelación. Se mostró como la academia ha explorado diferentes maneras de reconocer el patrimonio cultural, el considerarlo un activo y como parte de los bienes de capital, la discusión con respecto a los marcos normativos. Respecto a la medición y valoración se identificó la dificultad de establecer una medición financiera o monetaria que dé cuenta de la riqueza e importancia que connota el bien; se abordaron las propuestas para reconocer una valoración histórica, estética y cultural, atendiendo la complejidad de reconocer un valor de un bien que es único e irremplazable. El proceso de presentación dentro de los estados financieros, lo que implica considerar dichos bienes como un activo o presentar revelaciones en las notas a los estados financieros. También se identificaron las perspectivas que plantean una presentación en informes distintos a los estados financieros convencionales. Por último, el proceso de revelación que implica reconocer los usuarios de la información, qué información financiera y no financiera reconocer.

Posteriormente, abordamos los principales marcos normativos contables, tanto a nivel internacional como nacional, que permitieron presentar un panorama de la diversidad de tratamientos contables reglamentados en la actualidad. Las prioridades que cada país le otorgan a la información no financiera, principalmente el caso de Reino Unido y Estados Unidos es notable. En el caso colombiano se destaca el reconocimiento de los bienes por su uso o la generación de beneficios económicos. Por último, se discutieron algunas de las limitaciones de las normativas contables y se realizó la presentación de una aproximación crítica que propone reconocer los bienes históricos y culturales privilegiando su importancia cultural, estética e histórica.

3. LA APLICACIÓN DEL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES POR EL BANCO DE LA REPÚBLICA

3.1. Introducción

Como ya lo evidenciamos en los capítulos 1 y 2, los bienes históricos y culturales constituyen un patrimonio que define una parte de la identidad de la sociedad; sin embargo, presentan ciertas complejidades desde una concepción histórica, cultural, estética y económica. Del mismo modo, a nivel internacional se ha dado un debate conceptual, pero aún no se establece una regulación internacional contable para estos bienes, lo que contrasta con la situación de Colombia donde, en los últimos años, se emitió un nuevo marco normativo para los bienes históricos y culturales, que recoge tratamientos contables relacionados con la identificación y la medición-valoración de estos bienes. En este contexto, es importante evaluar cómo las entidades del sector público en Colombia aplican estos marcos normativos y se enfrentan a los diferentes problemas relacionados con los bienes históricos y culturales.

Para ello, este capítulo pretende examinar la aplicación del nuevo marco normativo contable para el sector público en Colombia y distinguir las principales implicaciones y posibles efectos, en cuanto a la identificación, el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales por medio de un estudio de caso. Para ello se debe considerar: a) cómo fueron asumidos por la entidad los cambios normativos, b) su plan de trabajo para implementar y dar cumplimiento a la norma, c) los problemas relacionados con el entendimiento de la norma o el cumplimiento de esta, entre otros. Así, un estudio de caso puede aportar a identificar la manera en que una entidad aplica una nueva normatividad contable de los bienes históricos y culturales.

Para esta investigación fue escogido como estudio de caso el Banco de la República, entidad del sector público encargado de la emisión y regulación de la moneda legal colombiana, la política cambiaria, la administración y protección de las reservas internacionales de Colombia y de obrar como agente fiscal del Gobierno (Congreso de la República, 1991). A diferencia de la mayoría de otros bancos centrales en otros países que se encargan de la política monetaria y cambiaria únicamente, entre las funciones del Banco de la República se encuentra la generación de conocimiento y una parte del fomento de la cultura del país. En este contexto, el Banco de la República puede ser considerado como un caso excepcional debido a los bienes históricos y culturales que administra, el papel de apoyo y la función cultural que realiza, la

importancia y representatividad de los museos e institutos culturales que custodia, el sistema de protección y preservación que maneja para cada uno de los bienes y el marco normativo contable que aplica.

Respecto al marco normativo contable, la CGN y la Superintendencia Financiera de Colombia definieron, mediante el Decreto 2420 del 2015, establecieron que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) era el marco normativo aplicable al Banco; esto fue ratificado posteriormente mediante la Resolución 628 del 2015 y 037 del 2017 de la CGN. La aplicación de las NIIF se refiere a los aspectos, transacciones o hechos que no resulten contrarios a los regímenes especiales del Banco de la República, entre ellos, el tratamiento contable de las reservas internacionales y la moneda metálica. Sin embargo, en el caso de los bienes históricos y culturales su tratamiento contable se debe soportar en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, conforme la Resolución 533 del 2015 y sus modificaciones; esto debido a las particularidades del Banco al contar con este tipo de bienes. Por todo lo anterior, el Banco de la República es un caso relevante de análisis debido al marco normativo particular que aplica en materia contable, así como a las funciones legales que le obligan a contribuir con el patrimonio histórico y cultural de la nación.

Con el fin de examinar la aplicación de la normatividad y dar cumplimiento al objetivo de este capítulo, después de esta introducción, como segundo punto se presenta la metodología de investigación, los instrumentos y fuentes de información. En tercer lugar, se presenta la descripción y caracterización de la entidad estudio de caso, la labor cultural que realiza y los bienes históricos y culturales que administra. En cuarto lugar, se presenta la evaluación de la aplicación normativa que contiene: a) los cambios normativos en el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales, así como las implicaciones en los estados financieros en cuanto a su reconocimiento, medición y valoración; b) la contrastación de los estados financieros con las entrevistas realizadas; c) una síntesis de los puntos medulares sobre la aplicación del nuevo marco normativo. Finalmente, en el quinto lugar se presentan las conclusiones del capítulo.

3.2. Metodología de investigación, instrumentos y fuentes de información

Las investigaciones en contabilidad relacionadas con los bienes históricos y culturales han sido mayoritariamente de carácter normativo. Los trabajos que realizan investigaciones empíricas han sido mediante estudios de caso comparando la aplicación normativa de los bienes históricos y culturales en dos países, los cuales comparten normatividades contables similares o son dispares en su normatividad (Biondi

et al., 2021). En Colombia, los trabajos de investigación previos se han centrado en aspectos de carácter normativo (Carrero Perilla & Herrera Castellanos, 2016) y sólo estudian lapsos cortos de tiempo (Bucheli et al., 2009). Dentro de las principales brechas académicas se encuentra la necesidad de contar con mayor investigación a partir de estudios de caso, lo que requiere mayor documentación y aproximaciones enfocadas en comprender el contexto.

Por lo anterior, este trabajo de investigación asume una visión cualitativa y despliega una estrategia interpretativa mediante un estudio de caso (Cooper & Morgan, 2008; Shareia, 2016; Yin, 2003). Se realiza el análisis normativo contable de los tratamientos para los bienes históricos y culturales y se examina la aplicación, las implicaciones y posibles efectos que la última normatividad ha tenido en el reconocimiento de los bienes históricos y culturales en el sector público en Colombia. Con todo ello, la investigación se nutre de las perspectivas interpretativas de la contabilidad, utilizando como estrategia el estudio de caso, retomando métodos como las entrevistas semiestructuradas a agentes privilegiados y el análisis de contenido de documentos (normas e informes) y de los estados financieros; finalmente, se realiza la triangulación de la información y se construye sentido comprensivo (Flick, 2018).

A continuación, se describe el enfoque del estudio de caso y la triangulación de la información a partir de los documentos analizados y las entrevistas realizadas en esta investigación. Este acápite se complementa con documentos anexos donde se recogen los formatos y las transcripciones de las entrevistas realizadas.

3.2.1. Estudio de caso y triangulación de la información

El estudio de caso como estrategia metodológica permite una aproximación contextual a situaciones concretas como la investigación propuesta, la cual al ser una investigación descriptiva y un único caso facilita el uso de diferentes fuentes de información para describir y analizar la aplicación de la normatividad para los bienes históricos y culturales. Los estudios de caso hacen parte de una forma imprescindible de investigación en las ciencias sociales, que busca el análisis de un caso representativo o casos múltiples que den cuenta de su contexto mediante procesos de comparación-contrastación (Yin, 2003).

La entidad estudio de caso, al ser un caso representativo por lo indicado en el acápite anterior, nos permite adentrarnos en la complejidad de las entidades que deben aplicar más de una normatividad contable; en el caso del Banco de la República, esta entidad aplica las IFRS²⁴ de acuerdo con el Marco Normativo para

²⁴ *International Financial Reporting Standards.*

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público y, conforme a la NIC 8, reconoce los bienes históricos y culturales de acuerdo al tratamiento específico contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Adicionalmente, la entidad estudio de caso cuenta con una variedad de bienes históricos y culturales, lo anterior le permite a esta investigación la posibilidad de contar con una visión sobre las implicaciones del reconocimiento y los procesos de medición-valoración de bienes como libros, elementos de numismáticos, piezas de oro y orfebrería, obras de arte, murales y esculturales.

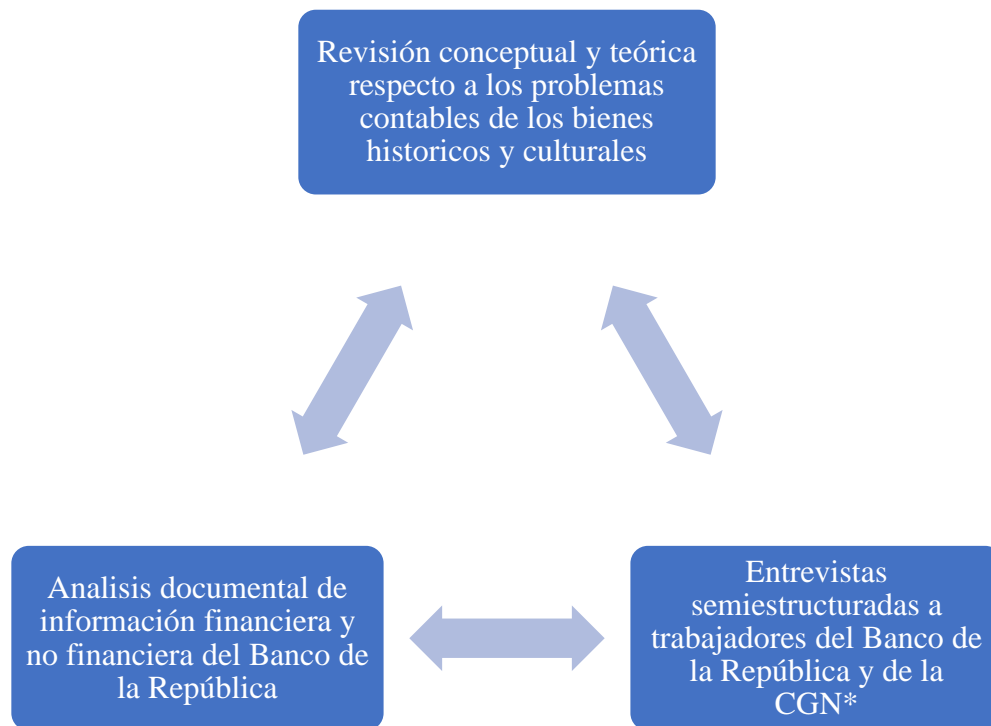
Por la función misional de la entidad, se espera analizar cómo la contabilidad opera, no solo en la valoración económica de los bienes históricos y culturales, sino también en la conservación y preservación de los bienes y en la promoción y difusión cultural propios de la conservación de este patrimonio. Asimismo, el caso permite identificar procesos de aplicación del cambio normativo para los bienes históricos y culturales, uno de los pocos casos en el contexto internacional en las investigaciones en contabilidad.

El Banco de la República inició la implementación de la nueva normatividad contable en el 2015, de acuerdo con las disposiciones y cronograma de aplicación de la CGN; por lo que fue considerado como periodo de análisis los 10 años anteriores al 2015 (periodo entre el 2005 al 2014) y los siguientes 5 años después de la implementación (periodo del 2016 al 2020). De esta manera, el periodo de estudio de los estados financieros comprende del 2005 al 2020. Como unidades de análisis documental adicionales a los estados financieros hemos retomado los marcos normativos, lo que permitió analizar los criterios prescritos para el reconocimiento, medición y revelación de los bienes; contrastar los requerimientos de la regulación y los estados financieros, permitirá identificar preguntas para luego explorar el contexto y las decisiones de la implementación por medio de las entrevistas (Adam et al., 2011).

Se realizaron entrevistas semiestructuradas con varios de los actores más relevantes que pueden afectar de manera directa el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales del caso de estudio. Para esto, se entrevistó a dos funcionarios de la CGN, uno de la Subcontaduría de investigación y otro de la Subcontaduría de centralización, responsable de la asistencia técnica al Banco respecto al cumplimiento del marco normativo; también se entrevistó un funcionario del Banco de la República que conoció de fondo el proceso de reconocimiento, medición-valoración de los bienes históricos y culturales, así como el proceso de implementación que siguió la entidad. Todo esto con el fin de identificar el proceso y las complejidades que ha traído la nueva normatividad y su aplicación.

Por último, se realizó la triangulación de la información, lo que permite construir sentido a partir del análisis documental y de las entrevistas semiestructuradas con actores privilegiados. Para esta investigación se emplea principalmente la triangulación de datos y la triangulación metodológica dentro de la estrategia de comprensión de los resultados (Flick, 2018). La Gráfica 1 detalla el modelo de triangulación de la información utilizada en esta investigación.

Gráfica 1: Modelo de triangulación de la información



*Contaduría General de la Nación [CGN].

Fuente: Elaboración propia.

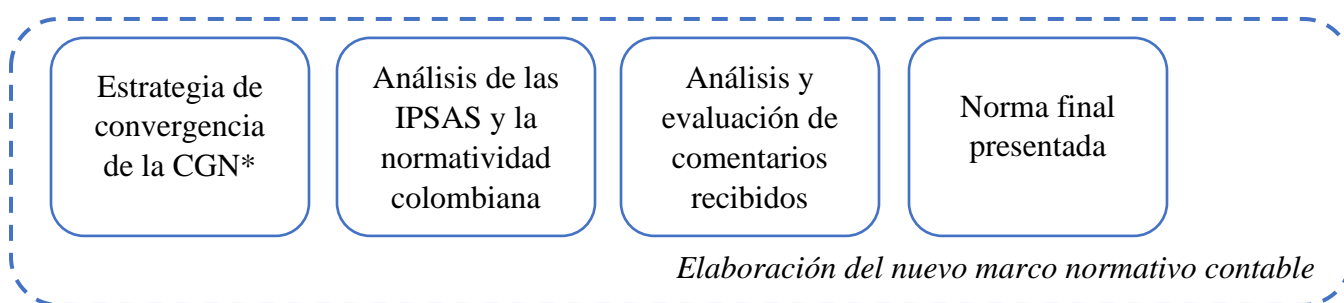
El primer punto de la triangulación de la información se da por medio de la revisión conceptual y teórica respecto a los problemas contables de los bienes históricos y culturales que se abordó en el capítulo uno y dos de esta tesis. En el capítulo uno, se realizó una exploración narrativa de la literatura en revistas especializadas tales como *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting, Organizations & Society*, *Financial Accountability & Management*, *International Journal of Public Administration*, *International Journal of Public Sector Management*, *Public Money & Management*, entre otras, con el fin de identificar los autores más representativos que han abordado el problema contable del reconocimiento, medición y valoración de los bienes históricos y

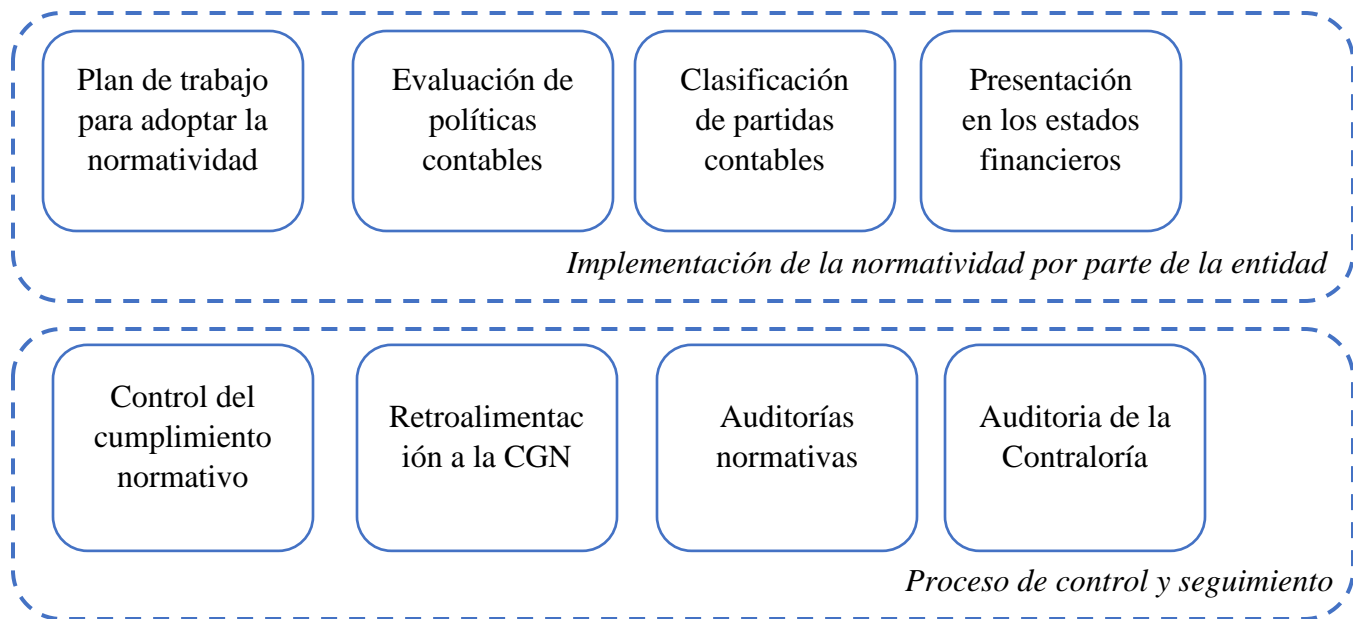
culturales. Adicionalmente, se abordó el análisis conceptual de los bienes históricos y culturales identificando las entidades normativas que a nivel internacional y nacional establecen marcos regulatorios para definir y caracterizar el patrimonio natural, cultural y económico industrial.

En el capítulo dos, con la revisión de la literatura se realizó el análisis teórico del *New Public Management* en relación con el tratamiento contable de los bienes históricos y culturales, y la contrastación de los principales problemas contables en cuanto al reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación. Se realizó una exploración de los marcos normativos que tratan el patrimonio cultural, en la cual se logró identificar los referentes más representativos en cuanto al tratamiento contable de los bienes históricos y culturales en algunas jurisdicciones en el contexto internacional; gracias a lo anterior, se efectuó su sistematización y comparación.

En el caso de Colombia se realizó la identificación del proceso de convergencia de la regulación contable pública respecto a los bienes históricos y culturales. Para ello, se elaboró un diagrama que permite establecer el proceso de aplicación del marco normativo contable detallado en la Gráfica 2. Se estructura en 3 partes: a) la elaboración del nuevo marco normativo contable, considerado dentro del proceso de aplicación debido a que el desarrollo normativo tiene influencias en las evaluaciones que realizan las entidades que van a adoptar la normatividad; b) la implementación de la normatividad por parte de las entidades que se determina entre el plan de trabajo de implementación hasta la entrega de los primeros estados financieros bajo la normatividad; c) el proceso de control y seguimiento a la aplicación normativa con el fin que se cumpla el proceso normativo como las auditorías y revisorías fiscales que permiten establecer un dictamen y posibles dictámenes frente al cumplimiento normativo de una entidad.

Gráfica 2: Diagrama que identifica el proceso de elaboración, implementación y seguimiento de un nuevo marco normativo contable





* Contaduría General de la Nación [CGN].

Fuente: Elaboración propia.

3.2.2. Documentos analizados e instrumentos aplicados

A continuación, se presentan los documentos analizados y los instrumentos utilizados. Para la triangulación de la información se van a utilizar dos metodologías, la triangulación de información y la triangulación metodológica, enfocada en la triangulación entre métodos como lo detalla Denzin (Flick, 2018). A continuación, se detalla cada proceso.

a. Documentos analizados

Se realizó triangulación de la información mediante análisis documental de información financiera y no financiera del Banco de la República. Dentro de la información financiera se analizaron los estados financieros, compuestos por los estados de situación financiera (balance general antes del 2015), estado de resultados (Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental antes del 2015), estados de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y las notas a los estados financieros. El análisis realizado corresponde a la identificación del proceso de: a) reconocimiento de los bienes históricos y culturales en los estados financieros, incluyendo la norma aplicada; b) el proceso de medición y valoración detallado en las notas a los estados financieros incluyendo el criterio de medición posterior, así como la variación del valor reconocido en los estados financieros; c) el proceso de presentación y revelación de

los bienes históricos y culturales dentro del activo, así como del detalle de las notas a los estados financieros durante el periodo 2005-2020.

Dentro de la información no financiera se analizaron los planes estratégicos del 2017 al 2021; en este contexto la entidad elaboró dos informes de gestión, uno que comprende el periodo 2005-2016 y otro del 2017 al 2020. En ellos se identificaron los planes de desarrollo y apoyo de la subgerencia cultural del Banco de la República, donde se detallan los programas y planes de trabajo respecto al sector cultural y el manejo de museos de la entidad. También se analizan las políticas y plan de trabajos para la aplicación de la última normatividad contable.

En cuanto, a la regulación de la CGN, se revisaron principalmente documentos normativos entre los que se encuentra el Plan General de Contabilidad Pública de los periodos 1995, 2007 y 2014. Para el análisis de la última normatividad contable se analizaron los siguientes documentos publicados en la página web de la CGN:

- i. *“Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”* (2013),
- ii. *“Anexo 2 La regulación de la contabilidad pública: Una aproximación a diferentes enfoques en el Contexto Internacional”* (2013),
- iii. *“Anexo 3. Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP”* (2013),
- iv. *“Comentarios recibidos a la formulación del proyecto marco normativo entidades de gobierno”* (2015),
- v. *“Cambios en la Política de Regulación Contable Pública y en la definición del Marco Normativo de las entidades de gobierno”* (2015).

b. Entrevistas semiestructuradas

Para la triangulación entre instrumentos-metodologías, el análisis documental fue profundizado con entrevistas semiestructuradas con los actores más relevantes que impactan de manera directa en el reconocimiento, la medición-valoración y la revelación de los bienes históricos y culturales de la entidad del caso de estudio. En el anexo C se detalla la ficha modelo de entrevista semiestructurada utilizada para

los preparadores de la información del Banco de la República y en el anexo D con el modelo de entrevista para los funcionarios de la entidad reguladora.

Las entrevistas semiestructuradas se realizaron al subdirector contable del Banco de la República que maneja los bienes históricos y culturales y a funcionarios de la CGN, tanto a responsables de la regulación como a personal de apoyo en la implementación de la normatividad contable del sector público. En total se realizaron 3 entrevistas durante el periodo de abril a junio del 2022; cada una con un promedio de 30 minutos de duración. Se realizaron las entrevistas virtuales utilizando la plataforma Zoom; sin embargo, en el caso del contador del Banco de la República solicitó las preguntas con anterioridad y remitió las respuestas a las mismas. A continuación, se detalla cada una de las entrevistas en la tabla 4.

Tabla 4: *Detallado de entrevistas de la investigación*

ENTREVISTAS REALIZADAS DURANTE LA INVESTIGACIÓN				
Id	Funcionario entrevistado	Cargo	Tiempo de la entrevista	Transcripción
Entrevistado 1 [E1]	Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación	Profesional especializado de la CGN	24 min.	Anexo E
Entrevistado 2 [E2]	Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación	Coordinador de investigación y normas de la CGN	26 min	Anexo F
Entrevistado 3 [E3]	Preparadores de la información – Banco de la República	Subdirector contable del Banco de la República	No aplica	Anexo G

Fuente: Elaboración propia.

3.3. Entidad estudio de caso – Banco de la República

La entidad estudio de caso de esta investigación, es el banco central del país. Creado por la Ley 25 de 1923, su actual reglamentación está establecida en la Constitución Política de Colombia de 1991. Es un órgano independiente de las demás ramas del poder público; cuenta con autonomía administrativa, patrimonial y técnica y está sujeto a un régimen legal propio. Dentro de sus funciones principales se encuentran: la emisión y regulación de la moneda legal colombiana, los cambios internacionales y el crédito, la administración de las reservas internacionales, ser prestamista y banquero ante los establecimientos de crédito, servir como agente fiscal del Gobierno y contribuir a la generación de conocimiento y la actividad cultural del país (Congreso de la República, 1991).

El Banco de la República está sujeto a cinco organismos de control, supervisión y vigilancia: el ente de control político es el Congreso de la República; como inspección, vigilancia y control se encuentra la Superintendencia Financiera de Colombia y la función de auditoría externa o revisoría fiscal; como control interno se encuentra un departamento de control interno, un comité de auditoría interna y un comité de coordinación de control interno; de parte de control disciplinario lo ejerce una instancia interna y la Procuraduría General de la Nación; por último, el control fiscal por parte de la Contraloría General de la República.

El Banco de la República tiene dentro de sus funciones misionales aportar al desarrollo cultural y científico del país, bajo el cumplimiento de la Ley 31 de 1992, normatividad que dictó las funciones del Banco. Actualmente el Banco cuenta con cuatro líneas-áreas para cumplir con la función cultural: la red de bibliotecas, los museos del oro, el museo de artes y otras colecciones, y la labor musical. Por todo ello, en el largo plazo tiene como proyecto contribuir al patrimonio cultural de la nación, propiciar el acceso al conocimiento y consolidar el sentido de ciudadanía.

A continuación, se realizará una descripción de los principales aspectos relacionados con la labor cultural que realiza el Banco de la República, los aspectos de organización y coalición con entidades culturales y del Ministerio de Cultura, la descripción de los bienes históricos y culturales que maneja el Banco, todas estas dimensiones justifican la selección del Banco de la República como entidad para el estudio de caso.

3.3.1. Labor Cultural del Banco de la República

El Banco de la República cuenta con la Subgerencia Cultural, dividida en el departamento de la red de bibliotecas, el Museo del Oro, la unidad de artes y otras colecciones, la unidad administrativa, la unidad de gestión de la red cultural, y las agencias culturales; todo lo anterior dentro del gran macroproceso de gestión el patrimonio cultural. Fruto de la gestión del patrimonio cultural el Banco de la República ha pasado de 12 agencias culturales en el 2005 a 14 agencias culturales en el 2020, repartidas en 29 ciudades.

La gestión cultural que desarrolla el Banco se realiza en apoyo de las colecciones de artes plásticas, documental, numismática, filatélica, arqueológica y etnográfica. La distribución y concepción de los centros culturales está adaptada a las necesidades de cada región y del público receptor, mediante una red y un grupo de centros culturales entre los que se encuentran: a) la red de bibliotecas centralizada en la Biblioteca Luis Ángel Arango con 22 centros culturales; b) el Museo del Oro, donde se encuentran las colecciones de orfebrería, cerámica, lítico y otras, que componen el patrimonio cultural de la nación en

siete zonas en las que se exhibe una colección específica por cada región; c) los museos del arte donde se encuentran principalmente el Museo de Arte Miguel Urrutia, el Museo Botero, el Museo Casa de Moneda, la Casa Gómez Campuzano y la Colección Filatélica; d) la actividad musical en las que se realizan aproximadamente 120 conciertos al año (cifra antes de la pandemia) (Banco de la República, 2020).

Dentro de sus colecciones también se encuentran la colección bibliográfica y documental, la colección de instrumentos musicales y la colección económica y financiera. También se manejan proyectos temáticos nacionales como programas en creación y formación. Entre sus principales actividades culturales se encuentran las exposiciones temporales, conciertos, conferencias, talleres y clubes. Con el fin de contribuir al patrimonio cultural de la nación, adicional a participar en la conservación de colecciones de bienes, ha buscado difundir el conocimiento cultural mediante el apoyo colaborativo de entidades distritales, municipales y nacionales como la red de bibliotecas Biblored, museos y centros culturales en compañía del Ministerio de Cultura, entre otros (Banco de la República, 2017).

Dentro de sus principales proyectos se encuentra la difusión cultural. Como lo detallan los informes de gestión, pasó de centrarse en la consolidación de los museos, como el Museo del Oro a mediados del 2005, a posicionar la cultura en el ámbito internacional con exhibiciones de su patrimonio y arte desde mediados del 2016 (Banco de la República, 2016). El proyecto de la identidad nacional ya ha tenido una acogida internacional; esto le ha permitido que la colección de arte del Banco también sea considerado símbolo de la identidad nacional (Banco de la República, 2020).

Se destacan inversiones importantes en el periodo del 2005 al 2016, en proyectos como la renovación de la red de Museos del Oro (2007-2016); esto ha permitido el aumento en el número de visitantes anuales llegando a 500.000 visitantes anuales, lo que duplica los visitantes antes de las renovaciones (Banco de la República, 2016). Las redes de las agencias culturales han facilitado la unión con la red nacional de bibliotecas públicas del país, permitiendo el acceso a 2.600 títulos bibliográficos y la consolidación de una de las más grandes colecciones digitales del país; esto también ha permitido contar con cientos de investigadores bajo la red de bibliotecas digitales (Banco de la República, 2020). Durante los últimos años, su proyecto cultural ha venido de la mano en la concientización de los problemas medioambientales que vive el planeta y, muy recientemente, visibilizando las implicaciones que ha dejado la pandemia y la necesidad de reactivar las agencias culturales.

3.3.2. Bienes históricos y culturales del Banco de la República

Los bienes históricos y culturales con los que cuenta el Banco de la República se pueden clasificar en edificios y en colecciones de bienes. Respecto a los edificios, se clasifican como tales las construcciones del Museo del Oro, del Banco de la República y del Museo Nacional de Colombia. Por otro lado, podemos identificar principalmente las colecciones de obras de arte, las colecciones de orfebrería, las colecciones de numismática y las colecciones bibliográficas.

En la lista de bienes declarados bienes de interés cultural se detallan algunos de los bienes históricos y culturales con los que cuenta el Banco de la República, presentados en la Tabla 5, donde se relaciona el acto administrativo que les dio esta categoría; sobre estos bienes el Banco cumple la función de rescate, preservación, análisis, estudio, organización, investigación y difusión del patrimonio cultural de la nación.

Tabla 5: Listado de bienes históricos y culturales con acto administrativo del Banco de la República

**BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES DEL BANCO DE LA REPÚBLICA QUE
CUENTAN CON ACTO ADMINISTRATIVO**

Nombre del bien	Departamento de ubicación	Grupo patrimonial	Subgrupo patrimonial	Acto administrativo
Colección de 479 obras de arte donadas por el maestro Fernando Botero Angulo al Museo Nacional de Colombia y al Museo Botero del Banco de la República, en Bogotá; al Museo de Antioquia y al municipio de Medellín, en Antioquia; y al distrito turístico, histórico y cultural de Cartagena de Indias en Bolívar	Antioquia, Bolívar, Bogotá D.C.	Patrimonio material	Mueble	Resolución 565 del 16/04/2012
Colección de Orfebrería del Museo del Oro del Banco de La República	Bogotá D.C.	Patrimonio material	Mueble	Resolución 28 del 16/08/1994. Decreto 1906 del 02/11/1995
12 obras de Arte de diferentes autores que hacen parte de la colección de bienes muebles de propiedad del Banco del Estado	Bogotá D.C.	Patrimonio material	Mueble	Resolución 968 del 22/06/2006
22 obras de Arte y 36 Billetes de la Colección Numismática de propiedad del Banco del Estado	Bogotá D.C.	Patrimonio material	Mueble	Resolución 967 del 22/06/2001
Edificio del Banco de la República	Bolívar	Patrimonio material	Inmueble	Resolución 1213 del 25/06/2002

Museo Nacional	Bogotá D.C.	Patrimonio material	Inmueble	Decreto 1584 del 11 de agosto de 1975. Resolución 1699 del 28 de noviembre de 2000 aclara área declarada
----------------	-------------	---------------------	----------	--

Fuente: Lista de bienes declarados de interés cultural del ámbito nacional al 31 de marzo del 2021 (Ministerio de Cultura, 2021).

Por otro lado, los estados financieros presentan una clasificación diferente de bienes históricos y culturales representada en colecciones; de acuerdo con el Estado de Situación Financiera del 2020, en el Banco de la República actualmente se encuentran las siguientes colecciones:

- Colecciones de obras de arte (artes plásticas, filatelia, numismática e instrumentos musicales).
- Colecciones de los museos de oro (orfebrería, cerámica, textiles, líticos, concha, hueso, madera, momias, vidrio colonial, resinas, pizarras, calcitas, esmeraldas, etnográfica, entre otros).
- Murales y esculturas.
- Colección bibliográfica (material bibliográfico, libros raros, manuscritos e incunables, periódicos y revistas, mapas y planos, materiales audiovisuales).

En los informes de gestión que comprende el estudio del periodo 2005 al 2016 (Banco de la República, 2016) se detallan algunas de las características de los bienes históricos y culturales resumidas a continuación:

- I. **Colección de museos del oro:** Cuenta con 5 museos donde se presenta piezas de oro y etnográficas representativas de las regiones de Cartagena, Santa Marta, Leticia, Pasto y Bogotá; El Museo del Oro Tairona – Casa de la Aduana (Santa Marta) cuenta con 565 piezas prehispánicas, etnográficas y coloniales.
- II. **Colección de obras de arte:** Cuenta con más de 5.500 obras del arte colombiano, latinoamericano e internacional, con colecciones permanentes de más de 800 piezas de 250 artistas. La colección de numismática es considerada como una de las más importantes a nivel mundial por la calidad y rareza de sus componentes, de los que se cuenta con más de 18.000 piezas en la Casa de la Moneda (Bogotá). Anualmente se realizan nuevas adquisiciones principalmente de la época colonial neogranadina y de obras latinoamericanas.

III. **Colección bibliográfica:** Se cuenta con 2.600.000 títulos, bases de datos electrónicas y colecciones digitales. En su sala de libros raros y manuscritos se cuenta con 35 incunables, el libro más antiguo publicado en Colombia y una colección fotográfica que incluye las fotografías históricas de Bogotá. Entre sus colecciones se destacan las memorias del escritor José María Gutiérrez de Alba ilustrado con 466 acuarelas, dibujos, fotografías y litografías.

Este breve resumen de los bienes históricos y culturales y de la labor que desempeña el Banco de la República en la protección y conservación de la cultura nacional permiten mostrar la relevancia de la entidad para nuestro estudio de caso. Se trata de una entidad del orden nacional, la cual es de los pocos Bancos centrales en el mundo que cuentan con un programa de protección y preservación de los bienes históricos y culturales, y que tienen a su cargo el fomento de actividades culturales y la custodia de una variedad de colecciones muy valiosas para Colombia y América Latina.

3.4.Examen del proceso de aplicación normativo por parte de la entidad estudio de caso

En este acápite se presentará el examen del proceso de aplicación normativa por parte del Banco de la República. Para cumplir con ello, se analizan los cambios normativos en los tratamientos contables que ha seguido la entidad estudio de caso, los cambios en los estados financieros, centrado en el proceso de presentación y revelación de los bienes históricos y culturales, el examen del proceso de aplicación y, por último, las implicaciones y posibles efectos de la aplicación normativa por el Banco de la República.

3.4.1. Cambios normativos en los tratamientos contables que siguió el Banco de la República

Dentro del proceso de examinar la aplicación de la última normatividad contable, es necesario analizar los cambios normativos que se han dado en Colombia respecto al tratamiento de los bienes históricos y culturales, así como la manera en la que el Banco de la República los ha aplicado. Para ello, inicialmente se realizará una descripción de los cambios normativos contables sobre los bienes históricos y culturales; posteriormente, se presentará un análisis de estos cambios frente al estudio de caso, utilizando los estados financieros del periodo 2005-2020, para culminar con las implicaciones más relevantes en sus estados financieros, puntualizando cómo ha sido su proceso de presentación y revelación en los bienes históricos y culturales.

Es preciso aclarar que el Banco de la República aparte del reconocimiento de los bienes históricos y culturales en la contabilidad, también procede con el reconocimiento de ingresos y gastos producto de dichos bienes. Las actividades culturales generan ingresos y egresos para la entidad, como lo muestran los estatutos del banco, numeral 1 del artículo 62 (Ley 31 de 1992), entre los que se encuentra la protección y preservación de los bienes históricos y culturales. Dentro de los gastos en materia de bienes históricos y culturales, no solo se han realizado importantes desembolsos por el mantenimiento y protección de las diferentes piezas, sino que también se han hecho adecuaciones a centros culturales en todo el país que permitan la exposición de estos bienes sin perjudicar la preservación y protección en los diferentes lugares del territorio nacional.

3.4.1.1 Cambios normativos respecto a los bienes históricos y culturales que debió cumplir el Banco de la República

La regulación contable pública en Colombia desde la Constitución Política de Colombia de 1991 (1991, para. 354) quedó en cabeza del Contador General de la Nación. Inicialmente fueron otorgadas competencias para establecer principios, normas y políticas a la Dirección General de la Contabilidad Pública en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Decreto 85 de 1995), posteriormente, se da la creación de la CGN (Ley 298 de 1996) órgano de regulación, centralización y consolidación de la contabilidad pública desde entonces.

El referente normativo en el sector público ha tenido a la fecha una evolución de la regulación en los siguientes periodos: el primer Plan General de Contabilidad Pública en 1995; el segundo en el año 2000 que también lleva por nombre Plan General de Contabilidad Pública; el tercero en el 2007 denominado Régimen de Contabilidad Pública en el que se armonizó el Plan General de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; y el último, en el 2015 que reconoce cuatro marcos normativos (marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; marco normativo para entidades del gobierno; y marco normativo para entidades en liquidación). La Tabla 6 sintetiza los principales cambios en cada normatividad.

Tabla 6: Principales cambios normativos respecto a los bienes históricos y culturales en Colombia elaborados por la Contaduría General de la Nación

CAMBIOS EN LA NORMATIVIDAD CONTABLE DE LOS BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES EN COLOMBIA

Año	Decreto reglamentario	Documentos normativos	Principales cambios normativos
1995	Resolución 4444 de 1995	Plan General de Contabilidad Pública	Incluía dentro de su clasificación los bienes de beneficio y uso público. No se espera obtener de estos bienes alguna utilidad o resultado financiero. Se pueden clasificar como bienes de uso público, medidos al costo histórico y en algunos casos se condiciona ajustes por inflación.
2000	Resolución 400 de 2000	Plan General de Contabilidad Pública	Se busca determinar el costo del uso o utilización del bien y se puede utilizar el costo reexpresado por ajustes por inflación.
2007	Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007	Régimen de Contabilidad Pública, Plan General de Contabilidad Pública y manual de procedimientos	Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros. Cuando su valoración económica no es fiable se debe revelar información cualitativa o cuantitativa física en las notas a los estados financieros.
2015	Resoluciones 139, 533, 620 y 628 de 2015; Resoluciones 192 y 525 de 2016; Resoluciones 037, 461 y 611 de 2017; Resolución 156 de 2018	Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; marco normativo para entidades del gobierno; marco normativo para entidades en liquidación	Se puede reconocer por su uso o generación de beneficios económicos en propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, bienes históricos y culturales y bienes de uso público. Establece el reconocimiento del mantenimiento y la conservación como gasto y la restauración como mayor valor del activo siendo luego objeto de depreciación.

Fuente: Elaborado con base en las regulaciones contables establecidas para el sector público en Colombia.

Durante el periodo de análisis de los estados financieros que corresponde del 2005 al 2020, estuvieron vigentes 3 regulaciones contables: la reglamentación del año 2000 que aplica para los estados financieros del 2005 al 2006, la reglamentación del año 2007 que aplica para los estados financieros del 2007 al 2014 y, por último, la reglamentación del año 2015 que aplica para los estados financieros del 2015 al 2020. Si bien la última reglamentación del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno inició su aplicación a partir del año 2017, el Banco de la República realizó el cambio normativo en el 2015 dado que debió aplicar y cumplir con el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público que inició su periodo de aplicación en el 2015.

A continuación, se presenta en detalle una caracterización y análisis de los estados financieros durante los tres periodos relacionados anteriormente, específicamente en el proceso de presentación y revelación de la información. Se realizará mención a aspectos claves del cambio normativo y cómo el Banco aplicó la normatividad contable, en caso en el que exista un cambio en su presentación-revelación, en los estados financieros del periodo analizado.

a. Estados financieros 2005-2006

El Plan General de Contabilidad Pública del 2000 buscó ajustar la regulación contable a la realidad de las entidades públicas, así como a las necesidades de los diferentes usuarios de la contabilidad pública, por lo que determinó un tratamiento para los bienes al servicio del ente público, donde se trató de determinar el deterioro por la utilización de los bienes de beneficio y uso público. La norma estableció que se debía reconocer al costo histórico y que eran sujetos de actualización por un costo reexpresado por ajustes por inflación (Contaduría General de la Nación, 2000).

En los estados financieros del Banco de la República de este periodo, se encuentran clasificados los bienes históricos y culturales como otros activos, en moneda nacional bajo la cuenta de Bienes de arte y cultura. En las notas a los estados financieros se hace alusión a que en el 2001 se inició un proceso de avalúo de los bienes de arte y cultura con el fin de identificar colecciones en las que, debido a efectos de mercado y/o pérdida de valor adquisitivo, su monto en libros es diferente al valor de mercado (Banco de la República, 2005). Producto de este proceso se adoptaron metodologías de valoración desarrolladas por expertos del Banco. Desde el 2003 se realizó un avalúo técnico a las colecciones de orfebrería, cerámica, artes plásticas y numismática.

La metodología para los avalúos, distribuida en dos etapas y una adicional para la colección permanente de artes plásticas, se explica a continuación:

- I. Categorización o catalogación para determinar el avalúo de cada pieza. Se utilizaron criterios como importancia museográfica y arqueológica, estado de conservación, interés para exhibiciones, unicidad y multiplicidad de la pieza, tamaño, peso, decoración, forma y fecha de adquisición;
- II. Determinación de parámetros y precios de referencia para el avalúo. Se utilizó la tabla de precios del Comité de Orfebrería, criterios del Comité de Numismática, precios indicativos de subasta nacional e internacional, precios de *Art Price* virtual, entre otros métodos;
- III. Para la colección permanente de artes plásticas, la metodología incluyó adicionalmente criterios de autenticidad, procedencia y reconocimiento de la obra y del artista (Banco de la República, 2005, 2006).

Se determinó que el proceso de avalúo se realizaría cada 5 años, aunque las notas a los estados financieros indican que se realizaron avalúos al 30 de noviembre de cada año, considerando: la tasa representativa del mercado, el índice de precios al consumidor y el valor del gramo del oro. En los estados financieros se informó que se realizó el avalúo de bienes históricos y culturales para el periodo 2006.

Por último, en la clasificación de los activos en propiedad, planta y equipo se encuentra mencionado en las notas a los estados financieros, entre otros bienes, las construcciones del Museo del Oro y la Manzana Cultural que corresponde al Museo de Arte, Plazoleta Arce y Ceballos y Casa Botero (Banco de la República, 2005). Sin embargo, no se presenta un valor económico discriminado para cada uno de los edificios que hacen parte de los bienes históricos y culturales; lo que permite identificar un reconocimiento de estos bienes dentro del total de la propiedad, planta y equipo. Pero, no es posible hacer un análisis mayor con la información contable presentada.

b. Estados financieros 2007-2014

El Régimen de Contabilidad Pública del 2007 es producto de un proyecto de armonización con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas después del 2000 por IPSASB. En este proceso se identificaron diferencias en los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional y la regulación internacional (Contaduría General de la Nación, 2013). El Régimen de Contabilidad Pública está compuesto por el Marco Conceptual, el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos. Para la medición-valoración de los

bienes históricos y culturales se permiten métodos de avalúo técnicos cuando son recibidos por donaciones y deben ser reconocidos por su naturaleza en monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros (Contaduría General de la Nación, 2007).

Durante el periodo de análisis en el caso del Banco de la República del 2007 al 2014, se continuó con el manejo y clasificación del activo de los bienes históricos y culturales que se dio con la norma anterior. Durante este periodo se identificaron avalúos y medición posterior de estos bienes pasando de \$235 mil millones de pesos en el 2007 a \$285 mil millones de pesos en el 2014. En las notas a los estados financieros se hace alusión a los avalúos anuales que se han realizado, producto de los cuales se han generado aproximadamente \$50 mil millones de pesos en valorización de estos activos.

La información contable descriptiva es poca; en los estados financieros solo se encuentra un comparativo bianual donde no se identifica ni se menciona la cantidad de bienes; hay una clasificación de bienes diferente a la detallada en el proceso de avalúos donde se menciona la existencia de comités de orfebrería y piezas de oro, comité de numismática y colección de artes plásticas. Lo mismo sucede con los bienes históricos y culturales clasificados como propiedad, planta y equipo, los cuales ya se clasifican en terrenos, construcciones en curso, edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres y equipo de oficina, equipo de sistemas, vehículos, moldes y matrices, importaciones en tránsito. En este caso, en la clasificación de edificios se encuentran registrados los bienes históricos y culturales; pero no se detalla más información al respecto.

No se especifica la normatividad aplicada, principalmente para este periodo de tiempo debido a que, del análisis realizado durante el periodo 2007 al 2014, no se evidencia un cumplimiento a cabalidad con el Régimen de Contabilidad Pública del 2007²⁵. Lo anterior, dado que en esta norma se detalla la necesidad de clasificar los bienes históricos y culturales, así como de presentar información comparable entre dos periodos de tiempo de los bienes históricos y culturales por sus características. Ninguna de las dos consideraciones se evidenció en las notas a los estados financieros, por lo que, si bien se modificó la normatividad en el 2007 se considera que en el caso del Banco se continuó aplicando la norma que se venía manejando desde el 2005.

c. Estados financieros 2015-2020

²⁵ De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública del 2007 “*Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros*” (Contaduría General de la Nación, 2007, para. 183); sin embargo, así no aparecen revelados en la contabilidad del Banco.

El proyecto “Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad”, iniciado en el 2009 por la CGN, examinó, entre otros, la regulación contable internacional, la caracterización del sector público y los impactos en las entidades, usuarios y procesos que puede generar la implementación de las normas internacionales (Contaduría General de la Nación, 2013). De este análisis se mantiene la regulación específica para los bienes históricos y culturales, pero se establece una factibilidad en clasificarlos como propiedad, planta y equipo o como propiedades de inversión debido a que “algunos de estos bienes se destinan al uso o a la generación de beneficios económicos” (Contaduría General de la Nación, 2013, p. 132).

Respecto a la información contable, el Banco de la República utiliza el marco normativo contable Decreto 2420 del 2015 que remite a la aplicación de los estándares emitidos por el IASB²⁶, IFRS (NIIF en español); normatividad establecida para las entidades emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público. En las notas a los estados financieros referentes a la base de preparación de su información, el Banco señala que: para las transacciones que no están cubiertas por alguna NIIF y/o por el marco conceptual, debe ser aplicado lo definido en la NIC8²⁷ (cambios en políticas contables, estimaciones y errores), con el fin de tomar como referente políticas contables que permitan una presentación fiel y razonable de las operaciones en los estados financieros. Específicamente para los bienes históricos y culturales, el Banco de la República decide aplicar el tratamiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, conforme la Resolución 533 del 2015 y sus modificaciones.

Respecto a la medición y valoración de los bienes históricos y culturales, dependiendo de la modalidad de adquisición se calcula el costo inicial del bien entre un costo de adquisición cuando es comprado, un valor de mercado cuando el bien es donado, o un valor simbólico por el cual se reconocerá el control del Banco sobre el bien patrimonial y su potencial de servicios para las misiones del Banco. Los bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural de uso no operacional no son objeto de depreciación, excepto la colección bibliográfica, debido a que se aplica una política de descarte, reubicación, baja en cuentas y reemplazo del material documental, así como pruebas de deterioro de valor. Se reconocerá el deterioro de valor de la colección bibliográfica cuando el costo en libros exceda su costo corriente de reposición.

3.4.1.2 Implicaciones en los estados financieros, proceso de presentación y revelación de los bienes históricos y culturales

²⁶ *International Accounting Standards Board.*

²⁷ Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards*).

Para continuar el estudio de los cambios normativos en los tratamientos contables que aplicó el Banco de la República, se realizará el análisis de las implicaciones en los estados financieros fruto de la nueva normatividad, como el proceso de presentación y revelación de los bienes históricos y culturales. En el acápite anterior se explicaron los cambios normativos que aplicó el Banco de la República mediante tres periodos de tiempo (del 2005-2006, del 2007-2014, del 2015-2020), donde solo se describieron los principales cambios respecto al periodo anterior; a continuación, se presentará el análisis global de los periodos de tiempo en su conjunto, buscando mostrar las implicaciones que se evidenciaron en los estados financieros, lo anterior mediante el análisis en el proceso de reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación.

a. Reconocimiento

Para los bienes históricos y culturales durante el periodo analizado se identificaron bienes históricos y culturales reconocidos como:

- I. Propiedad, planta y equipo que corresponde a los edificios del Museo del Oro, del Museo Nacional de Colombia, del Museo de Arte, Plazoleta Arce y Ceballos y Casa Botero. Respecto a la normatividad contable, son reconocidas en los estados financieros bajo la propiedad, planta y equipo identificando una vida útil de 50 años y su respectiva depreciación y deterioro. Antes del 2015 manejaban la normatividad contable para el sector público frente a la propiedad, planta y equipo, después del 2015 manejan la NIC 16 y la demás normatividad que aplique a estos bienes.
- II. Bienes históricos y culturales que corresponden a bienes de orfebrería y piezas de oro, numismática y obras de arte como los principales bienes del periodo 2005 al 2014; se incluyen a partir del 2015 la colección bibliográfica que antes no estaba reconocida; como los nuevos bienes adquiridos por la entidad. Desde el 2005 hasta el 2014 la normatividad contable es el Marco Normativo contable para Entidades de Gobierno, desde el 2015 se señala el cumplimiento de la normatividad específica para estos bienes a diferencia de las NIIF que cumple el resto de las partidas contables.

Únicamente se reconocen bienes históricos y culturales tangibles; no se detalla información respecto a las características de algunas de las colecciones o algún detalle respecto a los edificios que hacen parte de los bienes históricos y culturales. Aparte de este reconocimiento de los bienes tangibles, existe un reconocimiento de los ingresos y gastos producto de las actividades culturales, así como la medición del superávit y valorización de los bienes históricos y culturales.

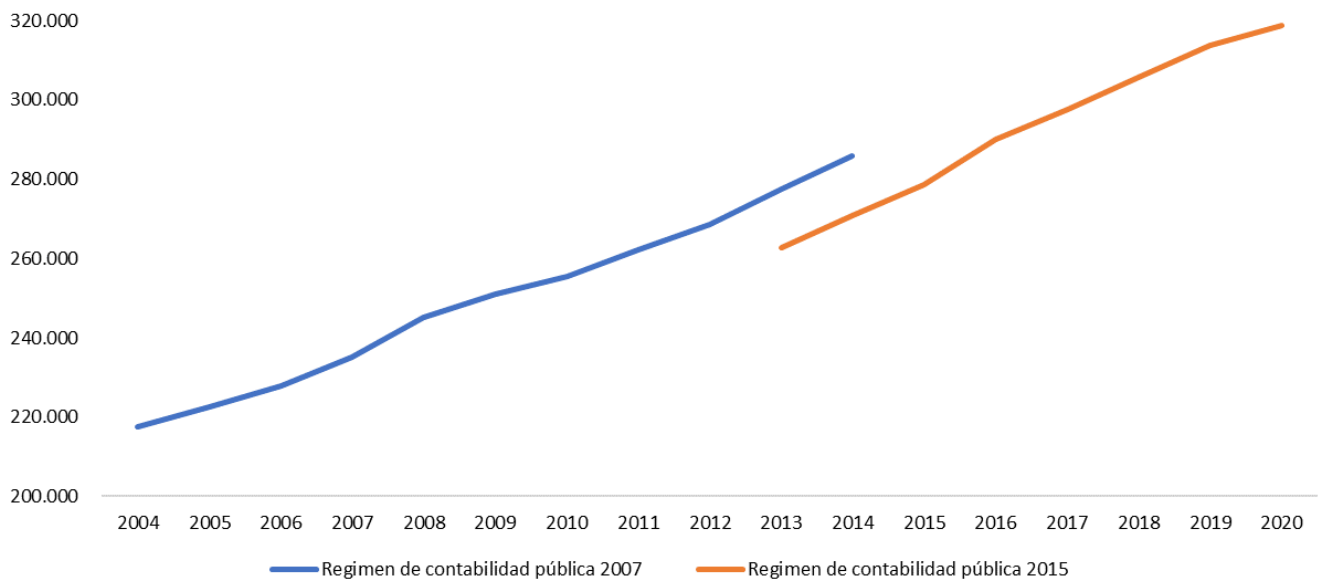
Respecto al reconocimiento de ingresos y gastos producto de las actividades culturales, mediante los estatutos del Banco de la República (Decreto 2520 de 1993) se reconocen aquellos ingresos fruto de la divulgación de los bienes culturales ante los ciudadanos, mediante el cobro de boletas de acceso a los museos y demás actividades que realiza el banco; del mismo modo, por el mantenimiento y preservación de los bienes históricos y culturales se registra su respectivo gasto.

b. Medición-valoración

Respecto a la medición y valoración de los bienes históricos y culturales, en el acápite anterior se describieron los diferentes métodos para medir y valorar los bienes históricos y culturales en diferentes marcos. Se realizó también un análisis evolutivo de las cifras reflejadas, identificando procesos de aumento, deterioro y cambio en los criterios de medición y valoración. Este seguimiento se realizó solo para los bienes catalogados como bienes de arte y cultura y bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural, dado que no se puede discriminar los edificios catalogados como bienes históricos y culturales del total de la propiedad, planta y equipo, incluso en las notas a los estados financieros.

Se refleja un incremento anual de los bienes históricos y culturales producto de la medición posterior de estos bienes, dado el avalúo realizado y descrito en los anexos a los estados financieros. En 2004 se identificaron \$217.505,7 millones de pesos hasta llegar a \$285.754,6 millones de pesos en 2014, observando un crecimiento constante. Con el cambio normativo en el 2015 se identificó la aplicación de deterioro en el valor contable, para ello, el Banco reportó en su balance del 2015 un comparativo del nuevo valor de los bienes históricos y culturales del 2013 al 2015, reportando para el 2013 un valor de \$262.699 millones de pesos que al 2020 llega a \$318.710 millones de pesos. La Gráfica 3 detalla esta variación anual.

Gráfica 3: Variación en la medición-valoración de los bienes históricos y culturales del Banco de la República

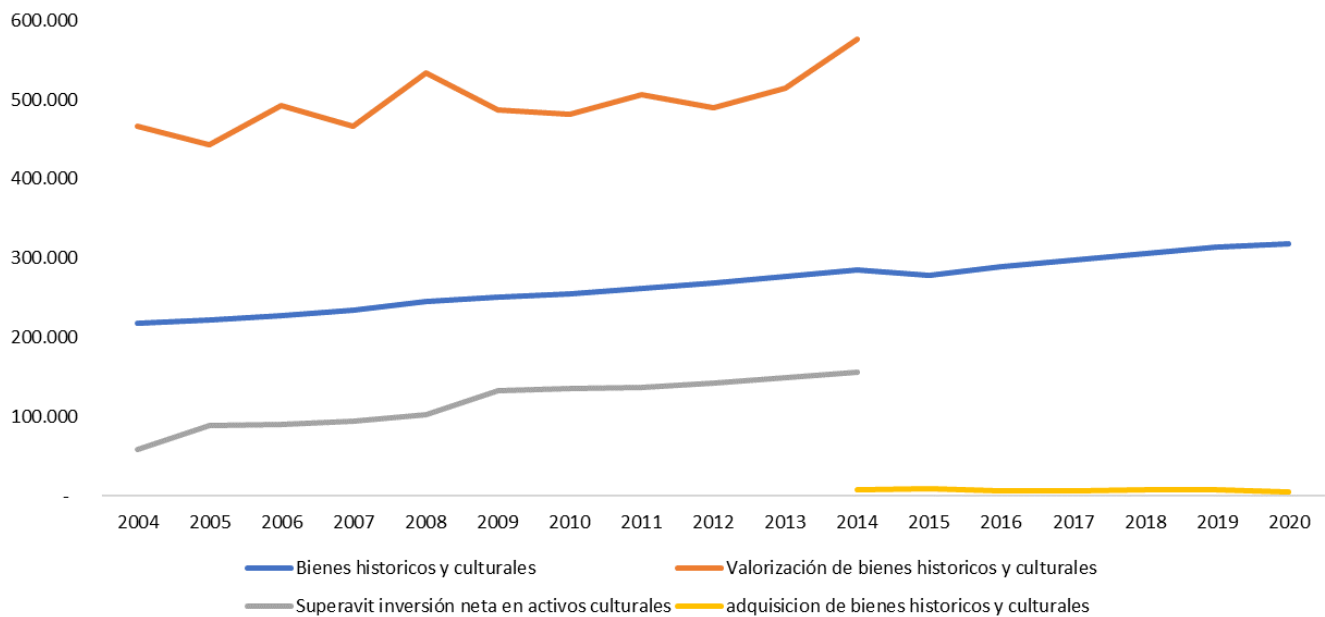


Fuente: Elaboración propia a partir de los estados financieros del Banco de la República (2005-2020). Cifras en millones de pesos colombianos.

Sin embargo, el Banco de la República no solo realizó una medición y valoración de sus bienes históricos y culturales; durante el periodo 2005 al 2014 el Banco realizó una medición de los bienes históricos y culturales llevando a reconocer el superávit en la inversión neta en activos culturales. A partir del 2015, de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en bienes históricos y culturales, solo se realiza medición de la adquisición y tenencia de los bienes históricos y culturales.

Como parte del cambio normativo de los bienes históricos y culturales del Banco de la República, se puede evidenciar que no solamente se reconocían los bienes históricos y culturales, sino que eran reconocidas valorizaciones por estos activos, gastos por adquisición y preservación, e ingresos provenientes del usufructo de los bienes históricos y culturales. La Gráfica 4 refleja como antes del cambio normativo en 2015 se realizaba una medición de la valorización de los bienes históricos y culturales como de un superávit por inversión neta en activos culturales; mientras que, luego del 2015 se valora los bienes históricos y culturales y se mide el costo por adquisición de nuevos bienes históricos y culturales. Lo anterior, refleja el cambio de normatividad y su medición-valoración en los estados financieros para partidas contables relacionadas con los bienes históricos y culturales con los que cuenta la entidad.

Gráfica 4: Efecto en el cambio normativo del activo por bienes históricos y culturales del Banco de la República



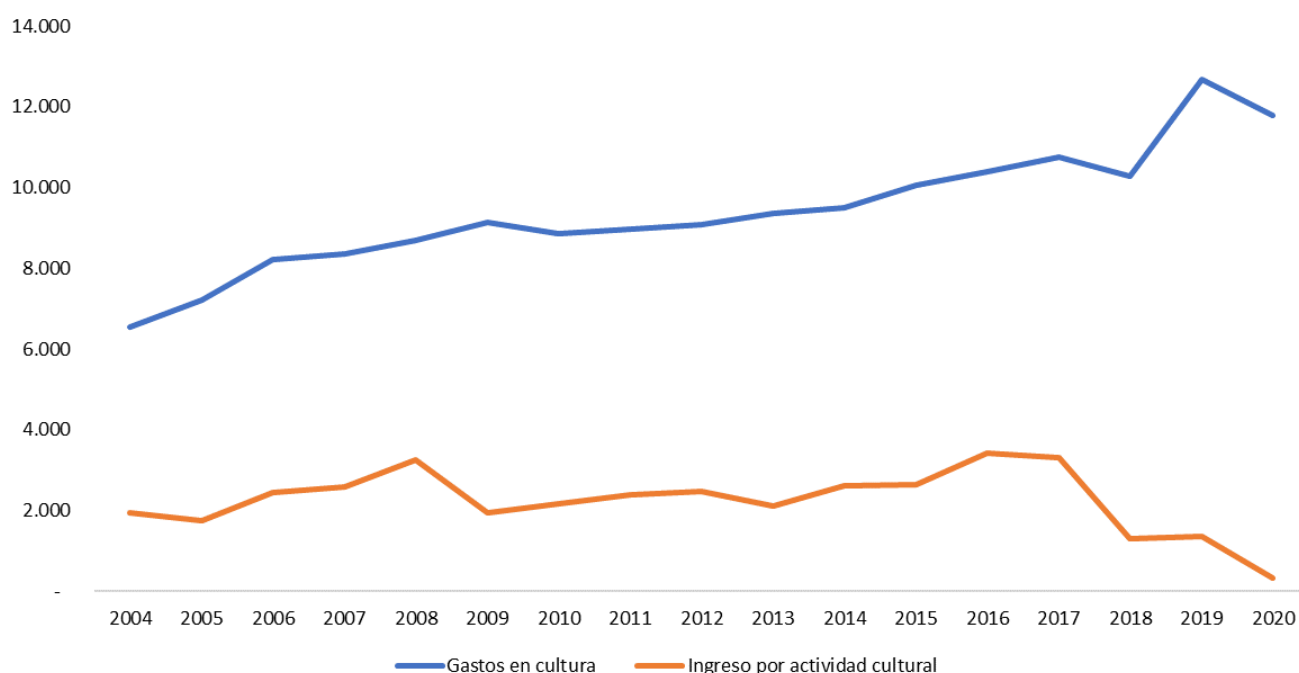
Fuente: Elaboración propia con los estados financieros del Banco de la República (2005-2020). Cifras en millones de pesos colombianos.

Todo lo anterior hace parte del Estado de Situación Financiera (balance general antes del 2015); sin embargo, el Banco de la República no solo reconoce los bienes históricos y culturales, sino que cumpliendo los estatutos del Banco, que le exigen cumplir no solo con la custodia y protección de bienes históricos y culturales como la protección y mantenimiento de museos, sino también debe reflejar los gastos e ingresos producto de las diferentes actividades culturales. Prueba del compromiso cultural del Banco es que ha llegado a realizar gastos por actividades culturales del 2004 al 2017 que en promedio son cuatro veces los ingresos que percibe por dichas actividades. A partir del 2018, se ha visto incrementada esa disparidad debido a una reducción significativa de los ingresos culturales pasando de un promedio de \$2.500 millones de pesos anuales a \$1.300 millones de pesos en el 2018 y 2019, por no detallar qué producto de la pandemia del COVID 19 los ingresos llegaron en el 2020 a \$340 millones de pesos.

Durante el periodo de análisis se evidencia un incremento constante del gasto en actividades culturales año tras año el cual debe ser asumido por otros ingresos del Banco de la República o de parte del Ministerio

de Hacienda y Crédito Público vía presupuesto nacional cuando se generan pérdidas²⁸. Quizá el único rubro que va en contravía de los planes misionales del Banco es la inversión en adquisición de bienes históricos y culturales, que puede reflejar una inestabilidad financiera en los últimos años del Banco de la República en temas de actividad cultural, debido a que se ha reducido la inversión en adquisición de bienes históricos y culturales desde el inicio de su medición en el 2015. La Gráfica 5 detalla todo lo descrito anteriormente.

Gráfica 5: Variación del gasto e ingreso por actividad cultural del Banco de la República



Fuente: Elaboración propia con los estados financieros del Banco de la República (2005-2020). Cifras en millones de pesos colombianos.

c. Presentación y revelación

En el análisis de la presentación y revelación de los bienes históricos y culturales se aborda cómo fue presentado principalmente en el estado de situación financiera mediante su identificación dentro del activo

²⁸ Los artículos del 61 al 63 de los estatutos del Banco de la República (Decreto 2520 de 1993) establecen el ejercicio contable, las reservas, utilidades y pérdidas, indican que el remanente de las utilidades, una vez apropiadas las reservas de estabilización monetaria y cambiaria, serán de la Nación; en caso de pérdidas serán cubiertas por el Presupuesto General de la Nación. Dentro de los egresos a transferir, el artículo 62 señala que se debe incluir los destinados al funcionamiento e inversión para el cumplimiento de funciones misionales de carácter cultural y científico.

y las notas a los estados financieros. Se examinó el detalle de las notas, la información cualitativa y cuantitativa presentada y alguna información adicional presentada.

Los bienes históricos y culturales se presentaban desde el 2005 como “bienes de arte y cultura” dentro de la clasificación de otros bienes. No se detalla ni se utiliza una nota específica para identificar o aclarar este tipo de activos en los estados financieros; la mayoría del detalle respecto a estos bienes se encuentran en la nota a los estados financieros referente a las principales políticas y prácticas contables; no se detalla la norma contable aplicada, pero si se presentan algunos criterios como el método de medición posterior de los bienes. A continuación, en la Imagen 3.1 se presenta un ejemplo de nota de otros bienes donde se encuentran los bienes de arte y cultura del año 2014.

Imagen 3.1: Nota de ejemplo de Otros bienes donde se detalla los bienes de arte y cultura

Otros activos				
(millones de pesos)				
	Proyección de pagos y amortizaciones		31 de diciembre	
	Hasta 12 meses	Más de 12 meses	2014	2013
	(a)	(b)	(a) + (b)	
Moneda extranjera	0,0	3.930,0	3.930,0	3.266,6
Compensaciones pendientes de pago - vencidas - Cuba	0,0	106.680,1	106.680,1	106.680,1
Depósito no remunerado FMI	0,0	3.930,0	3.930,0	3.266,6
Provisiones	0,0	(106.680,1)	(106.680,1)	(106.680,1)
Moneda Nacional	255.880,4	1.753.426,7	2.009.307,1	1.897.896,0
Derechos en fideicomiso	187.570,3	1.330.168,6	1.517.738,9	1.426.534,5
Bienes de arte y cultura	0,0	285.754,6	285.754,6	277.429,1
Cartera hipotecaria para vivienda	14.237,4	107.931,6	122.169,0	119.748,7
Comisión de compromiso sobre préstamos FMI	12.880,4	0,0	12.880,4	12.963,5
Créditos a empleados y pensionados	6.768,4	153,8	6.922,2	7.075,6
Gastos pagados por anticipado	13.468,4	0,0	13.468,4	11.088,9
Cargos diferidos	11.467,3	31.607,1	43.074,4	34.697,5
Activos fijos en almacén	4.298,5	0,0	4.298,5	4.632,8
Bienes entregados en comodato	0,0	80,3	80,3	551,8
Otros	5.189,7	2.127,7	7.317,4	6.935,4
Provisiones	0,0	(4.397,0)	(4.397,0)	(3.761,8)
Total	255.880,4	1.757.356,7	2.013.237,1	1.901.162,6

Fuente: Nota 14 de los estados financieros del Banco de la República del año 2014.

A partir del 2015 en el Estado de Situación Financiera se clasifican como activos en el exterior y activos internos, entre los activos internos se presentan los bienes históricos y culturales como “Bienes patrimonio histórico, artístico y cultural”. Cuenta con una nota específica al respecto, dónde se clasifican los bienes como: colecciones de obras de arte, colecciones del museo de Oro, Colección Bibliográfica y otras colecciones. Se realiza su presentación mediante conciliación de los bienes, donde se presenta el saldo inicial y final de cada periodo, las adiciones, retiros y deterioro de cada una de las clasificaciones, la totalización de cada una de las clasificaciones de los bienes como comentarios al respecto. A continuación, en la Imagen 3.2 se detalla un ejemplo de la nota del año 2015.

Imagen 3.2: Nota de ejemplo de Bienes patrimonio histórico, artístico y cultural.

Bienes patrimonio histórico, artístico y cultural					
<i>(miles de pesos)</i>					
Concepto	Colecciones de Obras de Arte	Colecciones del Museo de Oro	Colección Bibliográfica	Otras Colecciones	Total
Saldo inicial - 01-ene-2014	192.098.628	3.992.483	62.814.385	3.764.497	262.669.993
Adiciones	3.049.836	-	5.326.701	10.159	8.386.696
Retiros	-	-	-	-	-
Deterioro	-	-	-	(326.936)	(326.936)
Saldo final 31-dic-2014	195.148.464	3.992.483	68.141.086	3.447.721	270.729.753
Adiciones	3.715.910	-	5.687.509	130.177	9.533.596
Retiros	-	-	(327.017)	(1.205.052)	(1.532.069)
Deterioro [*]	-	-	11.959	-	11.959
Saldo final 31-dic-2015	198.864.374	3.992.483	73.513.537	2.372.845	278.743.239

* Durante el año 2015 se reconoció un incremento por deterioro por valor de \$315.057 miles; y en el mismo período se disminuyó el deterioro de los activos retirados por valor de \$327.017miles, generando un efecto neto positivo de \$11.959 miles.

Fuente: Nota 18 de los estados financieros del Banco de la República del año 2015.

En este caso, como se pudo evidenciar, existe una mayor claridad en cuanto a que se presenta una conciliación con los principales cambios entre periodos contables en el caso de adiciones, retiros y deterioro en cada una de las clasificaciones de los bienes históricos y culturales. La presentación de los bienes ya es de manera individual, resaltando que se está revelando más información a la que se estaba entregando durante los años anteriores, centrada también en el trabajo que ha realizado el Banco de la República en la preservación del patrimonio nacional a su cargo.

3.4.2. Percepciones de las implicaciones de la aplicación normativa en el Banco de la República

Luego del análisis documental de la información financiera y no financiera del Banco de la República, a continuación, se abordan e interpretan las percepciones fruto de las entrevistas semiestructuradas a actores privilegiados de la CGN y del Banco de la República respecto a la aplicación del nuevo marco normativo contable para los bienes históricos y culturales. Para ello, se abordaron aspectos como: especificidades en los procesos de reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación que aplicó la entidad en su proceso de implementación; todo lo anterior, triangulado con la recolección de información y del análisis documental.

Con el fin de establecer una triangulación de la información, se presentan a continuación los resultados siguiendo el diagrama de procesos de aplicación de un nuevo marco normativo contable (Gráfica 2 presentada previamente). Por lo anterior, la presentación se detalla en dos partes: primero se discutirán aspectos de la elaboración del nuevo marco normativo contable para los bienes históricos y culturales y, en segundo lugar, se revisarán los aspectos e implicaciones de la implementación de la normatividad por parte de la entidad estudiada.

3.4.2.1 Percepción de la elaboración del nuevo marco normativo

Con el fin de identificar los criterios definidos y las exigencias relativas a estos activos en la elaboración del nuevo marco normativo, se elaboraron cuatro preguntas para la entidad reguladora, las cuales buscaban: a) abordar la importancia que tenía para el regulador el reconocimiento obligatorio de los bienes históricos y culturales en la contabilidad, b) identificar la posibilidad que la entidad conociera de otras normatividades, diferente a las IPSAS, retomadas para regular los tratamientos de estos activos, c) indagar las consideraciones para reconocer los bienes históricos y culturales en la contabilidad y, por último, d) analizar la pertinencia del reconocimiento de los bienes históricos y culturales por su uso o por la generación de beneficios económicos.

Producto de la revisión normativa y las entrevistas realizadas se identificó un cambio importante del concepto contable de los bienes históricos y culturales. Según los entrevistados, la nueva normatividad expedida por la CGN busca darle mayor claridad a los posibles usos o acceso a bienes históricos y culturales. Ahora se debe tener en cuenta el uso y el acceso que está teniendo este bien histórico y cultural *“y por eso la norma dice: si usted cambia el uso o la destinación de un bien histórico y cultural, hay que darle el nombre y el tratamiento contable que se amerita”* [Entrevistado 1]. Esto no implica que no se reconozca un bien histórico y cultural, solo que, si la entidad lo utiliza para generar ingresos dentro de un proceso de arrendamiento no está garantizando que el bien sea de acceso público para la comunidad y

representatividad para mantener el patrimonio cultural, sino para generar una renta a la entidad que lo administra.

Como se indicó en los capítulos anteriores, las entidades deben buscar la protección y salvaguardia de los activos, así como garantizar un acceso de estos bienes para que se continúen las tradiciones y costumbres de las comunidades. Todo esto queda en cabeza de la entidad que administra y protege el bien; sin embargo, esta norma puede estar legitimando actividades económicas adicionales que se pueden reconocer, pero que las entidades de vigilancia y control deben garantizar que, con la aplicación de estas actividades de parte de la entidad, no se afecte el patrimonio nacional y se vulneren futuros derechos como el del acceso y preservación de estos bienes. Es menester que las entidades que cuentan con bienes históricos y culturales lograr garantizar sus actividades misionales como la protección de estos bienes, y de parte de las entidades encargadas de la normatividad contable el buscar mecanismos que den cuenta del cumplimiento de estas.

De acuerdo con los entrevistados de la CGN, el cambio normativo de los bienes históricos y culturales que ahora permite un reconocimiento por su uso o generación de beneficios económicos, no debería afectar a los bienes históricos y culturales en cuanto a la responsabilidad que tiene cada entidad en su preservación y protección; incluso, indica un entrevistado que: *“el hecho que le cambian el uso y consecuentemente debe cambiar su revelación en la información financiera, eso no hace mérito que se descuide el patrimonio del Estado”* [Entrevistado 1].

Por otro lado, los entrevistados de la CGN manifestaron que no tenían conocimiento respecto a otra normatividad contable que se aplique para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales diferente a la normatividad internacional IPSAS 17 y la nueva propuesta que se está realizando en el IPSASB en la materia; señalaron que dicha normatividad fue insumo de discusión para la elaboración de la normatividad actual en Colombia. Mientras que, y como se detalla en la discusión de la aplicación normativa, el Banco de la República, de acuerdo con el entrevistado 3, consideró en su proceso de aplicación analizar la normatividad contable del Reino Unido, así como de otros bancos centrales respecto al reconocimiento de bienes históricos y culturales.

Un aspecto que enfatizaron durante buena parte de las entrevistas con los funcionarios de la CGN tiene que ver con continuar con la mayoría de las prácticas y normas que ya se venían aplicando en la contabilidad para los bienes históricos y culturales, como lo señala el Entrevistado 1:

“las NICSP, pues usted debe entender de que nosotros hicimos una armonización a esa norma. Nosotros no adoptamos la norma, y consecuentemente pues sustraemos algunos elementos básicos de las normas internacionales. Pero en el fondo, lo que las entidades siguen aplicando el marco normativo nuestro siempre en cuando son entes públicos nuestros”. [Entrevistado 1].

Lo anterior es producto de los buenos resultados que ha tenido la aplicación de la norma para bienes históricos y culturales en Colombia y toda la experiencia adquirida que ha tenido la CGN. Se trata de un trabajo permanente que lleva más de 20 años en la revisión, seguimiento y aplicación de una norma específica para estos bienes; por lo que, la CGN retoma varios de los nuevos cambios de parte de la normatividad como el reconocimiento contable por el uso de los bienes históricos y culturales, manteniendo características propias de la normatividad colombiana en materia de bienes históricos y culturales.

Dentro del proceso de transición normativa, nos indica uno de los entrevistados de la CGN que se generaron cambios frente al reconocimiento y medición contable de los bienes históricos y culturales, los cuales se centran en no tener en cuenta consideraciones individuales de la entidad al momento de reconocer los bienes históricos y culturales, sino la obligatoriedad de contar con un acto administrativo como un criterio legal. Adicional al anterior, la norma colombiana busca el uso del costo histórico como instrumento de medición, reconociendo como una alternativa en desuso el reconocimiento de un valor simbólico para los bienes históricos y culturales.

Para los bienes históricos y culturales intangibles, los entrevistados concuerdan que no se realiza el reconocimiento contable de estos bienes dadas las dificultades de control, porque en la mayoría de los casos estos bienes intangibles dependen de varias entidades públicas, por lo que, no se puede establecer un control como si se logra con los bienes tangibles. De la misma manera, es poco viable contar con una metodología de valoración económica, por lo que, no sería posible reconocer contablemente estos bienes a excepción de considerar alguna valoración simbólica o mediante revelación en las notas a los estados financieros.

Para la CGN, como lo indica el Entrevistado 1, desde el punto de vista del responsable de la información, siempre se ha intentado que las entidades reconozcan los bienes históricos y culturales sobre los que cuentan con alguna responsabilidad normativa de control, preservación y/o protección. Dentro del proceso normativo, los entrevistados de la CGN manifiestan que dentro de las razones para reconocer los bienes históricos y culturales por su uso o generación de bienes económicos se encuentran:

- i. El reconocimiento contable del cambio de uso de destinación según lo previsto por la propia entidad o el Estado, lo que permite que un bien no este para resaltar aspectos históricos y culturales, sino que preste un servicio en favor de una entidad pública [Entrevistado 1];
- ii. Reflejar la realidad económica del bien no por el valor monetario que pueden generar estos bienes sino por los procesos que en estos activos surgen [Entrevistado 2];
- iii. Respecto a la nueva propuesta del IPSASB, la entidad realiza una clasificación de los bienes enfocados en su uso, por lo que, separa a los bienes por la forma de consumo económico o el potencial de servicio económico que incorpora [Entrevistado 2].

Por último, para los entrevistados de la entidad reguladora, el principal cambio o implicación normativa sobre los bienes históricos y culturales recae en el reconocimiento de un bien histórico y cultural o en la reclasificación de los bienes por su uso o generación de beneficios económicos. Incluso, uno de los entrevistados nos manifestó que en el instructivo 002 del 2015 “*simplemente lo que ya tenían reconocido, eso se mantenía como el nuevo valor y a partir de ahí se empezaron a capitalizar prácticamente las restauraciones periódicas y se empezaron a depreciar esas restauraciones periódicas*” [Entrevistado 2]. Sin embargo, con lo manifestado por el entrevistado del Banco de la República que se detallará en el siguiente acápite, sí generó mayores implicaciones a cada una de las entidades el cambio normativo respecto a los bienes históricos y culturales. El Banco de la República indicó que se realizó un trabajo de medición y revelación en su proceso de implementación normativa, proceso que, de acuerdo con los entrevistados de la CGN, podían omitir las entidades.

3.4.2.2 Percepción de la aplicación de la normatividad por parte de la entidad

Adicional a la discusión normativa del acápite anterior, se realizó un trabajo de análisis en la información financiera del Banco de la República que dio cuenta de cambios en el reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación con la aplicación de la nueva normatividad respecto a los bienes históricos y culturales. Producto de ese trabajo, se elaboraron preguntas dirigidas a los preparadores que buscaban: a) indagar por los cambios evidenciados en los estados financieros, b) comprender si la normatividad contable fue clara de entender y de implementar, c) identificar posibles implicaciones y sugerencias que le puedan hacer a esta normatividad pensando en el contexto organizacional y las tendencias de futuro.

El Banco de la República de Colombia ya contaba con varias recomendaciones de parte del FMI²⁹ en el 2003 y 2005, así como recomendaciones de parte de la Superintendencia Financiera de Colombia y de la CGN para la aplicación de las NIIF, con el fin de acogerse a las prácticas que otros bancos centrales ya estaban aplicando. Por lo anterior, el entrevistado del Banco de la República, manifestó que la implementación de la normatividad actual implicó un “*proyecto de gran magnitud*” [Entrevistado 3] que requirió por lo menos de: capacitación del personal responsable del registro de hechos económicos, capacitación y certificación internacional en NIIF a los profesionales del departamento de contaduría y, por último, la contratación de la asesoría de una entidad externa en el manejo de NIIF y su implementación.

Específicamente para los bienes históricos y culturales, el entrevistado manifiesta que: “*para la definición de la política contable bajo NIIF de los bienes de arte y cultura del Banco se analizaron los aspectos conceptuales de la NIC SP 17 – Propiedad, planta y equipo, específicamente el apartado relacionado con los Bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, y los aspectos conceptuales contenidos en las prácticas contables del HM Treasury UK*” [Entrevistado 3].

Todo lo anterior, con el fin de definir una política contable para aplicar a los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, en correspondencia con la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Adicionalmente, manifiesta el entrevistado que se realizó un estudio con el fin de conocer el tratamiento contable usado por otros bancos centrales en estos bienes. De acuerdo con todo el trabajo realizado, en la actualidad manifiesta que “*el 100% de los empleados del Departamento de Contaduría se encuentra internacionalmente certificado en NIIF*” [Entrevistado 3] y existe un departamento encargado de actualizar las políticas contables respecto a los nuevos requerimientos de las NIIF y las demás normas que aplica.

Producto de todo el proyecto de aplicación del nuevo marco normativo, el entrevistado manifiesta que el Banco de la República clasificó los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural en dos tipos: de acuerdo a su potencial de servicio y limitado por sus características de bien cultural serían reconocidos como bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural; y otros que tienen un potencial de servicio diferente a su valor intrínseco serán reconocidos como, por ejemplo, los activos que se puedan reconocer como propiedad, planta y equipo. Todo este proceso de clasificación va acorde con la normatividad respectiva de los bienes históricos y culturales, dentro del marco normativo para entidades del gobierno.

²⁹ Fondo Monetario Internacional.

Revisaron y adoptaron el nuevo propósito normativo que permite que los bienes históricos y culturales sean reconocidos por el uso o la generación de beneficios económicos; incluso, manifiesta el entrevistado que producto de la discusión de la normatividad respectiva se realizó las reclasificaciones que consideraron pertinentes.

Respecto a la nueva normatividad contable, el entrevistado del Banco de la República manifiesta que *“se ha observado que la normatividad se ha aplicado adecuadamente, y de manera clara y entendible”* [Entrevistado 3], como también al preguntar si la normatividad requería de algún comentario, sugerencia y/o recomendación nos indican que *“a la fecha no se visualizan sugerencias o recomendaciones relacionadas con el tratamiento de estos bienes”* [Entrevistado 3]. Todo lo anterior es fruto del trabajo de años y discusiones de la normatividad contable relacionada para los bienes históricos y culturales, lo que ha llevado a que la CGN cuente con una normatividad pionera en América Latina, como lo manifiesta uno de los entrevistados de esta entidad al indicar que *“hasta donde he escuchado en la Contaduría en distintas conferencias de representantes del Banco Mundial, no ha habido ningún reparo frente a estas normas sino todo lo contrario”* [Entrevistado 1].

Respecto a las interpretaciones de la normatividad aplicada para los bienes históricos y culturales por parte del Banco de la República, el entrevistado reconoce que su interpretación ha sido fundamentada en la realidad de los hechos económicos, lo establecido en las NIIF y NICSP para los bienes históricos y culturales reconocidos como propiedad, planta y equipo, la investigación de la aplicación normativa por otros bancos centrales, y el acompañamiento de los asesores expertos contratados. Por lo que, dentro de la aplicación de la norma, el Banco analizó los bienes de uso operacional que tienen un tratamiento contable susceptibles de ser reconocidos como bienes históricos y culturales o como propiedad, planta y equipo, lo anterior mediante una revisión de toda la medición y valoración de los bienes históricos y culturales; esto lo detalla el entrevistado cuando indico que Banco de la República realizó lo siguiente:

“se procedió a revisar el costo de adquisición y su existencia física, generándose un ajuste negativo por valor de \$15.859.864³⁰ miles en la colección bibliográfica, correspondiente a elementos, principalmente de la hemeroteca, que no fue posible revisar su costo de adquisición, dada la conformación de las colecciones de la biblioteca por más de 50 años y a que no existen todos los registros históricos de la compra” [Entrevistado 3].

³⁰ Correspondiente al año 2015.

Igualmente, la revisión del cambio de política contable permitió identificar actualizaciones de valor que antes realizaba la entidad; por ello, otro de los cambios que afectó el patrimonio con el reconocimiento en el costo histórico de los bienes históricos y culturales corresponde a que:

“bajo PCGA, se venía aplicando una metodología para actualizar el valor de los bienes de arte y cultura en los estados financieros, cuyo resultado acumulado al término de 2013 era de \$514.896.547 miles, monto que se dio de baja, tanto del rubro “valorización de bienes de arte y cultura” dentro de los activos de la entidad, como de su contrapartida en el superávit de patrimonio” [Entrevistado 3].

De la misma manera, el entrevistado indica que *“los elementos existen físicamente no tienen un costo fiable para NIIF por lo que se valorizaron para efectos de control a \$1 peso”* [Entrevistado 3]. Todo lo anterior, indica que el propósito principal de la contabilidad de los bienes históricos y culturales para el Banco de la República va encaminado en un proceso de control, lo que va en el mismo camino de la normatividad de la CGN. Este aspecto es importante porque se reconoce que una de las prioridades que le están dando las entidades que aplican esta normatividad es el control de los bienes históricos y culturales, más allá de un reconocimiento viable y confiable del valor económico de estos bienes.

Respecto a la información a revelar, de acuerdo con el entrevistado, el Banco de la República aplicó en el proceso de convergencia normativo un *check list* que le permitiera contar con todas las revelaciones requeridas por cada una de las normas aplicadas, *“asegurando de esta manera la completitud y razonabilidad en la definición de la información objeto de revelar”* [Entrevistado 3]. Este proceso se realiza de manera anual con cada una de las áreas involucradas en la entrega de información.

El Banco de la República considera que la nueva normatividad contable permite reflejar el uso que les da la entidad a los bienes históricos y culturales. Para ello, la entidad indica que reconoce como bienes históricos y culturales aquellos bienes tangibles muebles o inmuebles sobre los cuales tienen control y cuentan con: un legado cultural, un valor cultural, uso y reconocimiento cultural. Con todo ello, garantizan los objetivos misionales de promover la investigación y el estudio sobre la cultura, el arte, la historia, y el patrimonio nacional.

Adicional a todo lo aportado por el actor clave del Banco de la República, también uno de los funcionarios de la CGN manifestó en la entrevista *“del interés de muchas de las entidades a registrar correctamente los bienes”* [Entrevistado 1], principalmente porque antes tenían los bienes reconocidos como propiedad,

planta y equipo y consideran realizar la reclasificación respectiva. Otras entidades que no los tenían reconocidos en la contabilidad principalmente por falta de un valor económico, uno de los entrevistados de la CGN nos indica que *“uno ha visto a las entidades haciendo hasta lo imposible para obtener un avalúo de algunos bienes”* [Entrevistado 1]; por lo que, uno de los cambios que se ha evidenciado es la búsqueda del reconocimiento de parte de las entidades públicas en su contabilidad los bienes históricos y culturales. Prueba de ello son los comentarios de varias vivencias que relató el Entrevistado 1 en esa materia, la cual se puede detallar en el anexo E.

Sin embargo, ante todo lo presentado, el Banco de la República no ha manifestado textualmente la aplicación de la normatividad para entidades de gobierno de la CGN para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales. No obstante, por las siguientes razones se considera que aplica esta normatividad:

- 1) En la implementación normativa indicaron que clasificaron los bienes históricos y culturales por el potencial de servicio en propiedad, planta y equipo o por sus características culturales en bienes históricos y culturales, tal cual a lo que propone la normatividad para entidades de gobierno en la posibilidad de reclasificar los bienes por su uso o la generación de beneficios económicos.
- 2) El uso de la base de medición de los bienes a costo histórico o valor simbólico, lo que no aplicaría bajo NIIF o IPSAS 17 dado que requieren que el costo del activo pueda ser medido con suficiente fiabilidad, por lo que, existiría una alta incertidumbre en su medición, baja probabilidad de que se cuente con una representación fiel y que la información presentada no sea relevante.
- 3) Presentación y revelación de la información siguiendo la normatividad para entidades de gobierno, incluso en la clasificación del tipo de activo y como presenta la información en las notas a los estados financieros.

Por último, algunas preguntas a los entrevistados se centraron en el trabajo que ha estado realizando el IPSASB en lograr una reglamentación específica para los bienes históricos y culturales. Ante esto, uno de los entrevistados de la CGN manifestó que esta ha trabajado por lo menos en dos de los borradores que han publicado, de los cuales han realizado comentarios al respecto frente a las particularidades que tiene Colombia para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, como también el reconocimiento de los bienes históricos y culturales intangibles y algunos recursos naturales que en su primera versión estaban incluidos en la norma. Como lo indicó el entrevistado, las preocupaciones que ha manifestado la CGN aún no han sido trabajadas por el organismo internacional.

3.4.3. Implicaciones y posibles efectos de la aplicación del nuevo marco normativo de parte del Banco de la República

En este último acápite, se presentan las implicaciones y posibles efectos producto de la aplicación del nuevo marco normativo de parte del Banco de la República. Este acápite, compendio de la triangulación de la información encontrada en los informes financieros y no financieros del Banco, las entrevistas semiestructuradas a agentes privilegiados y los resultados de los dos anteriores capítulos, está estructurado en el proceso de reconocimiento contable, medición-valoración, presentación y revelación, como los posibles retos de cara a la contabilidad del sector público respecto a los bienes históricos y culturales.

Inicialmente, es procedente partir del trabajo realizado de parte de la entidad en el cumplimiento de la nueva normativa contable. El cambio a nivel normativo implicó el desarrollo de un plan de trabajo a nivel interno, la identificación de cambios en los procesos de medición-valoración, implicaciones contables producto de la clasificación y reconocimiento de bienes históricos y culturales como propiedad, planta y equipo, la necesidad de aplicar diferentes métodos de medición y valoración, cálculo de saldos iniciales para cada uno de los bienes, la aplicación de una conciliación que detalla los principales cambios económicos reconocidos a nivel contable, entre otros procesos que realizó el Banco de la República.

Respecto al reconocimiento como bienes históricos y culturales, uno de los problemas presentados era la identificación como bien histórico y cultural, dado los aspectos legales de cada país. Específicamente, el Banco de la República realizó el reconocimiento en la contabilidad de bienes históricos y culturales que cuentan con acto administrativo y legal, como algunos que, luego de las evaluaciones pertinentes, por sus características e importancia deben ser reconocidos como tal.

La entidad estudio de caso reconoce los bienes históricos y culturales con acto y sin acto administrativo, porque es parte de su actividad económica y misional la preservación, mantenimiento y divulgación de las diferentes actividades culturales de la nación. Una de las consideraciones de los entrevistados de la CGN fue la voluntad de las entidades en iniciar el reconocimiento de bienes históricos y culturales con esta nueva normatividad; el Banco de la República ya cuenta con experiencia en el registro de estos bienes en la contabilidad, lo que le ha permitido ser un frente de apoyo y conocimiento para otras entidades las cuales están considerando iniciar su reconocimiento.

La preparación normativa que aplicó el Banco a cada uno de sus funcionarios fue clave para el cambio de reconocimiento en la nueva normatividad contable respecto a los bienes históricos y culturales, el

reconocimiento contable por su uso o generación de beneficios económicos. A diferencia de las limitantes y problemas que puedan surgir en su reconocimiento, el Banco de la República ha logrado identificar y reconocer bienes como propiedad, planta y equipo y como bienes históricos y culturales, de diferentes características, procesos de preservación, diferentes metodologías de medición y presentación en la contabilidad.

Una implicación respecto a la identificación y reconocimiento corresponde al cambio del concepto contable de los bienes históricos y culturales, relacionados con su uso y acceso. Con la nueva normatividad contable, ahora se debe tener en cuenta el uso y el acceso que está teniendo el bien histórico y cultural. Lo anterior requiere de nuevos criterios para tener en cuenta al momento de reconocer un bien histórico y cultural, dado que antes no se tenía en cuenta el uso que le estaba dando la entidad.

Además del reconocimiento de los bienes históricos y culturales, el Banco de la República ha estado reconociendo las valorizaciones provenientes de estos activos, así como los ingresos y gastos por su preservación. Con la aplicación de la nueva normatividad se ha visto un impacto en el valor del patrimonio de la entidad por la falta de reconocimiento de las valorizaciones de los bienes históricos y culturales, adicional al reconocimiento de la inversión en adquisición de bienes históricos y culturales.

El problema principal en materia de medición-valoración son los diferentes mecanismos de medición que puedan aproximarse al cálculo de un valor económico para los bienes históricos y culturales. La consideración del costo histórico como método de medición también tiene sus dificultades, dado que no existe en muchos casos un valor inicial de transferencia. El Banco de la República ha sorteado este problema realizando mediciones con expertos, usando los valores de mercado para algunos bienes con metales preciosos, identificando del costo de adquisición de los bienes y una valoración simbólica en otros casos.

El Banco de la República ha estado reconociendo durante muchos años los bienes históricos y culturales, lo que le ha permitido aproximarse a diferentes métodos de valoración debido a la variedad de bienes históricos y culturales con los que cuenta. Algunos bienes como los elaborados con metales preciosos no han cambiado su método de valoración a lo largo de los años, otros como la colección bibliográfica ha sido más difícil de calcular su valor económico debido al posible daño de alguna de sus obras y la imposibilidad de contar con un costo de adquisición o un precio de mercado.

Frente a los bienes históricos y culturales reconocidos como propiedad, planta y equipo, el Banco solamente realiza mención de estos bienes en las notas a los estados financieros, indicando los principales bienes reconocidos como propiedad, planta y equipo. Se requiere un mayor trabajo por parte de la entidad en la presentación y discriminación de los bienes históricos y culturales reconocidos como propiedad, planta y equipo, dado que estos bienes requieren de un tratamiento diferenciado en el trabajo de preservación y mantenimiento; por lo que, consideramos que se realice una diferenciación respecto del resto de los bienes inmuebles y de ser posible se suministre más información en las notas a los estados financieros.

La presentación de los bienes históricos y culturales en el caso del Banco de la República fue nueva respecto a la conciliación y segmentación de la información. Pasó de presentar información general frente a los diferentes bienes reconocidos y sus características a identificar variaciones en el valor económico reconocido en estos bienes, deterioro, nuevas adquisiciones y baja en contabilidad de alguno de los bienes históricos y culturales.

Por último, es pertinente recalcar los retos en materia contable que se espera que la CGN inicie su discusión. Aún existen consideraciones al debate del reconocimiento de los bienes históricos y culturales intangibles, sin embargo, esto no implica que a nivel internacional se esté considerando la posibilidad de su reconocimiento. Las limitaciones que ha presentado la academia en el reconocimiento contable han logrado ser sorteadas por las entidades, lo que ha permitido que más organizaciones del sector público puedan reconocer los bienes históricos y culturales en la contabilidad pública. Se requiere que el debate académico y normativo se desarrolle también en los bienes históricos y culturales intangibles.

3.5. Conclusiones

La necesidad de conocer los cambios de la aplicación de normas contables relacionadas con los bienes históricos y culturales en las investigaciones en contabilidad justifican el estudio de caso al Banco de la República, banco central colombiano del cual una de sus funciones está en preservar, proteger y generar conocimiento cultural del país. Frente a esta particularidad, la entidad se enfrentaba a la aplicación de un nuevo marco normativo contable que, entre otros aspectos, modifica ciertos criterios de reconocimiento, medición-valoración y revelación de los bienes históricos y culturales.

Mediante la metodología utilizada correspondiente al estudio de caso, y a partir de la triangulación de la información y las entrevistas semiestructuradas que se realizaron, se logró analizar la aplicación del nuevo

marco normativo contable para el sector público en Colombia, frente a los bienes históricos y culturales. Lo anterior, permitió identificar cómo la entidad afrontó el reto de implementar una nueva normatividad contable, que le implicó un costo de tiempo y recursos para capacitar a sus funcionarios ante la nueva norma y establecer un plan de trabajo para modificar sus políticas contables.

En el plan de trabajo se contempló una evaluación de la actual medición económica que reflejaba cada uno de los bienes históricos y culturales en los estados financieros, logrando un reconocimiento por el costo histórico de adquisición de los bienes, y en algunos casos con fines de control se realizó un reconocimiento en la contabilidad utilizando un valor simbólico. Adicionalmente, se consideró por el uso de algunos bienes su clasificación a la cuenta de propiedad, planta y equipo, cumpliendo la normatividad para NIIF establecida para estos casos. Por último, y no más importante, la metodología que se implementó en el Banco de la República para el proceso de revelación y notas a los estados financieros, que incluye la revelación de información financiera y no financiera de los bienes históricos y culturales.

Es preciso resaltar una de las dificultades más importantes en la aplicación de esta normatividad y es la valoración de los bienes históricos y culturales, principalmente dado que no existe un mercado activo para estos bienes. Incluso, se considera como uno de los limitantes principales de la falta de adopción en la contabilidad de los bienes históricos y culturales. El Banco de la República requirió de varios métodos de valoración, como lo son: los valores de mercado para bienes con metales preciosos, precios de referencia de mercados de arte, costo de adquisición, avalúo realizado por expertos y valoración simbólica. Lo anterior demuestra que, si bien no es fácil establecer un valor económico que dé cuenta de la importancia y relevancia de estos bienes, las entidades pueden contar con algunos mecanismos que les permita establecer un valor económico.

Adicional a lo anterior, es de destacar la información no financiera que reportó el Banco de la República, donde se evidencia la apuesta cultural que está haciendo en el país como a nivel internacional, con las colecciones de bienes históricos y culturales que cuenta. Por otro lado, el Banco continuó con el reconocimiento de ingresos y gastos por sus actividades culturales, que detalla su gran labor en el trabajo de preservación y generación de conocimiento cultural del país.

Para culminar, es útil el trabajo y conocimiento adquirido por parte del Banco de la República en el reconocimiento de los bienes históricos y culturales en la contabilidad para las demás entidades, como también felicitar el trabajo que ha realizado el Banco en la protección, preservación y divulgación de las diferentes actividades y bienes culturales del país. Existen muchos retos de cara a la contabilidad del sector

público, enfocados en identificar cómo las entidades han estado aplicando la normatividad contable, cuáles son las propuestas de otros países que podemos aplicar, y de qué manera podemos abordar los bienes históricos y culturales intangibles en la contabilidad.

CONCLUSIONES

La contabilidad ha estado relacionada con los procesos sociales, económicos y políticos de la humanidad, logrando que sean reconocidos aspectos clave que para la época son relevantes de presentar, medir y revelar. Los bienes históricos y culturales pasaron de hacer parte de la riqueza de los reyes a ser parte del patrimonio de los ciudadanos en los Estados-nación. Su reconocimiento en la contabilidad pública solo es el prelude de un debate académico frente a su relevancia e importancia en la gestión financiera de las entidades del sector público.

La investigación presentada buscó aproximarse al debate que se da frente al reconocimiento de estos bienes; para ello, utilizando el último Marco Normativo contable para las Entidades de Gobierno referente a los bienes históricos y culturales, esta investigación propuso dar respuesta a la pregunta *¿Qué implicaciones y efectos tiene la aplicación del nuevo marco del régimen de contabilidad pública para los bienes históricos y culturales, respecto al reconocimiento, medición-valoración y revelación de estos bienes en las entidades públicas de gobierno en Colombia?*.

Para ello, en el primer capítulo, se abordó la problemática de la definición y caracterización de los bienes históricos y culturales mediante su dimensión histórica, cultural, estética y económica. Posteriormente, se abordó el concepto de bien histórico y cultural desde diferentes áreas de conocimiento, principalmente desde la antropología cultural, el derecho, la historia del arte y la educación cultural. En seguida se realizó una aproximación histórico-legal del concepto de los bienes históricos y culturales y la concepción nacional al respecto. Por último, se presentaron las implicaciones y complejidades de definir y caracterizar los bienes históricos y culturales en la contabilidad.

En el segundo capítulo, se abordó las implicaciones que generó el *New Public Management* en la contabilidad pública y como se fueron dando las primeras aproximaciones al reconocimiento y tratamiento contable de los bienes históricos y culturales. Siguiendo con el tratamiento contable, se abordaron los principales problemas contables frente al reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación de los bienes históricos y culturales. Posteriormente, se analizaron algunos marcos normativos contables, tanto a nivel internacional como nacional, frente al tratamiento contable de los bienes históricos y culturales. Para culminar, se presentaron las diferencias normativas y las limitaciones de dichos marcos normativos.

En el tercer capítulo, se abordó el estudio de caso, enunciando la labor cultural del Banco de la República y los bienes históricos y culturales que se encuentran a su cargo. Posteriormente, se analizaron los diferentes cambios normativos en los tratamientos contables que enfrentó el Banco, y cómo estas transformaciones se reflejaron en los estados financieros analizados durante el periodo del 2005 al 2020. Para proseguir, se presentaron las principales implicaciones que se evidenciaron en los estados financieros en cuanto a su reconocimiento, medición-valoración, presentación y revelación. Producto de la triangulación de la información financiera y no financiera presentada, así como con entrevistas semiestructuradas realizadas a agentes privilegiados de la CNG y del Banco de la República, se logró establecer implicaciones y posibles efectos de la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno frente a los bienes históricos y culturales.

Así las cosas, este trabajo ha presentado una contribución en la sistematización y análisis respecto a los principales problemas que encarnan los bienes históricos y culturales. Mediante el análisis de las diferentes áreas de estudio se identificaron problemas como la transferencia de derechos y obligaciones que realizan algunos de los países con el fin de conseguir recursos económicos, dejando en cabeza de privados la preservación del patrimonio cultural de una nación. Se identificó la necesidad de reconocer y abordar en la contabilidad las dimensiones histórica, cultural y estética de los bienes históricos y culturales y no solo la dimensión económica, lo que aportaría en el estudio de la valoración de estos bienes.

Respecto a la definición y caracterización de los bienes históricos y culturales en la contabilidad, se realizó una aproximación a los conceptos de *community assets* (June, 1992), *natural capital assets* (Barton, 1999) y de activos fiduciarios como perspectivas diferentes a lo retomado en la normatividad actual. Adicionalmente, se analizó el debate de la representación de la obligación (pasivo) que deben asumir las entidades en la protección y preservación del patrimonio cultural (Mautz, 1981). Por último, este trabajo logró abordar las complejidades del reconocimiento en la contabilidad de los bienes históricos y culturales desde la perspectiva de la contabilidad como sistema de control, custodia y rendición de cuentas.

Respecto a las implicaciones del reconocimiento contable del patrimonio cultural, este trabajo aportó a la academia en el abordaje de los componentes doctrinales del *New Public Management* planteados por Hood (1995) y complementó el trabajo realizado por Ouda (2014) respecto al reconocimiento de los bienes históricos y culturales; aportando elementos analíticos al debate teórico respecto al reconocimiento contable del patrimonio cultural material e inmaterial. Adicionalmente, se presentaron las diferencias

normativas y se indicaron algunas limitaciones en los diferentes tratamientos contables a nivel nacional e internacional para dar cuenta de los bienes históricos y culturales.

La contabilidad del sector público en Colombia, así como a nivel internacional, ha estado enfocada en el reconocimiento de los hechos económicos, por el uso o destinación de los bienes históricos y culturales; sin embargo, la comunidad académica ha evidenciado que se requiere también una contabilidad que dé cuenta de la salvaguarda y la protección del patrimonio cultural (Cano Mejía et al., 2020). En este estudio de caso, al ser unas de las misiones del Banco de la República la protección y preservación de la actividad cultural, cabe traer a colación la propuesta de la comunidad académica dada la importancia que puede tener para el Banco contar con una contabilidad que dé cuenta de la salvaguarda y la protección del patrimonio cultural.

Como la principal implicación del nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno en el caso estudiado, podemos señalar que su objetivo es el reconocimiento de este tipo de activos para garantizar su uso y acceso por parte de la ciudadanía, por lo que, se requiere de un tratamiento contable para preservarlos y controlarlos, antes que para valorarlos en términos de mercado y para generar ingresos o beneficios económicos futuros. Esto se identificó en el tratamiento de los bienes históricos y culturales por parte del Banco de la República, activos que se reconocen y conservan, al margen de la lógica mayoritariamente financiera que subyace en su operación, atendiendo al marco normativo contable basado en las NIIF.

Del análisis normativo y teórico de las diferentes posturas en el reconocimiento, medición-valoración y revelación de los bienes históricos y culturales, es preciso tomar en consideración el llamado de varios autores en la búsqueda de nuevas maneras para identificar, valorar y proteger los bienes históricos y culturales (Bucheli et al., 2009; Cano Mejía, 2018; Cano Mejía et al., 2020). El estudio y debate de ese carácter social y cultural de la contabilidad no solo se centra en la información no financiera, busca garantizar un desarrollo económico y sostenible del sector cultural, mediante aproximaciones estéticas, sociales, simbólicas y científicas que pueden ser aplicadas a la contabilidad (Bucheli et al., 2009; Ocampo Salazar et al., 2009).

Respecto al estudio de caso, se confirmó una de las conclusiones presentadas por Aversano et al. (2015) al indicar que contar con una norma específica para los bienes históricos y culturales no conduce a resolver los problemas relacionados con estos bienes. Sin embargo, el contar con problemas contables al momento de reconocer los bienes históricos y culturales no ha sido impedimento para que las entidades busquen mecanismos para su reconocimiento y valoración contable; en las entrevistas a los funcionarios de la CGN

nos han indicado el interés en su reconocimiento como en la búsqueda de mecanismos de medición y valoración para determinar un valor económico en la contabilidad.

El Banco de la República no solo reconoce los bienes históricos y culturales, también reconoce inversiones producto de la adquisición de nuevos bienes, ingresos y gastos asociados a los bienes históricos y culturales, como a las demás actividades que desempeña en materia cultural. Anteriormente, reconocía valorizaciones provenientes de los bienes históricos y culturales que incrementaba el valor del patrimonio. El Banco reconoce los bienes históricos y culturales como propiedad, planta y equipo y como bienes históricos y culturales. Es importante destacar los diferentes reconocimientos contables que realiza la entidad, no solo el activo, sino también las diferentes transacciones económicas que involucran estos bienes.

Sin embargo, un aspecto a resaltar está en los bienes históricos y culturales reconocidos como propiedad, planta y equipo, dado que la entidad no está suministrando una información separada del resto de los demás bienes reconocidos en tal categoría. Es importante realizar esta distinción ya sea en el cuerpo del Estado de Situación Financiera o en las notas, dado que estos bienes requieren de un tratamiento diferenciado para su preservación y mantenimiento, dado que requiere permisos de otras entidades en el caso de requerir alguna modificación o adecuación a las mismas, como tampoco puede transferir tales bienes. Como propuesta se plantea la entrega de información más relevante y confiable de los activos reconocidos como propiedad, planta y equipo que hacen parte de los bienes históricos y culturales.

Frente a la medición y valoración de los bienes históricos y culturales, el Banco de la República requirió de varios métodos de valoración, como lo son: los valores de mercado para bienes con metales preciosos, precios de referencia de mercados de arte, costo de adquisición, avalúo realizado por expertos y valoración simbólica. Lo anterior sugiere que las entidades han encontrado diferentes mecanismos para establecer un valor económico que les permita cumplir con la normatividad, por lo que, la academia requiere de más estudios de caso en miras a replantear la problemática respecto a la medición y valoración. Las entidades del sector público en Colombia están buscando mecanismos que les permitan reconocer los bienes históricos y culturales, por lo que, se debería considerar la discusión en la información no financiera que entidades como el Banco de la República están proporcionando para dar cuenta de una valoración estética, histórica y cultural del patrimonio cultural que administran.

Uno de los desafíos para la contabilidad pública está en los bienes históricos y culturales intangibles. Producto de este trabajo se identificó que existe una dificultad en cuanto al control de los bienes históricos

y culturales intangibles, principalmente dado que varias de las entidades tienen a cargo un mismo bien histórico y cultural intangible. Sin embargo, es preciso iniciar un debate académico frente a las consideraciones y retos en el reconocimiento contable de estos bienes históricos y culturales intangibles; los cuales pueden ser enfocados en la información no financiera que presentan las entidades, posibles métodos de valoración de estos bienes y aspectos legales para tener en cuenta en el registro contable.

Dentro de las limitaciones de este estudio se encuentra el análisis de una sola entidad, del cual se pudo haber nutrido el trabajo con más empresas de las mismas características al Banco de la República, sin embargo, también existe la particularidad que tiene el Banco al ser de los pocos bancos centrales que cuentan con la administración y protección de bienes históricos y culturales. Por otro lado, se propone para futuras investigaciones, y no es muy recurrente en los estudios de caso de bienes históricos y culturales, la entrevista a los auditores como *stakeholders*, con el fin de lograr identificar si la información revelada por el Banco de la República es oportuna y precisa para los diferentes entes de control y protección de los bienes históricos y culturales.

BIBLIOGRAFÍA

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107–133.
- Ahmad, Y. (2006). The Scope and Definitions of Heritage: From Tangible to Intangible. *International Journal of Heritage Studies*, 12(3), 292–300.
- Araujo Ensuncho, J. A. (1995). *Contabilidad social : la contabilidad del recurso humano, la contabilidad del balance social, la contabilidad ambiental*. C-CINCO.
- ASB. (2009). *FRS 30 - Heritage Assets*. [https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\).pdf#:~:text=Financial Reporting Standard \(FRS\) 30,scientific%2C geophysical or environmental qualities](https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009).pdf#:~:text=Financial Reporting Standard (FRS) 30,scientific%2C geophysical or environmental qualities).
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150–174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>
- Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279–288.
- Aversano, N., Sannino, G., & Tartaglia Polcini, P. (2015). Heritage assets in local government financial reporting: the analysis of two case studies. *Journal of Economy, Business and Financing*, 3(1), 35–46.
- Ballart, J. (1997). *El patrimonio histórico y arqueológico : valor y uso*. Ariel.
- Banco de la República. (2005). *Estados financieros 2005 Banco de la República*.
- Banco de la República. (2006). *Estados financieros 2006 Banco de la República*.
- Banco de la República. (2016). *Informe de gestión 2005-2016* (E. N. S. A (ed.)). <https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/informe-gestion-2005-2016.pdf>
- Banco de la República. (2017). *Plan estratégico 2017-2021*. <https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/paginas/plan-estrategico-2017-2021.pdf>
- Banco de la República. (2020). *Informe de gestión 2017-2020*. <https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/9980/informe-gestion-17-20.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Barton, A. D. (1999). A Trusteeship Theory of Accounting for Natural Capital Assets. *Abacus*, 35(2), 207–222.

- Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities-assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–236.
- Barton, A. D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434–440. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/09513570510600774>
- BID. (2017). *Estado de adopción de NICSP en los países de Latinoamérica y el Caribe*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/resumen_ejecutivo_BID_Estudio_NICSP_LAC_FOCAL.pdf
- Biondi, L., Grandis, F. G., & Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 533–551. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2020-0158>
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Brusca Alijarde, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Brusca Alijarde, I., & Montesinos Julve, V. (2014). Accrual financial reporting in the public sector: is it a reality? *Innovar*, 24, 107–120.
- Buch Gómez, E. J., & Cabaleiro Casal, R. (2008). “Heritage assets” e infraestructuras públicas: ¿Cómo, dónde y por cuánto? *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de La Empresa*, 14(1), 103–116. [https://doi.org/10.1016/S1135-2523\(12\)60014-8](https://doi.org/10.1016/S1135-2523(12)60014-8)
- Bucheli, M. del S., Castillo M., C. A., & Villarreal, J. L. (2009). Medir el patrimonio cultural: un desafío para la Contabilidad. *Cuadernos De Contabilidad*, 10(26), 51–65. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3217/2449>
- Cano Mejía, V. (2018). Elementos conceptuales para valorar el patrimonio cultural. *Revista Científica General José María Córdova*, 16(23), 109–124. <https://doi.org/10.21830/19006586.301>
- Cano Mejía, V., Arias Suárez, J. D., & Asuaga Taran, C. (2020). Contabilidad cultural: un campo emergente enfocado en salvaguardar el patrimonio cultural. *Revista Científica General José María Córdova*, 18(31), 651–672. <https://doi.org/10.21830/19006586.605>
- Carrero Perilla, A. C., & Herrera Castellanos, W. L. (2016). 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. *Apuntes Contables*, 18, 125–143.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A. D., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429–443. <https://doi.org/10.1108/17465261211272175>
- Congreso de la República. (1936). *Tratado sobre la protección de muebles de valor histórico - Ley 14 de 1936*. <https://opca.uniandes.edu.co/wp-content/uploads/LEY-14-DE-1936.pdf>

- Congreso de la República. (1959). *Ley de la defensa y conservación del patrimonio histórico, artístico y monumentos públicos de la Nación - Ley 163 de 1959*. https://www2.sgc.gov.co/patrimonio/documentostraficoilicito/colombia_ley_163_30_12_1959.pdf
- Congreso de la República. (1991). *Constitución Política de Colombia*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Congreso de la República. (1997). *Ley general de cultura, Ley 397 de 1997*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0397_1997.html
- Congreso de la República. (2008). *Modificaciones ley general de cultura, Ley 1185 de 2008*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1185_2008.html
- Contaduría General de la Nación. (2000). *Carta Circular No. 25 de 2000 - Pautas mínimas para la implementación del Plan General de Contabilidad Pública*.
- Contaduría General de la Nación. (2007). *Plan General de Contabilidad Pública 2007*.
- Contaduría General de la Nación. (2013). *Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Imprenta Nacional de Colombia.
- Contaduría General de la Nación. (2017). *Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública. Marco normativo para entidades de gobierno*. <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/682ee455-6e72-4dc2-b13a-77e726782739/Ref+teórico+y+metodológico+%2802-10-2017%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=682ee455-6e72-4dc2-b13a-77e726782739>
- Contaduría General de la Nación. (2019a). *Catálogo general de cuentas para entidades de gobierno. Marco normativo para entidades de gobierno*. <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/c3afe7f0-4f7f-432d-9103-42f39294f098/CGC+%28Versión+2015.07%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=c3afe7f0-4f7f-432d-9103-42f39294f098>
- Contaduría General de la Nación. (2019b). *Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos*. Marco normativo para entidades de gobierno. <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/88589aaa-751e-4fdc-bc3d-a29d61bf1b96/Normas+%28Versión+2015.05%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=88589aaa-751e-4fdc-bc3d-a29d61bf1b96>
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159–178.
- Corazza, L., Cisi, M., Scagnelli, S. D., & Cravero, I. (2018). *The accounting of cultural heritage assets of Italian Universities' Museums: groking the third mission*. McGraw-Hill Education.
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- FASAB. (2005). *SFFAS 29 Heritage Assets and Stewardship Land*. https://www.fs.usda.gov/Internet/FSE_DOCUMENTS/stelprdb5356915.pdf

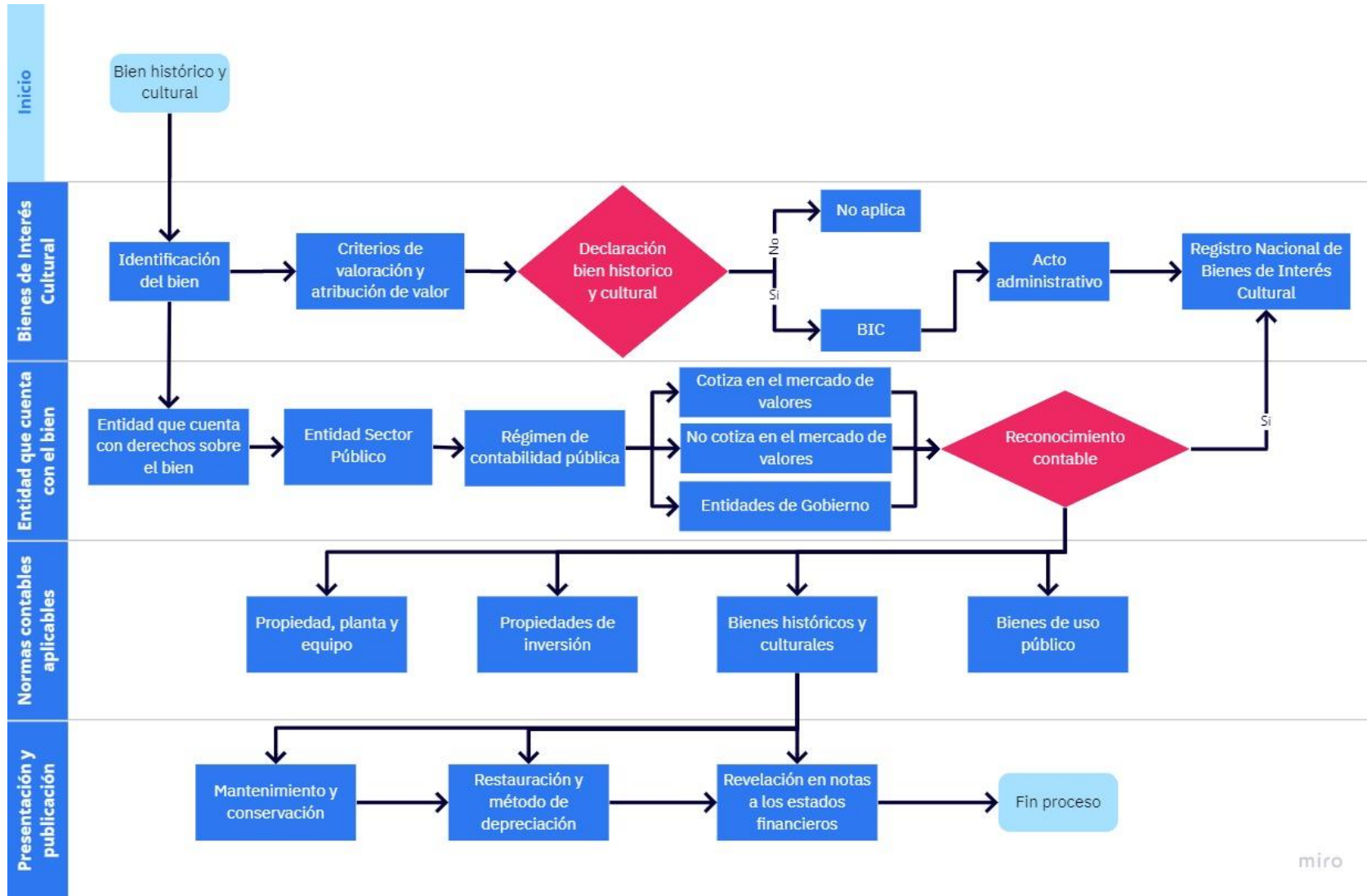
- Flick, U. (2018). *The SAGE handbook of qualitative data collection*. Sage Reference.
- FOCAL. (2021). Resultados Encuesta “Desafíos Implementación NICSP FOCAL 2021.” *VII FOCAL ECUADOR 2021*, 74. https://www.focal.red/sites/default/files/2021-05/INF_Encuesta_Desafios_NICSP_FOCAL_v6_compressed.pdf
- Freire, F. de S., Crisóstomo, V. L., Almeida, A. P. de, & Silva, F. de J. (2017). Valoração Econômica E Cultural De Heritage Assets: Estudo Aplicado Ao Museu De Geociências Da Universidade De Brasília. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 22(3), 64–86. <https://doi.org/10.12979/rmccuerj.v22i3.34052>
- Gómez-Villegas, M., Brusca Alijarde, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489–498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations & Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: Accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 410–433. <https://doi.org/10.1108/09513570510600765>
- IFAC. (2006). *Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting* (IPSASB (ed.)). http://bibliotheque.pssfp.net/livres/ACCOUNTING_FOR_HERITAGE_ASSETS_UNDER_THE_ACCRUAL_BASIS_OF_ACCOUNTING.pdf
- IFAC. (2017). Financial Reporting for Heritage in the Public Sector. *Consultation Paper*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Consultation-Paper-Financial-Reporting-for-Heritage-in-the-Public-Sector.pdf>
- IFAC, & CIPFA. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index*. <https://www.ifac.org/system/files/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>
- IPSAS. (2011a). *NICSP 17 Propiedad, planta y equipo*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/nicsp-17-propiedad-plan.pdf>
- IPSAS. (2011b). *NICSP 31 activos intangibles*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B7_IPSAS_31.pdf
- June, P. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1). <https://doi.org/10.1108/09513579210008244>
- Mautz, R. K. (1981). Financial reporting: should government emulate business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53–60.
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, Mistakes, and Opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123–128.
- Micallef, F., & Peirson, G. (1997). Financial Reporting of Cultural, Heritage, Scientific and Community Collections. *Australian Accounting Review*, 7(13), 31.

- Ministerio de Cultura. (2005). *Manual para inventarios de bienes culturales muebles*. Imprenta Nacional. https://www.mincultura.gov.co/areas/patrimonio/publicaciones/Documents/2_Manual_inventario_Bienes_Muebles.pdf
- Ministerio de Cultura. (2015). *Decreto Único Reglamentario del Sector Cultura, Decreto 1080 de 2015*. https://www.mincultura.gov.co/areas/cinematografia/Legislacion/Documents/Decreto_1080_de_2015.pdf
- Ministerio de Cultura. (2018). *Programa Nacional de Inventario del Patrimonio Cultural y Registro de BIC*. https://www.mincultura.gov.co/prensa/noticias/Documents/Patrimonio/00_Programa_nacional_de_inventario_de_patrimonio_cultural_2018.pdf
- Ministerio de Cultura. (2021). *Lista de bienes declarados bien de interés cultural del ámbito nacional* (Grupo de investigación y documentación - Dirección de patrimonio y memoria del Ministerio de Cultura (ed.)). https://mincultura.gov.co/prensa/noticias/Documents/Patrimonio/BIENES_DE_INTERES_CULTURAL_DEL_ÁMBITO_NACIONAL_marzo2021.pdf
- Morales Gómez, J. (1980). “Fundamentos epistemológicos, axiológicos y sistemáticos del concepto de cultura, desde la perspectiva de la antropología.” *Universitas Humanística*, 12(12), 17–32. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/univhumanistica/article/view/10417>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Ocampo Salazar, C. A., Lastra Rodriguez, C., & Gómez Martínez, J. C. (2009). Algunas relaciones entre contabilidad y cultura. *Contaduría*, 52, 215–258. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/2170>
- Ordoñez Noreña, S. L. (2011). Representación contable de lo inmaterial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 205–223. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.7969>
- Ouda, H. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19–33. <https://doi.org/10.12691/jfa-2-2-1>
- Owley, J. (2015). Cultural heritage conservation easements: Heritage protection with property law tools. *Land Use Policy*, 49, 177–182. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2015.07.007>
- Peñalba, J. L. (2005). Evolución del concepto y de la significación social del patrimonio cultural. *Arte, Individuo y Sociedad*, 17, 177–206. <https://revistas.ucm.es/index.php/ARIS/article/view/ARIS0505110177A>
- Pérez, R. G. (2012). Educación Artística y Comunicación del Patrimonio. *Arte, Individuo Y Sociedad*, 24(2), 283–299. https://doi.org/10.5209/rev_ARIS.2012.v24.n2.39035
- Rodrigues, L. L., & Sangster, A. (2013). The role of the State in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire: 1750-1822. *Accounting History Review*, 23(2), 161–184. <https://doi.org/10.1080/21552851.2013.803758>
- Samuelson, R. A. (1996). The Concept of Assets in Accounting Theory. *Accounting Horizons*, 10(3), 147–157.

- Sánchez, I. M. G. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Presupuesto y Gasto Público*, 47, 37–64.
- Shareia, B. F. (2016). Qualitative And Quantitative Case Study Research Method On Social Science: Accounting Perspective. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 10(12), 49–54. <https://doi.org/10.5281/zenodo.1127571>
- Toledo Villalpando, E. A. (2009). La rendición de cuentas (accountability) y la retórica de la nueva gestión pública. *Espacios Públicos*, 12(24), 71–89.
- UNESCO. (1954). *Convención de La Haya 1954 - Acta final de la conferencia intergubernamental sobre la protección de los bienes culturales en caso de conflicto armado*. <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000082464>
- UNESCO. (1964). *Carta de Venecia 1964 - Carta internacional sobre la conservación y la restauración de monumentos y sitios*. https://www.icomos.org/images/DOCUMENTS/Charters/venice_sp.pdf
- UNESCO. (1970). *Convención UNESCO 1970 - Convención sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales*. <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000133378>
- UNESCO. (1972). *Convención sobre la Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural*. <https://whc.unesco.org/archive/convention-es.pdf>
- Yin, R. K. (2003). *Case study research : design and methods* (3rd ed.). Thousand Oaks.

ANEXOS

- **Anexo A:** Proceso de clasificación y aplicación normativa de los bienes históricos y culturales en Colombia



miro

Fuente: Elaborado con base en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos (Contaduría General de la Nación, 2019a)

- **Anexo B:** Modelo contable aplicado en Latinoamérica y los bienes históricos y culturales

Modelo contable aplicado en Latinoamérica



Color	Modelo contable aplicado
Púrpura	Efectivo modificado
Azul	Devengo
Naranja	Devengo modificado

Fuente: Elaboración mediante Power map de Excel. Información del modelo contable aplicado (BID, 2017) y la aplicación de los bienes históricos y culturales mediante la consulta en las entidades de regulación de contabilidad gubernamental de cada país.

Aplicación contable gubernamental de los bienes históricos y culturales en Latinoamérica



Color	Cuenta con normatividad contable de bienes históricos y culturales
Orange	SI
Blue	NO

Fuente: Elaboración mediante Power map de Excel. Información del modelo contable aplicado (BID, 2017) y la aplicación de los bienes históricos y culturales mediante la consulta en las entidades de regulación de contabilidad gubernamental de cada país.

- **Anexo C:** Ficha de entrevista semiestructurada – Preparadores de la información

Ficha de entrevista semiestructurada – Preparadores de la información

Propósito

Identificar y describir el proceso de preparación del Banco de la República para atender el marco normativo contable, evidenciando posibles problemas en la preparación.

Pregunta 1

¿Cómo fue la preparación del Banco de la República para dar cumplimiento al marco normativo contable emitido por la Contaduría General de la Nación? ¿Cuál fue su aporte o participación en este proceso?

Propósito

Identificar la importancia, tiempo y recursos que utilizó el área contable del Banco de la República en la producción de la información bajo el nuevo marco normativo.

Pregunta 2

¿Cómo se preparó la entidad para el reconocimiento, medición y valoración de los bienes históricos y culturales bajo la nueva normatividad? ¿Qué limitaciones o problemas enfrentó el Banco para dar cumplimiento a la nueva normatividad?

Propósito

Analizar los comentarios que presentaron los contadores del Banco de la República en el entendimiento de la normatividad contable realizada.

Pregunta 3

Luego de haber aplicado la nueva normatividad contable, considera que esta ¿Fue clara, entendible y libre de interpretaciones sesgadas al momento de aplicarla en los bienes históricos y culturales en la entidad?

Propósito

Identificar los problemas de valoración en el cumplimiento de la normatividad contable, así como el uso de expertos para el proceso.

Pregunta 4

En los estados financieros del 2015 se identifica que se realizó una valoración posterior de los bienes históricos y culturales, ¿Qué le implicó al Banco de la República este proceso? ¿Se necesitó de algún perito o experto en la valoración de estos bienes?

Propósito

Identificar los problemas de revelación en el cumplimiento de la normatividad contable y el proceso desarrollado para ello.

Pregunta 5

Uno de los cambios que se evidenció en los estados financieros fue en las notas contables, ¿existió alguna dificultad al momento de elaborar las nuevas notas debido a los requerimientos normativos? ¿Cómo desarrolló el Banco de la República esta actividad?

Propósito

Identificar si las entidades que aplican la normatividad contable consideran que existen algunos aspectos por mejorar, que den cuenta de problemas durante el proceso de aplicación de la norma.

Pregunta 6

Luego de haber aplicado durante varios años la normatividad contable referente a los bienes históricos y culturales, ¿Qué comentarios, sugerencias y/o recomendaciones le daría a la Contaduría General de la Nación para futuras reglamentaciones relacionadas con estos bienes?

Propósito

Identificar el cumplimiento de los logros y objetivos de la normatividad contable de los bienes históricos y culturales mediante la aplicación de la normatividad.

Pregunta 7

La normatividad para los bienes históricos y culturales pretenden conseguir el reconocimiento de los bienes históricos y culturales por su uso o generación de beneficios económicos. En el caso del Banco de la República que cuenta con la misión de promover la actividad cultural, como preparador de la información contable y financiera, ¿considera usted que la normatividad actual permite reflejar el uso que les da el banco a los bienes históricos y culturales?

- **Anexo D:** Ficha de entrevista semiestructurada – participantes en Entidad reguladora

Ficha de entrevista semiestructurada – Entidad reguladora

Propósito

Identificar la importancia del reconocimiento obligatorio de los bienes históricos y culturales para el regulador (Contaduría General de la Nación) en el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Pregunta 1

Se utilizó como principal documento de comparación normativa del Régimen de Contabilidad Pública a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; estas normas consideran voluntario el reconocimiento, medición y revelación de los bienes históricos y culturales ¿Por qué en el caso colombiano se justifica que el reconocimiento de estos activos sea obligatorio?

Propósito

Identificar las razones por las cuales en el proceso de evaluación para el cambio normativo solo se tuvo en cuenta a las IPSAS.

Pregunta 2

No existe una norma específica para los bienes históricos y culturales en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, ¿tiene conocimiento de alguna normativa en otro país que se enfoque en estas partidas? (en caso de responder afirmativamente) ¿por qué no consideraron estos marcos normativos, como apoyo y discusión al momento de actualizar la normatividad local para los bienes históricos y culturales?

Propósito

Determinar si existe algún tipo de soporte conceptual o explicaciones frente a la posibilidad de considerar los bienes históricos y culturales intangibles dentro de la normatividad contable colombiana por parte del regulador local.

Pregunta 3

Según el documento “*Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP*”, la estrategia de convergencia sólo se abordó para los bienes históricos y culturales tangibles. Sin desconocer la limitante que por disposición legal sólo se consideran como bienes históricos y culturales los bienes tangibles, ¿la Contaduría General de Nación realizó algún tipo de estudio o debate para analizar los bienes históricos y culturales intangibles que algunas entidades puedan tener a su cargo? Nos podría comentar un poco al respecto.

Propósito

Analizar la pertinencia de reconocer los bienes históricos y culturales en la contabilidad por su uso o generación de beneficios económicos, de acuerdo con la Contaduría General de la Nación.

Pregunta 4

De acuerdo con el documento “*Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP*”, un propósito del marco normativo para las entidades de gobierno respecto a los bienes históricos y culturales es lograr su reconocimiento por el uso o la generación de beneficios económicos. Para ello, la norma contable permite que los bienes sean reconocidos como propiedad, planta y equipo o propiedades de inversión ¿Por qué consideraron que los bienes históricos y culturales fueran reconocidos por su uso o la generación de beneficios económicos?

Propósito

Identificar el impacto en el cumplimiento de la norma contable de bienes históricos y culturales y los limitantes o problemas que hayan presentado las entidades con el tratamiento normativo.

Pregunta 5

La regulación actual sobre los bienes históricos y culturales en Colombia se ha venido implementando desde 2017 por algunas entidades del sector público, Como participe de la

entidad reguladora, ¿conoce cuál ha sido el cumplimiento e impacto de esta norma en las entidades del sector público? ¿Cuentan con algún mecanismo para evaluar el alcance de esta norma? ¿Han sido consultados respecto a posibles limitaciones o problemas prácticos que hayan presentado las entidades en la implementación de esta norma?

Propósito

Identificar el aprendizaje que ha tenido la Contaduría General de la Nación en la elaboración de reglamentación propia para los bienes históricos y culturales, que pueda ser replicada por reguladores internacionales.

Pregunta 6

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, durante los últimos años, ha estado trabajando con el fin de lograr una reglamentación específica para los bienes históricos y culturales. Desde su percepción ¿Cuál es el principal aprendizaje en la regulación del tratamiento contable de los bienes históricos y culturales en Colombia, que podría ser valioso para el regulador internacional (IPSASB)?

- **Anexo E:** Entrevista semiestructurada actor clave Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación

Entrevista semiestructurada Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación

[T1]: Buen día, en primer lugar, agradecerle por hacer parte de esta investigación realizada desde la maestría en contabilidad y finanzas de la Universidad Nacional de Colombia. Y, en segundo lugar, le expreso que toda la información suministrada será utilizada únicamente para fines académicos, por lo que todo testimonio será presentado de manera anónima durante la investigación y en los documentos escritos. Inicialmente me gustaría saber, pues, con el fin de contar con alguna información demográfica, ¿cuál es el cargo actual que usted desempeña?

[E1]: Me estás escuchando, ¿no cierto?

[T1]: Si, sí señor.

[E1]: Ok. Yo actualmente soy profesional especializado de la Contaduría General de la Nación.

[T1]: Vale, perfecto. Emm... ¿Cuál es su formación profesional? Y ¿tiene alguna especialidad?

[E1]: Si, yo soy economista. Y tengo 3 especializaciones: finanzas públicas, [Emm] tengo derecho laboral y seguridad social y tengo especialización también en alta gerencia en economía pública.

[T1]: Vale, muchas gracias. ¿Cuántos años lleva trabajando en la Contaduría General?

[E1]: Pues no he hecho las cuentas, pero pues estoy desde el año 99.

[T1]: ¿Desde el año 99?

[E1]: 99, ya son más de 20 años, como 21 años, como 22 años ya casi.

[T1]: Vale, perfecto. ¿Tiene alguna experiencia en el sector público aparte de la Contaduría General?

[E1]: Pues sí, todo mi tiempo he estado laborando en el sector público. Yo inicié con la administración de impuestos nacionales en el año 81, y laboré alrededor de 12 años con ellos. 3 en San Andrés y el resto acá en Bogotá. Luego pasé a la rama judicial seccional Cundinamarca, en la parte de la pagaduría a todo lo que corresponde a nómina relacionado con Cundinamarca y las recaudaciones que existían el de la administración de impuestos a nivel Cundinamarca.

Estuve ahí alrededor de un año y salí de ahí me fui a la veeduría del tesoro público, que seguramente usted no ha escuchado hablar de la veeduría, donde nombraron al doctor Jorge García Hurtado por un término de 3 años en virtud de la constitución del 91; que creó esa figura para vigilar los recursos de manera que no se desviara para cuestiones electorales, y de la veeduría pasé a la Contraloría de Bogotá por un término de 3 años. Y de la Contraloría me fui para la Contaduría General de la Nación. Estando en la Contaduría General de la Nación pedí una comisión, pedí permiso para desempeñarse como secretario de hacienda por un término casi de 2 años en San Andrés islas, y regresé nuevamente a la Contaduría.

[T1]: Ok, listo. Muchísimas gracias. Dado que las preguntas tienen que ver respecto a la norma de bienes históricos y culturales, ¿usted ha manejado esa normatividad o tiene conocimiento al respecto?

[E1]: Bueno, con relación a lo que es el marco normativo para las entidades de gobierno.

[T1]: Sí señor.

[E1]: Pues, en la actualidad estoy en el grupo GEG Gestión de Entidades de Gobierno y generalmente uno orienta a las entidades de gobierno a través de asistencia técnica en todo lo que tiene que ver con el marco normativo. Por

supuesto, dentro del marco normativo está la norma de bienes históricos y culturales; entonces, considero de que relativamente tengo algún dominio, quizás no a la perfección porque en esta oportunidad no participe directamente en la elaboración de la norma, como ocurrió con el régimen de contabilidad anterior, que tuve la posibilidad estando en Doctrina y Capacitación, que pertenece al grupo de la Subcontaduría de investigación en ayudar a revisar y de redactar algunas normas en materia contable.

[T1]: Si, sí señor. Le entiendo perfectamente. Entonces, respecto a eso, sé que tiene algún conocimiento respecto a esa norma. La primera pregunta en este caso sería, bueno, entendiendo que usted no hizo parte del proceso de elaboración de la norma, sin embargo, puede tener algún conocimiento al respecto. Dado que se utilizó como principal documento de comparación normativa el Régimen de contabilidad pública a las normas internacionales de contabilidad del sector público; ellas consideran como voluntario el reconocimiento, la medición y la revelación de los bienes históricos y culturales. ¿Por qué en el caso colombiano se justifica que el reconocimiento de estos activos sea obligatorio?

[E1]: Pues, yo diría que, si usted revisa el régimen pasado, el presente como lo hemos definido. Desde tiempo atrás, con todas las debilidades que pudiese existir, y no desde el punto de vista de la norma sino desde el punto de vista del responsable de la información. Siempre se ha intentado que las entidades reconozcan los bienes históricos y culturales.

En consecuencia, de cara a las normas internacionales de contabilidad para el sector público, las NICSP, pues usted debe entender que nosotros hicimos una armonización a esa norma. Nosotros no adoptamos la norma, y consecuentemente pues sustraemos algunos elementos básicos de las normas internacionales. Pero en el fondo, lo que las entidades siguen aplicando el marco normativo nuestro siempre en cuando son entes públicos nuestros. Y por supuesto si ha habido algunos cambios relacionados con lo que traíamos, pero la parte sustancial y fundamental de los bienes históricos y culturales sigue persistiendo. Y es que, para reconocer un activo como histórico y cultural debe tener la norma expedida por la autoridad competente que declara ese bien como histórico y cultural; y eso se ha conservado.

[T1]: Vale, muchísimas gracias. Segunda pregunta. No existe una norma específica para normas internacionales en el sector público. ¿Tiene conocimiento de alguna normatividad en otro país que se enfoque en este tipo de partidas?

[E1]: Pues, específicamente no he tenido conocimiento. Como te dije, quizá eso puede ser una de mis debilidades, porque no he tenido la posibilidad de interactuar con otros países frente a lo que hemos nosotros consignado de las normas internacionales en el régimen de contabilidad pública. Pero, hasta donde he escuchado en la Contaduría, en distintas conferencias de representantes del Banco Mundial, no ha habido ningún reparo frente a estas normas sino todo lo contrario; yo creo que los ajustes que ha incorporado al marco normativo actual precisamente derivan de normas internacionales, y sobre todo algunos aspectos claves que antes no se contemplaba en nuestros marcos normativos o en el régimen de contabilidad pública precedente.

[T1]: Vale, muchísimas gracias. Como pregunta tres. Según el documento, este fue un documento que se elaboró, “Estrategia de convergencia en la regulación contable pública hacia las NIIF y NICSP”, la estrategia de convergencia solamente abordó los bienes históricos y culturales tangibles. Sin desconocer las limitantes que por disposición legal sólo se consideran como bienes históricos y culturales los bienes tangibles, ¿la Contaduría General de la Nación realizó algún tipo de estudio o debate para analizar los bienes históricos y culturales intangibles que algunas entidades puedan tener a su cargo?

[E1]: Bueno, yo creería que ampliamente se ha desarrollado la norma de activos intangibles, y usted recordará de que, desde ese punto de vista, si son intangibles tendría que mirar en qué categoría de activos intangibles clasificaría esos bienes que vos estas preguntando que son históricos y culturales intangibles, porque para eso tenemos la 1970 que es el grupo de cuentas que registran todos los activos intangibles. En consecuencia, si es intangible tendría que

registrarse a la 1970. Ahora, si son bienes tangibles históricos y culturales pues obviamente irían a la cuenta 17 como actualmente se vienen reconociendo.

[T1]: Si, sí señor. Muchísimas gracias. Como pregunta número 4, siguiendo con el mismo documento. De acuerdo con el documento “Estrategia de convergencia en la regulación contable pública hacia las NIIF y NICSP”, un propósito para las entidades de gobierno respecto a los bienes históricos y culturales es lograr su reconocimiento por el uso o la generación de beneficios económicos. Para ello, la norma contable que los bienes sean reconocidos como propiedad, planta y equipo o como propiedades de inversión, en algunos casos. ¿Por qué consideraron que los bienes históricos y culturales fueran reconocidos por su uso o por la generación de beneficios económicos?

[E1]: Pues, esa es la característica de todos los activos. El activo no importa que sea, si vamos a la definición propia, y sobre todo hablando de una entidad de gobierno, debe tener implícitamente un componente de prestar un servicio. Entonces, por eso se va por el uso que tiene, y consecuentemente recordará que los bienes de uso históricos y culturales tienen una definición muy particular y esa definición muy particular es lo que la caracteriza como un bien histórico y cultural. Sin embargo, nuestra norma, y a mí me parece bastante acertado, previo de que un bien histórico y cultural se puede cambiar también de uso de destinación según lo previsto por la propia administración o por el mismo Estado, y es que ese bien se pudiese convertir en una propiedad, planta y equipo si está siendo utilizado directamente por una entidad para desarrollar sus actividades misionales.

Entonces, ya no está a disposición del público, ya no está para resaltar todo lo histórico y lo cultural del país, sino pasa a prestar un servicio en favor de una entidad pública o consecuentemente si lo tiene para generar ingresos a través de un proceso de arrendamiento; en consecuencia, pasaría a ser un bien activo previsto para inversión, una propiedad de inversión. Entonces la norma, siendo consecuente con la realidad, porque Nicolás casos se han visto: hay entidades que han solicitado de que su infraestructura donde funciona, y lo voy a llamar con nombre propio, una alcaldía, una gobernación, que sea declarado un bien histórico y cultural para resaltar toda su estructura arquitectónica, y todo lo demás, y así lo han hecho ante el Ministerio de Cultura, todo lo demás. Sin embargo, esa infraestructura, ese inmueble sigue prestando los servicios que viene por constitución y la ley son responsabilidad del ente territorial. Entonces, ya como histórico y cultural la gente no tiene acceso, porque resulta que ya se vuelve un bien fiscal, y por eso la norma dice: si usted cambia el uso o la destinación de un bien histórico y cultural, hay que darle el nombre y el tratamiento contable que se amerita. Y yo si estoy de acuerdo con eso.

[T1]: Me gustaría en este caso profundizar en un aspecto, usted indica perfectamente que en algunos casos si la entidad, en este caso usted lo mencionó si alguna alcaldía o alguna gobernación, si desea que un bien histórico y cultural dado que está teniendo un uso diferente al de tener acceso y preservación del patrimonio nacional pueda ser por ejemplo una propiedad, planta y equipo y reconocerse de tal manera en la contabilidad. Sin embargo, mi pregunta va en el sentido en el que, de todas maneras, siendo una propiedad, planta y equipo, ¿esta entidad no debería tener una prioridad mayor de proteger este bien? Supongamos, por ejemplo, un edificio no debería de todas maneras siendo o teniendo, un tipo de reconocimiento dada la importancia, diferente a cualquier otra propiedad, planta y equipo que se pueda manejar dado el reconocimiento que se le da de bien histórico y cultural que se le da.

[E1]: Si, pues yo... es que todo depende del interés político que hubiese desde el inicio. Porque usted sabe que un bien que se declara histórico y cultural, ese bien ya no genera una carga tributaria, ya no tendría que pagar impuestos y otros aspectos. Inclusive el mismo Estado inyecta recursos para el sostenimiento y mantenimiento del inmueble en algunas ocasiones, entonces yo pensaría que el hecho que le cambian el uso y consecuentemente debe cambiar su revelación en la información financiera, eso no hace mérito que se descuide el patrimonio del Estado. Con mayor veraz se debería proteger, aún más, pero casos se han visto que los bienes históricos y culturales se deterioran bastante rápido porque no hay un doliente frente a ese bien, y eso parte de nuestra propia cultura.

[T1]: Si señor, muchísimas gracias. Como penúltima pregunta, la regulación actual sobre los bienes históricos y culturales en Colombia se han venido implementando desde el 2017 por algunas entidades del sector público. Como

partícipe de la entidad regulatoria, ¿conoce cuál ha sido el cumplimiento o el impacto de esta norma en las entidades del sector público?

[E1]: Pues hermano, le comentó que a mí me sorprende mucho la entrada en vigencia del nuevo marco normativo. En qué sentido Nicolás, del interés de muchas de las entidades a registrar correctamente los bienes que antes los tenían como propiedad, planta y equipo, pero consideran de que debería estar conservando la norma de bienes históricos y culturales y han venido haciendo serias reclasificaciones; han estado bastante preocupados porque hay unos bienes históricos que no se pueden valorar y una de las cosas que contemplan las normas internacionales es que lo que no es medible es prácticamente imposible su reconocimiento en la contabilidad. Pero, sin embargo, uno ha visto a las entidades haciendo hasta lo imposible para obtener un avalúo de algunos bienes bien sea un cuadro, bien sea un óleo, o cualquier cosa de esas que antes no estaba en la contabilidad. Y hoy por hoy, si los quieren incorporar en la contabilidad, entonces, eso demuestra ese gran interés que tiene el contador y los responsables en términos generales de la información, de hacer correctamente las cosas y seguramente yo no he hecho el ejercicio pero yo le recomendaría que haga una revisión del grupo de cuentas de bienes históricos y culturales, y compara los valores que han venido reconociendo en la información financiera, y creo que tendría que solicitar eso directamente a la Contaduría para que, puede consolidar y entregarte para que pueda mirar usted mismo cómo ha ido variando, si eso en vez de aumentar se viene disminuyendo, que en mi concepto se ha venido aumentando. No te parece que sería bonito ese ejercicio Nicolás.

[T1]: Si, sí señor.

[E1]: Pero entonces, esa solicitud lo tendrías que hacer directamente a la Subcontaduría de consolidación, si ellos te pudiesen suministrar... Espérese un momentico abro el catálogo y le doy para que lo tenga mucho más claro don Nicolás.

[T1]: Vale perfecto, o si quiere ya cuando terminemos. Como tal, le digo que solamente me queda una pregunta. Sin embargo, si quería precisar frente a su comentario. Quería saber, por ejemplo, ¿si han sido consultados frente a posibles limitaciones, o algún problema práctico que se haya presentado alguna entidad en la implementación de esta norma?

[E1]: Pues, en mi experiencia tuve en alguna oportunidad una situación muy particular con algunas entidades y era porque el mismo marco normativo no les permitía activar los bienes, y los bienes venían en cuentas de orden, ¿sí?

[T1]: Si, señor.

[E1]: Pero mira que muchos de ellos han podido obtener, por eso les decía lo del avalúo, obtener un valor fiable a fin de reconocer el bien como histórico y cultural, porque había, sobre todo en la presidencia había unos cuadros con unos valores impresionantes y, es más, cuando se le entregaron no podían ni siquiera asignarle un valor, pero toda la vida han estado esos cuadros para resaltar algo histórico del país y esos cuadros no estaban en la contabilidad. Y yo estoy casi que seguro que, hoy por hoy, ellos lograron incorporar todos esos como históricos y culturales porque para eso están, para resaltar toda la parte de nuestra tradición cultural de nuestro estado colombiano.

[T1]: Listo, si señor. Como última pregunta tengo. El consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público, durante los últimos años ha estado trabajando en una reglamentación específica para los bienes históricos y culturales, desde su percepción ¿Cuál es el principal aprendizaje en la regulación del tratamiento contable de los bienes históricos y culturales en Colombia que podría ser valioso para este regulador internacional?

[E1]: ¡Wau!

[T1]: No sé si...

[E1]: No le copie perfectamente, no sé si...

[T1]: Ah!, Ok listo. La pregunta va en qué ¿Cuál es el principal aprendizaje que puede en estos momentos presentarle Colombia a este regulador internacional, específicamente al IPSASB frente al tratamiento contable de los bienes históricos y culturales? ¿Cuál consideraría usted que es el principal aprendizaje?

[E1]: Pues... yo creo que el grupo de investigación, y creo que el Dr. Mauricio que me he dado cuenta de que es el que te está dirigiendo el trabajo

[T1]: Sí señor.

[E1]: Y él fue Subcontador, yo trabajé con él cuando yo estuve en doctrina, él fue Subcontador de investigación, que es un grupo que está dentro de esa Subcontaduría bajo la orientación de esa Subcontaduría. Ese grupo constantemente está revisando las normas internacionales y haciendo las actualizaciones que se consideren pertinentes y le cuento de que yo no he visto algún ajuste importante en esta norma para decirle que ¡Huy! Hubo la necesidad de que se trabajará más la norma, quizás lo que más me ha llamado la atención a mi es que los bienes históricos y culturales, estos bienes no están sujetos a una depreciación o una amortización como comúnmente la propiedad, planta y equipo. Sin embargo, se dice que cuando se hace restauración, esas restauraciones sí deben someterse a un proceso de amortización.

[T1]: Sí señor.

[E1]: Eso para mí ha sido bastante novedoso porque uno siempre ha dicho: estos activos no pierden valor sino todo lo contrario, generan a través del tiempo un mayor valor por el tipo de bien. Pero en este caso, el punto de aprendizaje es curioso y seguramente eso se acogió de las normas internacionales de amortizar las restauraciones que se efectúan. Yo creería que eso es lo que más me impresionó en relación con esta norma.

[T1]: Vale, muchísimas gracias. Con esto doy por finalizada la entrevista.

- **Anexo F:** Entrevista semiestructurada actor clave Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación

Entrevista semiestructurada Entidad reguladora – Contaduría General de la Nación

[T1]: Buen día, en primer lugar, agradecerle por hacer parte de esta investigación realizada desde la maestría en contabilidad y finanzas de la Universidad Nacional de Colombia. En segundo lugar, le expreso que toda la información suministrada será utilizada únicamente para fines académicos, por lo que todo testimonio será presentado de manera anónima durante la investigación, como en los documentos escritos. Inicialmente pues me gustaría saber más acerca de, en este caso, el entrevistado; ¿me puede decir, por favor, su formación profesional y especialidad?

[E2]: Si, yo soy contador público de la Universidad Nacional e hice una maestría en contabilidad y finanzas.

[T1]: ¿también la misma maestría en la Universidad Nacional?

[E2]: Sí señor. También en la Universidad Nacional.

[T1]: Listo, vale. Perfecto. Muchísimas gracias. ¿Cuántos años lleva trabajando en la Contaduría General de la Nación?

[E2]: Yo entré a la contaduría en octubre de 2013 como contratista. Entre en esa fecha y en el 2017 pase a formar parte de la planta. Entonces desde el 2013 a la fecha estamos hablando más o menos de 9 años casi.

[T1]: Sí señor, más o menos 9 años. ¿Alguna experiencia adicional a la Contaduría General de la Nación?

[E2]: Pues básicamente veía que era como en el sector público, no. Prácticamente a mí me recibieron en la contaduría prácticamente recién graduado. Aparte de eso no, pues he dictado clases de diplomados por tema de normas internacionales y ese boom que se dio, pero básicamente mi experiencia ha estado enfocada en el sector público en la Contaduría General de la Nación.

[T1]: Ok, listo. Perfecto. Muchísimas gracias. Entonces, a continuación, procedo a realizarle unas preguntas para esta entrevista. Entonces, inicialmente, se utilizó como principal documento de la comparación normativa del régimen de contabilidad pública a las normas internacionales de contabilidad del sector público. Estas normas consideran voluntario el reconocimiento, medición y revelación de los bienes históricos y culturales. ¿Por qué en el caso colombiano se justifica que el reconocimiento de estos activos sea obligatorio?

[E2]: Si, pues básicamente es como que un tema que viene de vieja data el reconocimiento de esos activos. Desde el primer plan de contabilidad general de contabilidad pública, en lo que averigüé, ya estaba el tema de bienes históricos y culturales. Entonces, desde aquella época se reconocieron siempre y cuando se pudieran darles una medición. Con el pasar de los años, bueno, y se fue como perfeccionando ese criterio y reconocimiento y se introdujo un criterio de que estuvieran declarados como históricos o culturales por una autoridad competente a fin como de filtrar un poco lo que se metía como bien histórico y cultural; y pues en el tema de medición ya se enfocó en un tema no tanto en un valor simbólico sino en un tema de costo; y antes de la convergencia, esos bienes históricos y culturales se les sumaba todo lo que la entidad erogará en ellos, entonces sí se hacía una restauración, si se hacía un mantenimiento, todo eso se iba incorporando al bien histórico y cultural, y no eran objeto ni de depreciación ni de provisión o lo que hoy se consideraría un deterioro o devaluación, sino que simplemente se acumulaba allá todo lo que se erogará con relación a ese activo.

Qué fue lo que si cambio, con el proceso de convergencia, que creo que es en lo que ahorita están enfocados en su tesis, que ya se cambió el criterio de medición y se dejó un tema de costo. Las restauraciones se empiezan a depreciarse, entonces el ¿por qué se considera importante? Pues básicamente, desde mi punto de vista, desde donde conozco porque yo entre en el proceso de convergencia hacia acá entonces no conozco los argumentos iniciales que

llevaron a incorporar esos bienes históricos y culturales, pero lo que sí es cierto es que en ellos está representado una parte del patrimonio público, que son bienes que, si bien monetariamente están por así decirlo bien representados en la contabilidad si está reflejándose de alguna manera ese patrimonio público y que lo hemos optado por un tema de costo histórico; que con el proceso de convergencia se hizo un cambio como para tratar de reflejar de una mejor manera, en nuestro concepto, la realidad del bien no por el valor monetario que tiene sino por los procesos que estos activos surgen; entonces, pues sí, esos no son objeto de depreciación, no son objeto de deterioro, porque básicamente lo que está quedando ahí en esa categoría de bienes históricos y culturales, pues lo que hemos interpretado es que tienen una vida útil indefinida, es muy difícil asignarles una vida útil y pues el paso del tiempo no los está haciendo que pierdan valor. Entonces por eso no se deprecian ni se deterioran, y tampoco... pues lo que sí cambió es que ahora son objeto de depreciación, pero la restauración únicamente, periódica que se le realiza, entonces para conservar esos bienes durante ciertos años toca hacerle una restauración, pues mucha plata, y pegándonos a un enfoque del costo, se mantienen al costo y lo único que se deprecia es la restauración.

Pero básicamente pues se incorporan es por eso por lo que representan una parte importante del patrimonio público y porque históricamente, desde el primer plan general de contabilidad se incluyeron; entonces, lo que se hizo en el proceso de convergencia fue tratar de ajustar ese valor que se traía a un poco más ... a tratar de mantenerlo al costo histórico.

[T1]: Ok. Listo. Muchísimas gracias. Como segunda pregunta tengo: no existe una norma específica para los bienes históricos y culturales en las normas internacionales de contabilidad del sector público. ¿Tiene conocimiento de alguna normatividad en otros países que se enfoquen en estas partidas?

[E2]: No, sinceramente no tengo conocimiento. En lo que llevo en la contaduría no tenemos conocimiento de otros casos. Incluso, los borradores que ellos están sacando se basaron en parte de la experiencia que recogieron en la contaduría durante el proceso de convergencia.

[T1]: Listo, vale. Muchísimas gracias. Como tercera pregunta, y esta vez más enfocado al documento de “Estrategia de convergencia a la regulación contable pública con NIIF y NICSP”, la estrategia de convergencia sólo se abordó para los bienes históricos y culturales tangibles, sin desconocer la limitante que por disposición legal sólo se consideran como bienes históricos y culturales los bienes tangibles, ¿la Contaduría General de la Nación realizó algún tipo de estudio o debate para analizar los bienes históricos y culturales intangibles que algunas entidades puedan tener a su cargo? Nos podría comentar un poco al respecto, si tiene conocimiento del tema.

[E2]: Si, pues Nicolás lo que le decía, yo no conozco los argumentos que estuvieron en las primeras de cambio, en el año 95, hasta allá no doy razón. Qué es lo que, sí le puedo asegurar o le puedo informar, es que pues, creo que usted ya lo sabrá a partir de las preguntas para la tesis. El organismo internacional, el IPSASB ha estado trabajando en un borrador como desde el año 2015, si no estoy mal, en un borrador para los bienes patrimoniales le llaman allá, y en esos bienes patrimoniales el organismo internacional pues estaba incluyendo los bienes tangibles, los intangibles y creo que los recursos naturales, los bienes naturales, dentro de esos bienes patrimoniales. Cuando se analizó ese documento del organismo internacional, básicamente se resumió la historia y la experiencia que ha tenido la contaduría desde el primer plan de contabilidad que publica en el 95; y sobre los bienes intangibles, lo que se comentó en su momento es que no se reconocen en Colombia dada las dificultades en Colombia que se presentan actualmente en cuanto a control. Por ejemplo, para un bien tangible, pensemos en un edificio o en una obra de arte, esos si están a cargo únicamente de una entidad y esa entidad es la que lo controla, la que lo tiene que preservar, la que tiene que sacar los recursos para mantenerlo, es quien se responsabiliza por lo que le pase a ese bien, mientras que, si pensamos en los bienes intangibles, no sé por ejemplo el carnaval de Barranquilla, pues eso ya no depende de una entidad sino que depende de una colectividad, entonces ahí el tema el control queda como entre dicho. Entonces, por eso en ese documento se le sugería al organismo internacional no abordar los bienes del patrimonio intangible.

Adicionalmente, pues el tema de la medición. Esos intangibles no tienen un valor que uno les pueda asignar: ni de mercado puesto que son únicos, yo no le puedo asignar al carnaval de Barranquilla un valor monetario a valor de mercado, y tampoco en temas de costo pues no hay un valor que le pueda sumar para asignar. Estos son los dos argumentos que se dieron en su momento, y le estoy hablando como del año 2015-2016 más o menos.

[T1]: Ok, listo. Vale. Muchísimas gracias. Como cuarta pregunta tengo, de acuerdo con el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP” un propósito del marco normativo para las entidades de gobierno respecto a los bienes históricos y culturales es realizar su reconocimiento por el uso o la generación de beneficios económicos. Para ello, la norma contable permite que los bienes sean reconocidos como propiedad, planta y equipo o propiedades de inversión. ¿Por qué consideraron que los bienes históricos y culturales fueran reconocidos por su uso o la generación de beneficios económicos?

[E2]: Si, bueno pues ahí nuevamente durante el proceso de discusión de ese documento que todavía no había llegado. Ese documento salió en julio y yo empecé a trabajar en la contaduría en octubre del mismo año. Lo que entiendo es que en su momento se discutió que no tenía, a la luz de los estándares internacionales, una propiedad de inversión era una propiedad de inversión con independencia de la cantidad de declaratorias que tuvieran encima, si estaban declarados o no estaban declarados; lo mismo pasaba con la propiedad, planta y equipo, debía asignárseles un criterio más enfocado en su uso y lo que sí le puedo comentar es que posteriormente.

También con base en esos documentos que se han expedido desde el organismo internacional se identificó como una clasificación general a partir de lo que ya está establecido en la regulación colombiana; y es que existen como a grandes rasgos dos grupos ahí decirlo de bienes históricos y culturales: uno esos bienes que sí utilizan por así decirlo directamente las personas, entonces no sé por ejemplo si uno piensa en plazas, si piensa en edificios, si piensa cómo en ese tipo de edificaciones, de construcciones; pues estas como si están sometidas a un uso constante si tienen que realizarse como ciertas erogaciones o mejoras para mantenerlas en condiciones de uso. Y pues claro, eso se ve reflejado en cierta forma en un consumo del beneficio económico o en el potencial de servicio que está incorporado en este tipo de bienes. Entonces, no sé, por ejemplo, en este tipo de edificios de la Universidad Nacional, como varios de ellos están declarados como históricos y culturales, pues están en esa categoría especial pero como por ahí si pasan profesores, estudiantes, tiene que cambiársele los pisos, tienen que hacerle mantenimiento a las paredes, tienen que actualizarse de cierta forma los salones de cierta forma que en la parte estética-general estén iguales, pues eso se está considerando como que se asimila mucho a un bien de uso normal, como si fuera un edificio común y corriente. Entonces por eso se está tratando esa primera categoría y allá se les aplica un tema de depreciación, un tema de deterioro, que ese anticipo si disminuye de cierta manera la calidad del servicio que puede prestar. Por ejemplo, cuando un edificio se está hundiendo ahí en la Nacional se necesita hacerle unas erogaciones para que vuelva a estar en condiciones de uso y hasta que eso no pues, por ejemplo, ese edificio no puede usarse para dictar clases.

En el otro grupo están ya los otros bienes históricos y culturales que están como para observación, pero no es que se usen, como por ejemplo yo pienso en una pintura, en elementos de museo, pues esos están atrás de unas vitrinas, a veces ni siquiera aire les entra, entonces ahí mire que no hay ese mismo patrón de uso; tienen unos beneficios, un potencial de servicio por lo general, pero este no se consume o no se le puede dar un patrón de consumo, ¿Por qué? Porque no se le puede asignar una vida útil, esas generalmente tienen una vida útil indefinida porque no es que yo a los tantos años tenga que cambiar el bien o tenga que cambiar, sino que por las condiciones particulares que tienen nadie prácticamente los toca entonces por eso esos están como en una segunda categoría. Y a partir de esas 2 categorías es que nosotros tenemos en la regulación: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, incluso bienes de uso público que son declarados bienes históricos y culturales, que no son objeto de depreciación y de deterioro, y los otros, el segundo grupo que le digo que no está en ninguna norma sino que pues se determinó en un documento de comentarios y es ese segundo grupo si son los que caen dentro de la norma de bienes históricos y culturales; es decir, elemento de museo, obras de arte, joyas, y otro tipo de bienes tangibles.

[T1]: Listo, vale. Muchísimas gracias por su explicación. Como pregunta número cinco tengo, la regulación actual sobre los bienes históricos y culturales en Colombia se ha venido implementando desde el 2017 por algunas entidades del sector público. Como partícipe de la entidad reguladora, conoce ¿Cuál ha sido el cumplimiento, impacto en las entidades del sector público? ¿Ustedes cuentan con algún mecanismo para evaluar el alcance de esta norma o han sido consultados respecto a posibles limitaciones o problemas prácticos que hayan presentado las entidades en la preparación de esta norma? Podría comentar al respecto.

[E2]: Si. Pues es que esta norma, o más bien, estos bienes fueron unos de los que menos cambios tuvieron con la transición. Como le decía estos vienen de vieja data reconocidos y en la transición, cuando usted vea el instructivo 002 del 2015, que fue en el que se establecieron las pautas para la transición, en lo referente a bienes históricos y culturales, básicamente a ellos se les hizo un traslado de valor en libros. Entonces, simplemente lo que ya tenían reconocido, eso se mantenía como el nuevo valor y a partir de ahí se empezaron a capitalizar prácticamente las restauraciones periódicas y se empezaron a depreciar esas restauraciones periódicas. Entonces, yo le contaba que antes del 2018, cuando entró en aplicación el nuevo marco para entidades de gobierno, pues ellas si por ejemplo realizaban una restauración la incorporaban... No sé, les costaba adquirir esa obra de arte cien millones de pesos, luego tuvieron que hacerle una restauración por veinte millones, le sumaban esos veinte millones, a los tres años tuvieron que hacerle otra restauración de veinte millones, se lo sumaban al valor que ya estaba en ciento cuarenta; al momento de la transición, que fue lo que se les dijo, esos ciento cuarenta que tienen allá acumulado páselos al nuevo marco normativo y ese va a ser el valor inicial, y de ahí si empieza a aplicar la norma. Entonces la nueva restauración que le hacen de los veinte millones, esa si la identifica entre comillas como un “componente” y lo empieza a depreciar entre el periodo que se tiene hasta que se dé la siguiente restauración, entonces, básicamente esos bienes no tuvieron un cambio importante.

En el momento de las discusiones que se dieron para la transición, si recuerdo que había una discusión básicamente en la separación, esos elementos de propiedades de bienes históricos y culturales que pasaban a transformarse ahora en propiedad, planta y equipo, en propiedades de inversión, y el cambio que iban a tener porque ahora sí iban a tener que determinarles vida útil y hacerles una depreciación, calcularles deterioro. Eso sí fue un tema que género, por así decirlo como preocupación en las entidades que tenían este tipo de bienes, pero con el pasar de los años no, creo que no, desde regulación que es el grupo en el que estoy no han llegado temas que así, de consulta que requieran ajuste a la norma, y básicamente las modificaciones que ha tenido la norma desde el año 2015 que se expidió al año 2022 que estamos en la última modificación que se hizo el año pasado, ha sido más por revisiones internas de nuestro aprendizaje, no por dificultades generales que se hayan generado.

Ahora, no, desconozco si se han hecho consultas particulares sobre criterios de bienes históricos y culturales, pero por ejemplo ahí se podría si algo revisar en la doctrina contable, en la página de la contaduría, en el marco de gobierno, puede consultar la doctrina contable y ahí por una búsqueda de bienes históricos y culturales, puede hacerse de pronto una idea de los temas que han preguntado y sobre los que estos se han tratado. En cuanto a la medición del impacto, pues no, creo que es uno de los elementos que tenemos menor impacto han tenido porque su costo que tenían hasta la fecha de transición. Y, pues los mecanismos que tiene la contaduría, hay un grupo al interior de la contaduría que se dedica a hacer gestión sobre los activos, sobre la información más que sobre los activos sobre la información que reportan las entidades, en ese grupo es como segmentado, que se verifica la calidad de la información, pero creo que ahorita está allá es lo que menos representa porque ahorita se mantiene al costo, y solo cuando se hacen restauraciones se incorporan como un componente y se deprecián en plazos hasta la nueva restauración.

[T1]: Ok. Listo, vale. Muchísimas gracias. Ya como última pregunta. El consejo de normas internacionales de contabilidad para el sector público durante los últimos años ha estado trabajando con el fin de lograr una reglamentación específica para los bienes históricos y culturales, como usted ya me lo comentó, desde su percepción

¿Cuál es el principal aprendizaje de la regulación del tratamiento contable de los bienes históricos y culturales en Colombia que podría ser valioso para el regulador internacional?

[E2]: Si, en ese aspecto pues básicamente como le comentaba nosotros hemos participado en los dos borradores, creo que han sacado, uno creo que fue en el año 2015-16 que era un documento de discusión y creo que en el año 2018 saco ya un borrador, hay no, el año pasado, el año 2021 sacó un borrador en el cual ya tomaba partida sobre alguno de esos elementos de bienes por así llamarlos históricos y culturales, ellos le llaman patrimoniales que los iban a incluir como parte de las normas de propiedad, planta y equipo y activos intangibles.

Básicamente en los dos documentos se ha tenido inquietud sobre el alcance de la norma, como le comentaba en Colombia solo se reconoce como bienes históricos y culturales los que tienen una declaratoria, eso el organismo internacional hasta el momento no lo ha contemplado a pesar de los comentarios que se han realizado, y la importancia que le vemos es porque pues al exigir que una entidad sea la que determine que sea declarado como bien histórico y cultural y que esa declaratoria exista, como que garantiza que lo que está allá efectivamente es un bien histórico y cultural. Si no ha habido nada de declaratoria, como, por ejemplo, no sé cuándo uno dicta las clases, ya saliéndome quizá de un poco del contexto de la contaduría, porque ahí quizá sí ha estado bastante claro, pero cuando uno está dictando las clases a veces si dicen “es que no, en el municipio tenemos un edificio que resulta que ese edificio es colonial, pues ese debería estar como histórico y cultural porque es muy importante”, yo les digo ¿pero hicieron la declaratoria? Si no existe esa declaratoria pues puede que no exista la exigencia, si existe la declaratoria pues esas personas pueden ir metiendo ese edificio como un bien histórico y cultural. Entonces, eso desde el punto de vista de la contaduría se ha visto algo como muy subjetivo, entonces ha sido como una recomendación reiterativa que se ha realizado.

El segundo es con relación a los activos intangibles que sean históricos y culturales, básicamente por los dos elementos que le comentaba. El tema de control y el tema de medición monetaria fiable, y pues el de recursos naturales que estaba en la primera etapa pues ya lo quitaron, de ahí básicamente pues había un problema de control y de medición, pero pues en el último documento de consulta parece que el tema de recursos naturales ya lo sacaron para un proyecto separado y no como bien patrimonial. En bienes patrimoniales si persisten lo que son los bienes tangibles y los bienes intangibles.

[T1]: Listo. Perfecto. Muchísimas gracias, doy por finalizada la entrevista.

- **Anexo G:** Entrevista semiestructurada Preparadores de la información – Banco de la República

Entrevista semiestructurada Preparadores de la información – Banco de la República

[T1]: ¿Cómo fue la preparación del Banco de la República para dar cumplimiento al marco normativo contable emitido por la Contaduría General de la Nación? ¿Cuál fue su aporte o participación en este proceso?

[E3]: Como antecedentes y justificación del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) en el Banco de la República (en adelante el Banco), es importante resaltar los siguientes aspectos:

- a. El Fondo Monetario Internacional (FMI) en el año 2003 y 2005 recomienda al Banco adoptar las NIIF con el fin de proveer mayor claridad a los estados financieros para los usuarios internacionales.
- b. Con la emisión del Decreto 4658 de 2004 se efectuó modificación de los estatutos del Banco estableciéndose que: *“El Banco de la República buscará adoptar principios y estándares contables internacionalmente aceptables, siempre y cuando estos no riñan con lo establecido en la Ley del Banco y la regulación que expida la Superfinanciera”*.
- c. Con la emisión de la Ley 1314 de 2009 se permite en Colombia la convergencia hacia las normas internacionales de mayor aceptación a nivel mundial en materia de contabilidad, de divulgación de información financiera y de aseguramiento de información.
- d. Mediante el Decreto 2784 de 2012, modificado por el Decreto 3023 de 2013 fueron reglamentadas las NIIF en Colombia.
- e. Por su parte, la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante Resolución 743 de 2013³¹, incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784³² de 2012, aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de dicho Régimen, entre las que está el Banco.

En concordancia con lo anterior, previo análisis, entre las directivas del Banco, la Contaduría General de la Nación (en adelante CGN) y la Superintendencia Financiera (en adelante SFC), sobre el régimen contable y financiero del Banco dispuesto en la Ley 31 de 1992 y en sus estatutos; la CGN estableció que el Banco debe aplicar el marco técnico normativo basado en NIIF, salvo en los siguientes aspectos que constituyen excepciones a la aplicación de las NIIF:

- (i). Lo dispuesto en la NIIF 9, Instrumentos Financieros respecto del tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro, para lo cual se aplican las normas técnicas especiales que sobre la materia expida la Superintendencia Financiera de Colombia.
- (ii). Y los aspectos que resulten contrarios a su régimen especial contenido en la Ley 31 de 1992 y en sus Estatutos, en particular lo relacionado con:
 - a. el tratamiento contable del ajuste de cambio de las reservas internacionales ocasionado por las fluctuaciones en la tasa de cambio del peso con respecto a las monedas en que se encuentran representadas (numeral 4, artículo 62 de los Estatutos modificado por el artículo 2 del Decreto 2386 de 2015).
 - b. Y el tratamiento contable de la moneda metálica emitida (literal b), numeral 1, artículo 62 de los Estatutos.

La implementación de las NIIF en el Banco implicó un proyecto de gran magnitud al interior de éste, lo cual requirió:

- (i). Capacitar al personal del Banco responsables del registro de los hechos económicos.

³¹ Derogada por la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones.

³² Modificado por el decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones.

(ii). Capacitar y solicitar certificación internacional en NIIF a los profesionales del Departamento de Contaduría.

(iii). Contratar la asesoría de una entidad externa con amplio conocimiento de las NIIF y su implementación.

En la actualidad el 100% de los empleados del Departamento de Contaduría se encuentra internacionalmente certificado en NIIF, y existe una Sección al interior del Departamento encargada de actualizar las políticas contables con base en los nuevos requerimientos de las NIIF.

[T1]: ¿Cómo se preparó la entidad para el reconocimiento, medición y valoración de los bienes históricos y culturales bajo la nueva normatividad? ¿Qué limitaciones o problemas enfrentó el Banco para dar cumplimiento a la nueva normatividad?

[E3]: El Banco es un órgano del Estado de naturaleza única, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica, que ejerce las funciones de banca central, que entre otras de las funciones especiales asignadas está la de contribuir a la generación de conocimiento y a la actividad cultural del país.

En atención a lo anterior, el Banco reconoce y mide los elementos que conforman los bienes de patrimonio histórico, atendiendo el marco contable establecido por la CGN, es decir, aplica las NIIF vigentes en Colombia salvo las excepciones dispuestas.

En particular, para aquellas transacciones que no se encuentren cubiertas por alguna NIIF y/o por el marco conceptual, el Banco aplica en su tratamiento contable la jerarquía normativa definida en la NIC 8 - Cambios en políticas contables, estimaciones y errores.

Teniendo en cuenta que las NIIF no abordan el tratamiento contable para el reconocimiento y medición de los bienes de arte y cultura que hacen parte del patrimonio histórico, cultural y artístico, el Banco reconoce y mide los elementos que conforman los bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural de acuerdo con lo considerado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP o IPSAS por sus siglas en inglés), normas aplicables a las entidades del sector público (gobierno, y entidades dependientes de él) diferentes de las empresas públicas, y teniendo en cuenta las prácticas contables de otros bancos centrales.

Conforme a lo anterior para la definición de la política contable bajo NIIF de los bienes de arte y cultura del Banco se analizaron los aspectos conceptuales de la NICSP 17 – Propiedad, planta y equipo, específicamente el apartado relacionado con los Bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, y los aspectos conceptuales contenidos en las prácticas contables del HM Treasury UK.

Adicionalmente, el Banco elaboró un estudio con el fin de conocer el tratamiento contable usado por otros Bancos Centrales para este tipo de bienes.

Con base en lo anterior, el Banco clasificó los bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural, de acuerdo a su potencial de servicio, el cual para algunos está limitado por sus características de bien cultural, como por ejemplo monumentos y ruinas, los cuales son clasificados como de bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural, y otros que tienen un potencial de servicio diferente de su valor intrínseco, como por ejemplo un edificio histórico artístico que puede ser utilizado para oficinas. En estos casos, el activo es reconocido y medido sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a los activos de Propiedad planta y equipo.

[T1]: Luego de haber aplicado la nueva normatividad contable, considera que esta ¿Fue clara, entendible y libre de interpretaciones sesgadas al momento de aplicarla en los bienes históricos y culturales en la entidad?

[E3]: De acuerdo con los resultados obtenidos con la implementación del marco contable basado en NIIF, se ha observado que la normatividad se ha aplicado adecuadamente, y de manera clara y entendible. Las interpretaciones realizadas a la normatividad han sido fundamentadas en la realidad de los hechos económicos, a lo establecido por

las NIIF (NICSP), a las investigaciones de lo aplicado por otros Bancos centrales, y adicionalmente al acompañamiento de asesores expertos en el tema.

[T1]: En los estados financieros del 2015 se identifica que se realizó una valoración posterior de los bienes históricos y culturales, ¿Qué le implicó al Banco de la República este proceso? ¿Se necesitó de algún perito o experto en la valoración de estos bienes?

[E3]: La NIC SP 17 permite, pero no obliga a las entidades, medir los bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural conforme a las metodologías de medición contenidas en la norma. De esta manera el Banco asumió que en el estado de situación financiera de apertura no se requeriría la aplicación de las alternativas de costo atribuido de que trata la NIIF 1 y el costo inicial de estos elementos correspondería a:

- i. Si el bien fue comprado por la entidad se mide a su costo de adquisición,
- ii. Si el bien fue donado a la entidad, se registra al valor de la donación el cual corresponderá al valor de mercado en el momento de la donación; si no es posible obtener su valor de mercado su costo será cero.

El costo inicial deberá incluir todos los costos atribuibles a su ubicación en el lugar y en las condiciones necesarias de uso de la forma prevista por el Banco.

Sin embargo, teniendo en cuenta que los bienes de uso operacional tienen un tratamiento contable similar a un elemento de propiedad, planta y equipo, en el estado de situación financiera de apertura se aplicó la exención del costo atribuido que permite a una entidad emplear las siguientes opciones para el reconocimiento y medición en el estado de situación financiera de apertura de sus elementos de Propiedad, Planta y Equipos, así:

- Valor razonable: Determinado mediante avalúo técnico, usando metodología de valoración de amplia aceptación.
- Valor revaluado (Según PCGA anteriores): Definido por el costo histórico más ajustes por inflación y valorizaciones, estas no son discriminadas como un componente separado del activo, si no por el contrario son reconocidas como parte integral del costo del activo fijo.
- Costo depreciado bajo NIIF: Su aplicación implica que el costo histórico del activo sea reconstruido, a fin de establecer si corresponde al costo del activo bajo NIIF, además, requiere la determinación del método de depreciación y la vida útil real de cada elementos de PP&E, así como cualquier valor residual y componente separable, a fin de determinar el valor en libros del activo a la fecha del estado de situación financiera de apertura, como si siempre hubiera estado medido bajo criterios de NIC 16.

En consecuencia, se procedió a revisar el costo de adquisición y su existencia física, generándose un ajuste negativo por valor de \$15.859.864 miles en la colección bibliográfica, correspondiente a elementos, principalmente de la hemeroteca, que no fue posible revisar su costo de adquisición, dada la conformación de las colecciones de la biblioteca por más de 50 años y a que no existen todos los registros históricos de la compra. Aunque los elementos existen físicamente no tienen un costo fiable para NIIF por lo que se valorizaron para efectos de control a \$1 peso.

Adicionalmente, bajo PCGA, se venía aplicando una metodología para actualizar el valor de los bienes de arte y cultura en los estados financieros, cuyo resultado acumulado al término de 2013 era de \$514.896.547 miles, monto que se dio de baja, tanto del rubro “valorización de bienes de arte y cultura” dentro de los activos de la entidad, como de su contrapartida en el superávit de patrimonio, considerando que estos bienes se miden al costo histórico.

[T1]: Uno de los cambios que se evidenció en los estados financieros fue en las notas contables, ¿existió alguna dificultad al momento de elaborar las nuevas notas debido a los requerimientos normativos? ¿Cómo desarrolló el Banco de la República esta actividad?

[E3]: En miras de mitigar riesgos de incumplimiento en los requerimientos de revelación exigidos por las NIIF, el Banco en el proceso de convergencia al marco contable basado en NIIF preparó un check list con el listado de revelaciones requeridas por cada una de las normas, y por la taxonomía ilustrada XBRL de las NIIF emitida por el IASB, asegurando de esta manera la completitud y razonabilidad en la definición de la información objeto de revelar. Posterior a la implementación de las NIIF, con el fin de continuar atendiendo de manera eficaz la revelación, anualmente se actualiza la lista de comprobación y se solicita a las áreas respectivas la información necesaria para cumplir con estos requerimientos.

[T1]: Luego de haber aplicado durante varios años la normatividad contable referente a los bienes históricos y culturales, ¿Qué comentarios, sugerencias y/o recomendaciones le daría a la Contaduría General de la Nación para futuras reglamentaciones relacionadas con estos bienes?

[E3]: Teniendo en cuenta lo comentado en las respuestas a las preguntas 1, 2 y 3, el Banco acordó previamente con la CGN el marco contable a aplicar, el cual cubre clara y completamente el tratamiento de estos bienes, y durante los periodos de aplicación se ratifica que el marco adoptado es el adecuado. Por lo tanto, a la fecha no se visualizan sugerencias o recomendaciones relacionadas con el tratamiento de estos bienes.

[T1]: La normatividad para los bienes históricos y culturales pretenden conseguir el reconocimiento de los bienes históricos y culturales por su uso o generación de beneficios económicos. En el caso del Banco de la República que cuenta con la misión de promover la actividad cultural, como preparador de la información contable y financiera, ¿considera usted que la normatividad actual permite reflejar el uso que les da el banco a los bienes históricos y culturales?

[E3]: Como se ha indicado, el marco contable permite aplicar el tratamiento contable adecuado y razonablemente a los Bienes culturales, permitiendo además que se refleje el uso que el Banco les da a estos bienes, bajo el entendido que los beneficios económicos para el Banco son medidos en el potencial de servicio a la sociedad, que se genera a través de la actividad cultural que presta al país.

En línea con lo anterior, el Banco reconoce como bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural de uso no operacional los bienes tangibles muebles o inmuebles adquiridos, construidos o en proceso de construcción sobre los cuales tiene control y cumplen con las siguientes condiciones (sin excepción):

- i) Legado Cultural: El bien tiene una importancia tanto cultural, ambiental, histórica, natural, científica, tecnológica, artística, literaria, bibliográfica y/o educacional, por lo que se mantiene indefinidamente como fomento del conocimiento cultural en beneficio de las generaciones presentes y futuras.
- ii) Valor Cultural: Se considera que el valor del bien en términos culturales, ambientales, históricos, artísticos, científicos, literarios, bibliográficos y educacionales es superior a su valor financiero.
- iii) Uso Cultural: Por las características físicas del bien, eventualmente consigue ser irremplazable, y su valor puede incrementarse con el tiempo, o tiene restricciones legales o estatutarias para su disposición para la venta. Por lo tanto, se conserva con el propósito de:
 - a. Promover la investigación y el estudio sobre la cultura, el arte, la historia, y el patrimonio nacional.
 - b. Promover y propiciar el acceso al conocimiento científico, cultural, artístico, histórico, literario, bibliográfico y educacional de la comunidad, así el único medio sea a través de su exhibición.
- iv) Reconocimiento cultural: El bien ha sido declarado o considerado bien de interés cultural o patrimonial por alguna entidad competente, o el reconocimiento cultural, ambiental, histórico, natural, científico, literario, bibliográfico, tecnológico o artístico está dado abiertamente por la comunidad en general.

Promover la investigación y el estudio sobre la cultura, el arte, la historia, y el patrimonio nacional.

Promover y propiciar el acceso al conocimiento científico, cultural, artístico, histórico, literario, bibliográfico y educacional de la comunidad, así el único medio sea a través de su exhibición.

Dentro de este concepto y con el fin de cumplir con la función misional referente a la contribución con la actividad cultural, aportar con el rescate, preservación, análisis, estudio, organización, investigación y difusión del patrimonio cultural de la nación, el Banco reconoce como bienes de patrimonio histórico, artístico y cultural no operacionales, los siguientes: i) colecciones de obras de arte; ii) colecciones del museo de oro; iii) murales y esculturas, y iv) colección bibliográfica.