

Proceso de homologación de la información contable para la generación de Estadísticas de Finanzas Públicas

Versión 1

Bogotá D.C., 2021

Elaborado por:

MESA DE HOMOLOGACIÓN DE LA CIEFP

Integrantes:

Banco de la República (BR)

Departamento Técnico y de Información Económica

Contaduría General de la Nación (CGN)

Sub-Contaduría de Consolidación de la Información

Grupo Interno de Trabajo de Estadísticas y Análisis Económico

Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)

Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM)

Reconocimientos

La elaboración de este documento se llevó a cabo en el marco de la Mesa de Homologación de la Comisión Intersectorial de Estadísticas de las Finanzas Públicas (CIEFP), en la que participaron, la Dirección de síntesis y cuentas nacionales (DSCN) del Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE), desde donde se ejerció la Secretaría Técnica de la mesa, la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el Grupo Interno de Trabajo (GIT) de estadísticas y análisis económico de la Contaduría General de la Nación (CGN) y el Grupo de cuentas financieras del Banco de la República de Colombia (BANREP), que participó como invitado.

En esta mesa se analizaron los estándares internacionales vigentes para la construcción de estadísticas de finanzas públicas con base en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas - MEFP (FMI, 2014); en concordancia, principalmente, con el Sistema de Cuentas Nacionales (FMI, 2008) por encima de la línea¹ y el Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras (FMI, 2016) por debajo de la línea²

La elaboración de este documento estuvo liderada por Janeth Díaz Nieto de la DSCN del DANE, quien además ejerció la Secretaría Técnica de la mesa, con la colaboración en la redacción y ajuste, de Yesenia Paola Arévalo Hernández de la DSCN-DANE, Mayerly Raquel Torres Cortes y Sonia Esperanza Sanabria Aguirre de la DGPM-MHCP, Camilo Alejandro Aguirre Matallana y Hugo Alberto Poveda Castañeda del GIT de estadísticas y análisis económico de la CGN. Se recibieron comentarios y contribuciones de Diana Paola Vargas de la DGPM-MHCP.

¹ Ingresos, Gastos y Activos no financieros

² Activos financieros y Pasivos

Contenido

Introducción	6
Capítulo 1. Marco conceptual	7
1.1 Las finanzas públicas dentro del Sistema de Estadísticas Macroeconómicas	7
1.1.1 Objetivo del MEFP 2014	10
1.1.2 Características generales del MEFP 2014	11
1.1.3 El Marco Analítico.....	12
1.1.4 Relaciones entre las EFP y el SCN.....	16
1.1.5 Uso de la contabilidad para fines estadísticos	19
1.2 Caracterización del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) en Colombia.....	21
1.2.1 Elementos que conforman el SNCP.....	22
1.2.1.1 Régimen de Contabilidad Pública.....	23
1.2.1.2 Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP	27
1.2.1.3 Características y usuarios del CHIP.....	28
1.3 Transición a los Nuevos Marcos Normativos	30
Capítulo 2. Proceso de homologación	34
2.1 Proceso de convergencia de las estadísticas fiscales	34
2.1.1 Antecedentes	34
2.1.2 Mesa de homologación	37
2.2 Unificación de criterios de clasificación.....	38
2.3. El trabajo de la Mesa de Homologación en la armonización de Nuevos Marcos Normativos.....	39
2.4. Homologación de subcuentas contables a códigos MEFP 2014 por componente del Marco Analítico.....	39
2.4.1 Ingresos	40
2.4.2 Gastos.....	41
2.4.3 Saldos y transacciones en Activos no financieros	44
2.4.4 Saldos y transacciones en Activos Financieros	45
2.4.5 Saldos y transacciones en Pasivos financieros	46
2.4.6 Otros flujos económicos (OFE)	48
2.5. Análisis de consistencia	50
2.5.1. Consistencia de la homologación por denominación de las cuentas contables para fines estadísticos	50
2.5.2 Clasificación de subcuentas de contrapartida	51
2.5.3 Revisión de reglas de eliminación.	53
2.5.4 Armonización con el SCN 2008	54
Capítulo 3. Casos especiales	57
3.1 Homologación de las subcuentas relacionadas con impuestos	57
3.2 Análisis de las subcuentas relacionadas con Protección social	57

3.2.1 Riesgo salud	59
3.2.2 Riesgo Pensión.....	61
3.2.3 Riesgo Familia	63
3.2.4 Riesgo laboral	63
3.2.5 Asistencia Social.....	63
3.3 Homologación de provisiones y pasivos estimados contables	65
Conclusiones y Recomendaciones para el uso de la tabla de homologación	67
Bibliografía	70
Anexos	70

Lista de gráficas

Gráfico 1. Relación entre los distintos marcos estadísticos.....	10
Gráfico 2. Estructura del marco analítico de las EFP	13
Gráfico 3. Procesos Contables- contabilidad pública	25
Gráfico 4. Componentes del sistema CHIP	29
Gráfico 5. Estructura del Régimen de contabilidad pública de acuerdo con los nuevos marcos normativos.....	33
Gráfico 6. Fases del plan de convergencia.....	36
Gráfico 7. Proceso metodológico para unificar la clasificación de operaciones	37
Gráfico 8. Agentes y relaciones del sistema general de salud en Colombia.....	59
Gráfico 9. Esquema legal y conceptual de las pensiones en Colombia	61
Gráfico 10. Agentes y relaciones del sistema general de pensiones en Colombia	62
Gráfico 11. Relación entre la protección social y los seguros	65

Lista de tablas

Tabla 1. Sistema de codificación del MEFP 2014.....	15
Tabla 2. Principales diferencias entre las EFP y el SCN	17
Tabla 3. Calendario de reporte de información contable.....	27
Tabla 4. Tipología de las reglas de eliminación	54
Tabla 5. Impuestos en SCN 2008 y en MEFP 2014	56
Tabla 6. Tratamiento estadístico de los riesgos sociales.....	58
Tabla 7. Agentes del sistema de seguridad social de salud en Colombia y sus subcuentas relacionadas del catálogo de contabilidad pública.....	60
Tabla 8. Campos del Formato T-2900 OCDE	62

Introducción

La Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP) presenta en este documento la recopilación y descripción de los insumos analíticos y estrategias de trabajo desarrollados por la Mesa de Homologación (MH) para la clasificación de subcuentas contables a códigos económicos, tomando como referente los lineamientos del Fondo Monetario Internacional (FMI) expuestos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) 2014. Lo anterior con el objetivo de brindar una herramienta de análisis útil para los compiladores de estadísticas de finanzas públicas en Colombia y así mismo contribuir al objetivo de armonización de las metodologías de generación de cifras publicadas por las diferentes entidades del Sector Público.

En línea con lo anterior, este documento constituye uno de los principales resultados de la Mesa de Homologación de la CIEFP, la cual estuvo conformada por la Dirección de síntesis y cuentas nacionales (DSCN) del Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE), la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el Grupo Interno de Trabajo (GIT) de estadísticas y análisis económico de la Contaduría General de la Nación (CGN) y el Grupo cuentas financieras del Banco de la República de Colombia (BANREP), en calidad de invitado.

El documento contiene tres secciones además de esta introducción. La primera presenta el marco conceptual del documento, el cual comprende una caracterización del Sistema de Estadísticas Macroeconómicas y el papel de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) en este, haciendo énfasis en el MEFP 2014 y sus relaciones con el SCN 2008 y con la contabilidad; también incluye la caracterización del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) en Colombia y una descripción del proceso de transición a los marcos normativos en convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad.

La segunda sección presenta el proceso de homologación, que tiene como principal antecedente la recomendación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de realizar la convergencia a la adopción de estándares internacionales de calidad para la generación de estadísticas del gobierno, para lo cual, entre otros aspectos, se creó la Mesa de Homologación. Posteriormente, se presenta el proceso de unificación de criterios de clasificación realizado en la Mesa, para cada una de las subcuentas contables a los conceptos económicos establecidos en el MEFP 2014 (ingresos, gastos, saldos y transacciones en activos no financieros, activos y pasivos financieros y otros flujos económicos) y, finalmente, describe los análisis de consistencia que se realizaron para mejorar la homologación.

En la tercera sección se presentan los marcos conceptuales utilizados como referencia para el análisis de casos especiales identificados en el proceso de homologación, como son: las subcuentas

contables relacionadas con protección social (salud, pensión, riesgo familia, riesgo laboral y asistencia social) y aquellas relacionadas con provisiones y pasivos estimados contables.

Finalmente, se integran al documento catorce anexos en los que se presentan las tablas de homologación únicas³³, resultado del trabajo realizado en la mesa, las cuales constituyen un insumo fundamental para la construcción y compilación de unas EFP claras y consistentes, basadas en el principio de devengo establecido en el MEFP 2014 en armonía con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

Capítulo 1. Marco conceptual

1.1 Las finanzas públicas dentro del Sistema de Estadísticas Macroeconómicas

Durante las últimas dos décadas, el Fondo Monetario Internacional (FMI), con la colaboración de otros organismos internacionales y de expertos de distintas nacionalidades, desarrolló un conjunto de manuales metodológicos que recogen las mejores prácticas para la producción de estadísticas macroeconómicas. Lo anterior, para que los países bajo su vigilancia produjeran y diseminaran datos comparables y homogéneos, que sirvieran de insumo para anticipar riesgos financieros y económicos en la economía mundial. A la vez, con el fin de dotar a las naciones de herramientas de análisis que les permitiera soportar la toma de decisiones de cualquier índole - económicas, financieras, fiscales, comerciales, de política pública, entre otras - y evaluar su desempeño en distintas áreas.

Este conjunto de manuales está compuesto, entre otros, por el “Sistema de Cuentas Nacionales SCN (2008)”, el “Manual de la Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional MBP6 (2009)”, el “Manual de Estadísticas Monetarias y Financieras MEMF (2016)” y el “Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas MEFP (2014)”.

El “Sistema de Cuentas Nacional SCN (2008)” constituye el marco central de las estadísticas macroeconómicas, dado que se enfoca en la medición de la economía total a partir de la relación existente entre los diversos sectores económicos, en los procesos de producción, de generación y distribución del ingreso en la economía, consumo, y la formación y acumulación de capital. El SCN 2008 es el marco más amplio y general, mientras los demás, constituyen marcos metodológicos con enfoques más especializados, que permiten tener una mirada más detallada sobre asuntos particulares del sistema económico.

De una parte, el MBP6 (2009) permite medir las relaciones entre los residentes de una economía y los no residentes, a partir de sus tres componentes:

³³ En los 14 anexos se presentan de manera separada, de acuerdo con los conceptos económicos, las tablas de homologación únicas para el catálogo contable 2007 y el catálogo armonizado con las NICSP.

- i) La posición de inversión internacional, calculada como el neto entre la posesión de activos por parte de residentes fuera de los límites de la economía de un país; y los pasivos de residentes frente a no residentes;
- ii) La balanza de pagos, a través de la cual se miden las transacciones entre residentes y no residentes durante un periodo dado; y finalmente,
- iii) Los otros flujos económicos que afectan la posición de inversión internacional.

De otra parte, el MEMF (2016), ofrece directrices para la presentación de estadísticas en lo que respecta a aspectos monetarios y financieros. En lo que concierne al ámbito monetario, se enfoca en la medición de los saldos y flujos de los activos financieros y no financieros, así como de los pasivos, del sector de la economía relacionado con las sociedades financieras. En lo relacionado con los aspectos financieros, este manual se enfoca en la medición de los saldos y flujos de los activos financieros y pasivos de todos los sectores de la economía. Además, permite identificar en conjunto las transacciones financieras intersectoriales y los saldos relacionados con derechos financieros y pasivos entre los distintos sectores de la economía, así como con el resto del mundo, mediante una identificación cruzada de la parte y la contraparte; este análisis sirve, entre otras cosas, como insumo para evaluar la estabilidad del sector financiero.

Finalmente, el MEFP 2014, objeto central de este documento, se enfoca en la medición de las actividades que desarrolla el gobierno y en general, el sector público, con el fin de cumplir con sus objetivos misionales de redistribución del ingreso y reasignación de los recursos en la sociedad. Este marco de análisis permite conocer el tamaño del sector público, tanto a nivel de las entidades que lo conforman, como por el tamaño de sus actividades, fuentes y usos de recursos y necesidades de financiamiento y patrimonio. Es un marco orientado esencialmente al análisis fiscal y a la evaluación del desempeño del sector público.

De este modo, si bien en el sistema estadístico macroeconómico existe un marco central y unos enfoques particulares de acuerdo con lo expuesto anteriormente, no quiere esto decir, que los enfoques particulares solo compartan información sobre componentes específicos con el marco central; sino que, también existen diversas relaciones entre los marcos particulares citados anteriormente.

Así las cosas, la importancia de mencionar todos los elementos que componen el sistema macroestadístico, es justamente indicar que el sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) debe guardar coherencia con todo el sistema estadístico y que, una forma de evaluar la fiabilidad de las estadísticas es, realizar comparaciones con la información reportada bajo los otros marcos. Esta consistencia está garantizada por la armonización de los principios sobre los que están formulados los distintos sistemas estadísticos, como lo señala FMI (2014):

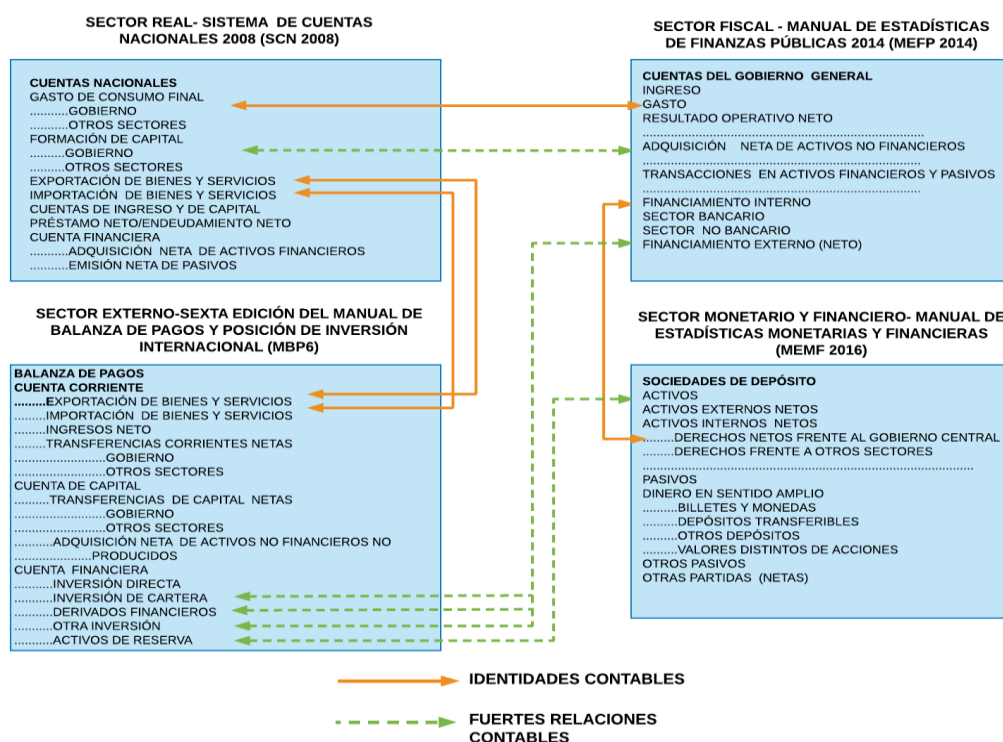
“La delimitación de entidades entre residentes y no residentes, la sectorización de la economía nacional y las definiciones y clasificaciones de los instrumentos financieros son las mismas. Las reglas contables empleadas son las mismas con respecto a la base de registro y la valoración” (A7.6).

En este orden de ideas, por ejemplo, las estadísticas construidas de acuerdo con el MEFP 2014 pueden compararse con las generadas bajo el MBP6 en lo que respecta al portafolio de inversiones del gobierno en el exterior, así como a las fuentes de financiamiento externo del mismo. Por otro lado, la conjunción de las EFP con las estadísticas monetarias y financieras se da por cuanto el gobierno sostiene relaciones financieras con el sector financiero, bien sea porque mantiene cuentas en el banco central u otro tipo de activos o pasivos en las otras entidades financieras; o también, porque las entidades financieras pueden tener inversiones en los instrumentos de deuda que emite el gobierno; por otro lado, el gobierno puede tener también participaciones de capital en sociedades financieras. Al final, puede haber un derecho neto del gobierno hacia las corporaciones financieras, o de las corporaciones hacia el gobierno, por lo que ambos sistemas estadísticos deben reflejarlo y la similitud de los valores es lo que garantiza la consistencia de las estadísticas.

Así las cosas, se afirma que algunos sistemas estadísticos pueden ser insumo para la construcción de otros. Tal es el caso de las estadísticas monetarias y financieras y de las EFP, estas últimas pueden ser insumo del sistema de cuentas nacionales al momento de construir los datos del gobierno general. La armonía entre estos sistemas estadísticos promueve además que, en la práctica los compiladores puedan compartir datos fuente.

Lo anterior, no obstante, teniendo siempre presente que, al tener enfoques de análisis distintos, los diferentes marcos estadísticos pueden registrar un mismo hecho económico de manera distinta, sin que el trasfondo económico cambie; de igual manera, estos marcos tienen estados económicos de presentación e indicadores de resultado distintos, como se expone en el apartado 1.2.4; en donde se puntualiza por ejemplo en las diferencias que existen entre el MEFP 2014 y el marco central.

Las relaciones existentes entre los diversos marcos estadísticos se muestran en el

Gráfico 1. Relación entre los distintos marcos estadísticos

Fuente: Elaboración DGPM, con base en el FMI 2007 cuadro 19.

1.1.1 Objetivo del MEFP 2014

El MEFP 2014 describe el sistema estadístico macroeconómico de las Finanzas Públicas (EFP) y tiene como objetivo principal “proporcionar un marco conceptual y de presentación de información integral adecuado para analizar y evaluar la política fiscal, en especial el desempeño del sector gobierno general y, más ampliamente, del sector público de cualquier país” (FMI, 2014, 1.2). Este manual provee los principios económicos que deben usarse para compilar las estadísticas, así como las directrices para presentarlas dentro de un marco analítico que incluye

partidas de resultado que resumen el valor neto de las actividades cubiertas por un conjunto de partidas declaradas, tales como el valor neto de los ingresos totales menos los gastos totales (FMI, 2014, 1.1).

En este sentido, representa una herramienta útil para los formuladores de la política económica, ya que mediante la adopción de sus lineamientos se fortalece el seguimiento a las operaciones económicas del gobierno y su sostenibilidad, liquidez y posición financiera, a través de la formulación de indicadores como el resultado operativo neto, préstamo neto / endeudamiento neto y variación en el patrimonio neto.

Es importante destacar que el marco de las EFP formulado en el MEFP 2014 permite el análisis de las operaciones a diferentes niveles de gobierno y con base en los subsectores que componen el sector público, e incluso permite el análisis de componentes específicos de las operaciones del gobierno como determinadas formas de tributación o distintos instrumentos de financiación utilizados para apalancar sus operaciones.

1.1.2 Características generales del MEFP 2014

Para la construcción y presentación de información de EFP, el MEFP 2014 comienza por delimitar las unidades institucionales que se deben incluir como parte del sector público y sus subsectores, para lo cual define los criterios de *Unidad Institucional*, *Residencia* y *Sector Institucional*.

Unidad Institucional: se refiere a “las entidades económicas que tienen capacidad, por derecho propio, de poseer activos, incurrir en pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades” (FMI, 2014, 1.14).

Residencia: de una unidad institucional se define como “el territorio económico con el que tiene la relación más estrecha (es decir, su centro de interés económico predominante)” (FMI, 2014, 2.7).

Sector Institucional: es aquel por medio del cual se agrupan las unidades institucionales teniendo en cuenta sus objetivos económicos, funciones y comportamiento (FMI, 2014, 2.50).

Posteriormente, el MEFP 2014 define las categorías en las que se pueden agrupar las operaciones de las unidades institucionales para su presentación; estas son las posiciones de los saldos y los flujos económicos. Las posiciones de los saldos son una variable de stock, es decir, que mide el valor económico en un momento determinado, más específicamente,

“las *posiciones de saldos* denotan las tenencias de activos y pasivos de una unidad en un momento dado y el consiguiente patrimonio neto de la unidad, que es igual al total de activos menos el total de pasivos” (FMI, 2014, 3.1).

Los *flujos económicos*, por su parte, se definen como “la creación, transformación, intercambio, transferencia o extinción de valor económico” (FMI, 2014, 3.4) y pueden ser del tipo *Transacciones* u *Otros flujos económicos*.

Las *Transacciones* son operaciones que se dan entre dos unidades institucionales por mutuo acuerdo o por la aplicación de una ley (FMI, 2014, 3.5).

Los *Otros flujos económicos (OFE)* “son variaciones en el volumen o valor de los activos o pasivos que no son resultado de transacciones” (FMI, 2014, 3.31).

1.1.3 El Marco Analítico

En adición a lo anterior, para la presentación de cifras de las EFP, el MEFP 2014 establece un esquema denominado **marco analítico**, en el cual los datos (cifras) se agrupan de manera vertical dependiendo de si son operaciones de ingresos, gastos, activos no financieros, activos financieros o pasivos, y de manera horizontal dependiendo de si son posiciones de saldos, transacciones u otros flujos económicos.

De acuerdo con la clasificación horizontal que se otorgue a las diferentes operaciones estadísticas, se construyen los siguientes estados económicos que componen el mencionado marco analítico:

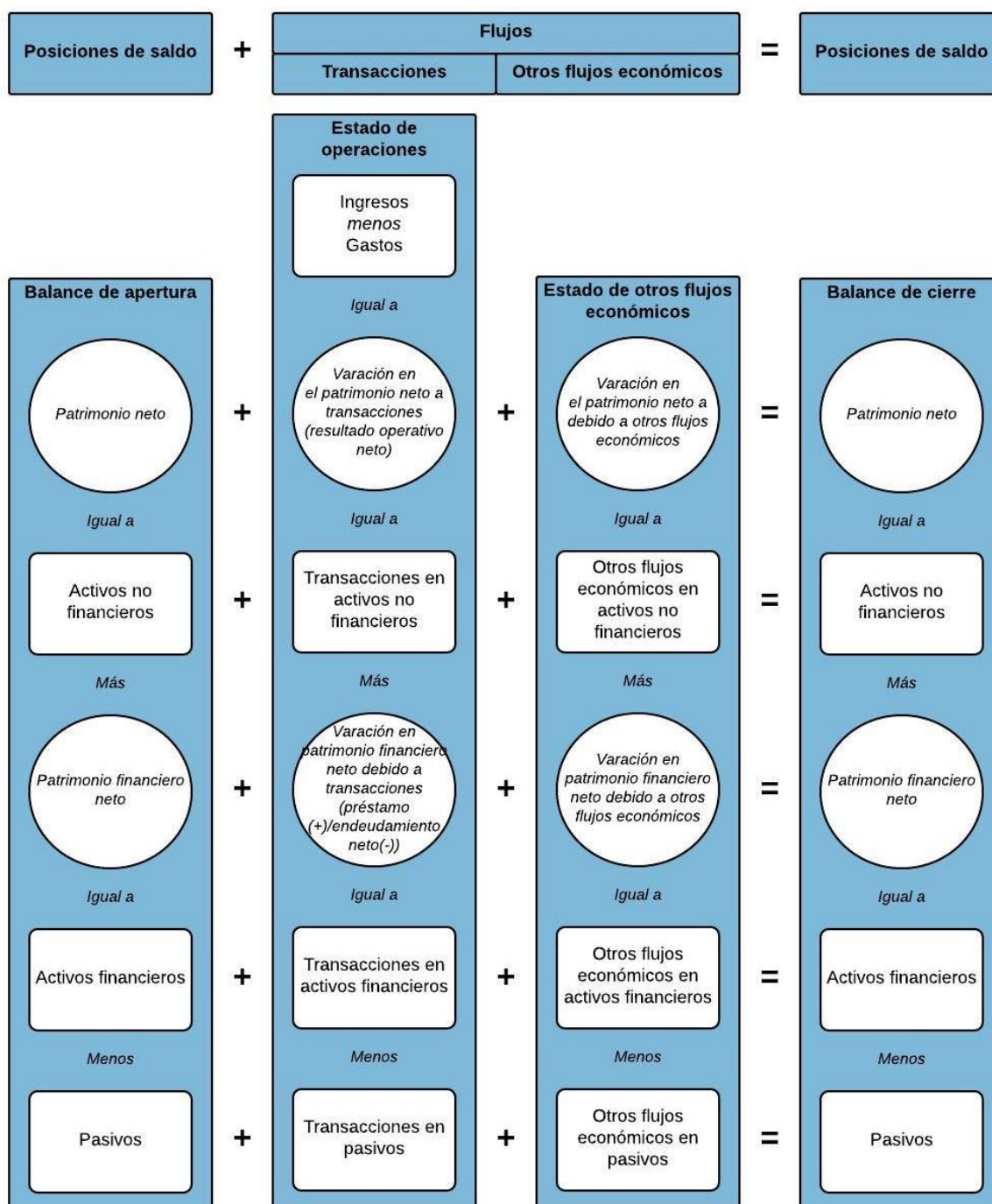
- **Balance de apertura:** refleja las posiciones de saldo de los activos no financieros, activos financieros y pasivos al inicio del periodo.
- **Balance de cierre:** refleja las posiciones de saldo de los activos no financieros, activos financieros y pasivos al final del periodo.
- **Estado de operaciones:** muestra las transacciones en ingresos, gastos, activos y pasivos, desarrolladas durante el periodo y que, en el caso de los activos y pasivos, explican en parte, las variaciones entre el balance de apertura y el balance de cierre.
- **Estado de otros flujos económicos:** refleja las variaciones en los saldos generadas en hechos económicos que no son transacción, esto es, que no ocurren entre dos actores económicos por mutuo acuerdo y que, además, en ocasiones, se encuentran fuera del control de las entidades. Estos flujos pueden clasificarse como OFE de precio o como OFE de volumen.

La estructura del Marco Analítico se presenta en el **Gráfico 2**. Como se puede observar, este permite realizar ciertos cálculos entre las diferentes categorías en las que se agrupan las

operaciones estadísticas, con el fin de obtener algunos indicadores importantes para el análisis económico, entre los que están el *Resultado Operativo Neto*, el *Préstamo Neto o Endeudamiento*, el *Patrimonio Neto* y el *Patrimonio Financiero Neto*, y por último, aunque no está contenido en el esquema, el *Financiamiento*, el cual resulta de la diferencia entre las transacciones en Activos Financieros y las transacciones en Pasivos.

Asimismo, de acuerdo con su estructura, el marco analítico se caracteriza por mostrar consistencia tanto vertical como horizontal. La consistencia vertical está dada a través del Estado de operaciones, el cual está diseñado para equiparar las necesidades de *endeudamiento* (análisis por encima de la línea) con las fuentes del mismo o *financiamiento* (análisis por debajo de la línea). En otras palabras, iguala el *endeudamiento neto*, equivalente a la diferencia entre las transacciones de ingresos y gastos (*resultado operativo neto*) menos las transacciones en activos no financieros (*formación neta de capital*), con el *financiamiento*, esto es, con la diferencia entre las transacciones en activos financieros y pasivos.

Gráfico 2. Estructura del marco analítico de las EFP



Fuente: FMI 2014, gráfico 4.1.

Por su parte, la consistencia horizontal garantiza que las variaciones en los saldos de activos y pasivos, entre un periodo y otro, se expliquen necesariamente a través de transacciones y/o a través de otros flujos económicos:

$$\text{Balance final} = \text{Balance de Apertura} + \text{Transacciones} + \text{OFE}$$

Esta operación sólo aplica para los grupos de activos y pasivos, que son los que registran saldos en los balances de apertura y de cierre, dado que se acumulan a lo largo del tiempo. Los ingresos y gastos reflejan meramente flujos que ocurren en un periodo de tiempo determinado, por lo que no tienen valores en los balances.

Finalmente, para implementar el esquema mencionado, a través de la identificación, organización y agrupación lógica de los eventos económicos, el MEFP 2014 incorporó el sistema de codificación que se resume en la **Tabla 1** y cuyo detalle al máximo nivel de desagregación puede ser encontrado en los cuadros A8.1, A8.2 y A8.3 del MEFP 2014.

Tabla 1. Sistema de codificación del MEFP 2014

Posiciones de saldo	Flujos			Posiciones de saldo
Balance de Apertura (6)	Estado de Operaciones de Gobierno (transacciones)	Estado de Otros Flujos Económicos (OFE)		Balance de cierre (6)
		Precio (4)	Volumen (5)	
	Ingresos (1)			
	Gastos (2)			
	<i>Resultado operativo (1-2)</i>			
Activos no financieros (61)	Activos no Financieros (31)	Activos no financieros (41)	Activos no financieros (51)	Activos no financieros (61)
	<i>Préstamo o endeudamiento neto (1-2-31)</i>			
Activos financieros (62)	Activos financieros (32)	Activos financieros (42)	Activos financieros (52)	Activos financieros (62)
Pasivos (63)	Pasivos (33)	Pasivos (43)	Pasivos (53)	Pasivos (63)
<i>Patrimonio neto (61+62-63)</i>	<i>Variación en el patrimonio debido a transacciones (31+32-33)</i>	<i>Variación en el patrimonio neto debido a OFE (41+42-43) + (51+52-53)</i>		<i>Patrimonio neto (61+62-63)</i>
	<i>Financiamiento (32-33)</i>			

Fuente: Elaboración propia, con base en FMI 2014, cuadros 4.1, 4.3, 4.4 y 4.5

Así, los códigos que identifican los ingresos inician con el número 1, mientras los códigos que corresponden a los gastos inician en 2. Por su parte, los saldos de activos y pasivos inician en 6, y el segundo dígito permite identificar si se trata de activos no financieros ANF (61), activos financieros (62) o pasivos (63). Los códigos que inician en 3 están asociados a flujos por transacciones, en donde el siguiente dígito que lo acompaña, permite identificar nuevamente, si se

trata de ANF, activos financieros o pasivos, esto es 31, 32 o 33. Los códigos que inician por 4 corresponden a otros flujos económicos por precio y los que inician por 5 a otros flujos económicos por volumen; el segundo dígito, al igual que con los saldos y transacciones, permite identificar si se trata de ANF, activos financieros o pasivos.

1.1.4 Relaciones entre las EFP y el SCN

De acuerdo con lo señalado en el MEFP 2014, la identificación de las unidades institucionales, la delimitación entre unidades residentes y no residentes y la sectorización de la economía nacional son conceptualmente las mismas en todos los conjuntos de datos macroeconómicos, aunque de tener utilidad analítica, ciertos conjuntos de datos pueden requerir que los sectores primarios sean subdivididos en subsectores conforme a la necesidad (FMI, 2014, A7.9). Asimismo, el manual indica que la mayoría de las normas contables empleadas en los marcos, respecto al momento del registro, la forma de registro bruto y neto y la valoración de los flujos y posiciones de saldos, son idénticas (FMI, 2014, A7.10).

Es así que, dado el papel fundamental del SCN 2008 como marco central de las estadísticas macroeconómicas y del MEFP 2014 como marco central de las estadísticas fiscales, es importante profundizar en las relaciones existentes entre estos dos conjuntos de datos. Lo anterior, dado que uno de los subsectores que hace parte del primer sistema (SCN) es justamente el gobierno, el cual constituye el enfoque fundamental del segundo (MEFP); lo que implica que debe existir coherencia entre estos dos conjuntos de datos en lo que respecta a las operaciones de este sector. No obstante, como también ya se mencionó, existen diferencias en la forma de registrar o expresar determinados hechos económicos, que son justamente las que se presentan de manera esquemática en la

Tabla 2.

Tabla 2. Principales diferencias entre las EFP y el SCN⁴

Aspecto	SCN	MEFP
Objetivo / Enfoque	El SCN está concebido para el análisis económico, la toma de decisiones y la formulación de políticas públicas, cualquiera que sea la estructura económica o el grado de desarrollo económico de un país (SCN, 2008, 1.4) El SCN mide lo que ocurre en la economía, entre qué agentes y para qué fines. Su núcleo está constituido por la producción de bienes y servicios, los cuales pueden utilizarse para el consumo durante el período al que se refieren las cuentas o bien acumularse para su utilización. En términos sencillos, el monto del valor agregado generado por la producción representa el PIB (SCN, 2008, 1.6).	Las EFP se concentran en medir el impacto de eventos económicos sobre las finanzas del gobierno y el impacto de las actividades del gobierno en la economía mediante la tributación, el gasto, el endeudamiento y el préstamo (FMI, 2014, A7.8)
Registro contable*	Se basa en el principio de la contabilidad cuádruple, dado que la mayoría de las transacciones involucran la participación de dos unidades institucionales (SCN, 2008, 27.2)	Se basan en el principio del registro por partida doble, similar a la contabilidad organizacional (FMI, 2014, A7.13)
Marco analítico/ registro de operaciones.	El principio general de la contabilidad nacional es que las transacciones entre unidades institucionales han de registrarse cuando nacen, se modifican o se cancelan los derechos y las obligaciones. Esta modalidad de registro se denomina principio de base devengado. Las transacciones internas de una unidad institucional se registran de forma análoga, en el momento en que se crea, transforma o extingue el valor (SCN, 2008, 2.55).	El marco de las EFP registra principalmente las operaciones del gobierno general o del sector público conforme a ingreso, gasto y transacciones en activos financieros y no financieros, y pasivos (FMI, 2014, A7.13).
Balances de presentación	En el SCN, se dividen en dos clases principales las cuentas económicas integradas y las otras partes de la estructura, en las primeras las transacciones se presentan en una secuencia de siete cuentas, los otros flujos económicos se presentan en dos cuentas, y las posiciones de saldos se presentan en el Balance. (SCN, 2008, 2.74, 2.75, 2.78, 2.82 y 2.85)	El Marco Analítico de las EFP integra cuatro estados económicos: Balance Inicial, Estado de Operaciones de Gobierno (transacciones), Estado de Otros Flujos Económicos, Balance de Cierre. Adicionalmente propone la construcción de un Estado de Fuentes y Usos de Efectivo, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Pasivos Contingentes Explícitos y de Obligaciones Implícitas Netas para Beneficios Futuros de la Seguridad Social.

⁴ Para un mayor detalle de los vínculos y diferencias entre el MEFP 2014 y el SCN 2008 dirigirse al Apéndice 7 del MEFP 2014.

Aspecto	SCN	MEFP
Proceso de consolidación	Como una cuestión de principios, la consolidación no se emplea en el SCN, si bien se reconoce que la consolidación puede ser útil para el sector del gobierno general (véase el SCN, 2008, 2.69, 3.197 y 22.79). Incluso cuando se las emplea en las cuentas nacionales, las transacciones que aparecen en distintas cuentas nunca se consolidan para no afectar las partidas de resultado (FMI, 2014, A7.12)	Las EFP requieren eliminar todos los flujos y posiciones de saldos intra e intersectoriales entre unidades de los mismos sector y subsectores. La consolidación puede aplicarse a las estadísticas de cualquier grupo de unidades, incluidos los subsectores del sector gobierno general, el sector público en su totalidad o cualquier otro agrupamiento dependiendo del interés analítico (FMI, 2014, A7.11)
Fondos de pensiones relacionados con el empleo no basados en fondos asignados	El SCN permite que algunas obligaciones pensionarias se excluyan del marco central de las cuentas y sean declaradas en cuadros complementarios. El SCN reconoce todo el ingreso y gasto por contribuciones sociales, y registra una partida de ajuste por la variación en pasivos, en tanto que las EFP reconocen las contribuciones y prestaciones sociales. Además, ambas variantes de la cuenta de utilización del ingreso incluyen, para los hogares y los fondos de pensiones, una partida de ajuste que guarda relación con la forma en que se registran en el SCN las transacciones entre los hogares y los fondos de pensiones (SCN, 2008, 2.101).	Las EFP requieren que se reconozca un pasivo por todas las obligaciones pensionarias relacionadas con el empleo no basadas en fondos asignados, mientras que para los sistemas de seguridad social las obligaciones se consideran contingentes, no pasivos en firme.
SIFMI, servicios de seguros y tasas relacionadas con las garantías estandarizadas	En el SCN, los valores de SIFMI, servicios de seguros y garantías estandarizadas se derivan mediante la partición del interés, las primas de seguros no de vida y las tasas de las garantías estandarizadas	En las EFP, las tasas por servicios relacionadas con intereses, primas de seguros no de vida y tasas por garantías estandarizadas no se identifican separadamente porque solo pueden estimarse indirectamente considerando datos de todos los sectores de la economía, tal como en las cuentas nacionales.
Transferencias en especie: bienes y servicios producidos por el gobierno	En el SCN, son los bienes y servicios suministrados a los hogares individuales por el gobierno general (SCN, 2008, 3.83).	En las EFP, los bienes y servicios producidos por el gobierno y transferidos en especie se registran como ventas imputadas solo cuando se proveen a los empleados como sueldos en especie. En todos los otros casos, solo se reconoce el costo de producir estos bienes y servicios en las respectivas categorías de gasto.
Transacciones internas respecto de la formación de capital por cuenta propia	En el SCN, se registran los costos totales de remuneración a los empleados, uso de bienes y servicios y consumo de capital fijo, así como también la adquisición del activo no financiero (SCN, 2008, 22.71)	En las EFP, la remuneración a los empleados, el uso de bienes y servicios y el consumo de capital fijo incurridos en la formación de capital por cuenta propia se excluyen del gasto y se registran como un componente del costo de la adquisición del activo no financiero.

* El SCN se concentra en distintos tipos de procesos económicos. Por lo tanto, mientras un registro único de una transacción es suficiente en las EFP, puede que se requieran múltiples asientos en el SCN para reflejar correctamente todos los procesos económicos pertinentes (FMI, 2014, A7.13)

Fuente: Adaptación elaborada por la Mesa de Homologación a partir del cuadro A7.1 del MEFP 2014.

1.1.5 Uso de la contabilidad para fines estadísticos

El MEFP 2014 contempla el registro y divulgación de flujos y posiciones de saldos de las EFP en base devengado, teniendo en cuenta que esta metodología comprende el registro de los hechos económicos en el momento en que el valor económico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue (FMI, 2014, 1.27) independientemente del momento en que ocurre el flujo de efectivo; aunque sugiere que en casos particulares es necesaria la observación de operaciones en base caja tradicional.

Este principio de devengo, acogido internacionalmente para la construcción de las estadísticas macroeconómicas, es el mismo sobre el que desde hace siglos se ha sustentado la contabilidad, razón por la cual, los manuales de estadísticas se encuentran además armonizados con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). Por esta razón, la información contable, producida por las unidades institucionales que componen el sector público, se considera justamente uno de los insumos principales para la construcción de las EFP.

De acuerdo con el MEFP 2014 el registro de operaciones en base devengado representa ventajas para las EFP de los gobiernos en cuanto a:

- “Las transacciones no monetarias se encuentran totalmente integradas en el marco de las EFP” (FMI, 2014, 1.28)
 - La preparación de EFP parte de un insumo contable que, por el principio de partida doble, “garantiza la identidad fundamental de un balance (es decir, el valor total de los activos es igual al valor total de los pasivos más el patrimonio neto)” (FMI, 2014, 3.54)
 - “Con el registro en base devengado (...) los efectos de los eventos económicos se registran en el período en el que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o pago de efectivo” (FMI, 2014, 3.62)
 - “La base devengado brinda la información más completa porque registra todos los eventos económicos y flujos de recursos, incluidas las transacciones internas, las transacciones en especie y los otros flujos económicos. Aún más, es el único marco integral de registro que permite una integración plena de todos los flujos con las posiciones de saldos en el balance” (FMI, 2014, 3.69)
 - La base devengado ofrece la mejor estimación del impacto macroeconómico de la política fiscal del gobierno debido a que el momento de registro coincide con el momento en que ocurren los eventos económicos (FMI, 2014, 3.70)
 - “El registro en base devengado también captura completamente todos los atrasos por cobrar o pagar” (FMI, 2014, 3.71)
 - Los otros grandes marcos estadísticos macroeconómicos (cuentas nacionales, balanza de pagos y estadísticas monetarias y financieras) utilizan la base devengado, lo que facilita la consistencia de las estadísticas de los distintos sistemas. (FMI, 2014, 3.74)
-

- Ha habido un creciente reconocimiento internacional de la necesidad de adoptar el sistema de registro en base devengado, que incluye un estado de flujos de efectivo para evaluar la política fiscal; teniendo en cuenta que los gobiernos ya no se encuentran tan limitados por la liquidez en la conducción de esta política y han adquirido mayor capacidad para separar el momento en que tiene lugar una acción fiscal, del momento en que se efectúa el pago a que ella da lugar. Más aun considerando que, las transacciones en efectivo no reflejan adecuadamente ni el momento en que tiene lugar la acción ni su impacto en la economía (FMI, 2014, 4.2).

Esta armonización de las prácticas contables con las prácticas estadísticas, fue posible gracias a que en 2013, se promovió una iniciativa oficial internacional bajo la forma de “Grupo de Trabajo sobre la Armonización de la Contabilidad del Sector Público”, la cual tuvo como objetivo “armonizar las directrices estadísticas y las normas de contabilidad”, tomando como referencia las NICSP ya que son “normas internacionales reconocidas como las mejores prácticas para la declaración de datos financieros del sector público” y “constituyen un conjunto completo de normas de contabilidad en base totalmente devengada”. Adicionalmente, considerando que, “las normas de contabilidad del sector público desarrolladas por muchas jurisdicciones nacionales se basan en las NICSP” (FMI, 2014, A6.4), lo que permite un mayor margen de comparabilidad también en las EFP.

Los principales resultados de esta iniciativa fueron: “i) orientación en el ámbito de las estadísticas del sector público que apoyó la actualización del SCN 2008, y ii) un informe detallado en el que se documentaron de manera sistemática las similitudes y diferencias entre ambos sistemas de declaración de datos” (FMI, 2014, A6.2).

El MEFP 2014 en el capítulo 3 describe las reglas contables que rigen el registro de transacciones, otros flujos económicos y posiciones de saldos de activos y pasivos en las EFP, destacando que existen muchas similitudes entre las reglas que utiliza el marco de las EFP y las que aplican las empresas y los gobiernos en sus estados financieros (FMI, 2014, 3.53). Asimismo, menciona que “el registro de los eventos económicos subyacentes a las EFP deriva de los principios generales de contabilidad” (FMI, 2014, 3.53) y que “muchas reglas, conceptos y procedimientos contables utilizados en las estadísticas macroeconómicas se basan en aquellos utilizados en la contabilidad del sector público” (FMI, 2014, A6.1).

En este sentido, siempre que los Estados Financieros de las entidades del sector público, sean preparados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), serían un insumo esencial en la construcción de las EFP. Lo anterior, teniendo en cuenta, no obstante, que hay diferencias entre estos dos sistemas de declaración de datos, las cuales son de

dos clases i) diferencias conceptuales básicas, y ii) diferencias de presentación y terminología⁵ (MEFP, 2014, A6.8). En particular, las primeras llevan a que, si bien el insumo principal de las estadísticas macroeconómicas es la contabilidad, la estadística pueda expresar los hechos económicos de manera distinta, razón por la cual, como se verá más adelante en este documento, algunos ingresos contables por ejemplo pueden no ser ingresos estadísticos, y de igual manera puede suceder para gastos y saldos de activos y pasivos. Por otro lado, también puede haber diferencias de valoración,

Los principios de valoración en las EFP y las NICSP proporcionan un marco para valorar la mayoría de los activos y pasivos sobre la misma base —es decir, a valores de mercado corrientes— salvo en los casos en que las NICSP requieren el uso del costo histórico u otras bases de medición (FMI, 2014, A.625)

Caso en el cual, el MEFP (2014) sugiere que se usen metodologías de estimación para efectos estadísticos, los cuales pueden incluir muestreo, indexación y otros (FMI, 2014, A.629)

El MEFP (2014) también reconoce que “tanto las NICSP como las directrices para la declaración de datos de las EFP son dinámicas y varían a lo largo del tiempo” (FMI, 2014, A6.7) y que, a pesar de las numerosas ventajas del registro de las EFP en base devengado, es probable que la adopción de esta base sea más compleja que la de otras bases de registro y requiera estimaciones adicionales (FMI, 2014, 4.2). Asimismo, el MEFP 2014 señala la probable necesidad que tendrán muchos países de revisar sus sistemas contables para ajustarlos al registro en base devengado y a las clasificaciones propuestas, que es precisamente la necesidad que se ha buscado cubrir, a través de las diferentes mesas de la Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP), en particular con la mesa de homologación cuyo trabajo se describirá en apartados posteriores.

1.2 Caracterización del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) en Colombia

La contabilidad pública en Colombia hasta el siglo XX se fundamentó en presupuestos, su quehacer consistía en el trámite presupuestal con el registro de las operaciones en los libros sin ningún análisis. La importancia radicaba en el registro dirigido al control de legalidad y a la rendición de cuentas. Con el paso del tiempo se logró establecer la relevancia del presupuesto en las organizaciones, como el principal insumo para realizar sus procesos misionales. Tanto en las empresas privadas como en las entidades públicas, hoy por hoy, esta contabilidad de seguimiento presupuestario es una de las herramientas que se emplean para el cumplimiento de los objetivos.

Con la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, se evidenció la necesidad de que el Estado colombiano contara con un Contador General de la Nación y un Sistema de Contabilidad Pública.

⁵ Para un mayor detalle sobre los vínculos y diferencias entre las EFP y las NICSP dirigirse al Apéndice 6 del MEFP 2014.

Es así como a través del artículo 354 de la carta magna de 1991⁶, se incorporó la figura de Contador General con las funciones de “unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley” y, en la misma línea, con la Ley 298 de 1996⁷ se creó la Contaduría General de la Nación-CGN.

1.2.1 Elementos que conforman el SNCP

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública – SNCP, de acuerdo con las disposiciones legales, corresponde al conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y para el ejercicio del control interno y externo de la administración pública (Contaduría General de la Nación, 2007).

Los propósitos del SNCP son: gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control. Estos propósitos se articulan en la entidad contable pública a través del marco normativo que ésta debe aplicar para producir estados, informes y reportes contables, los cuales deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales relacionados con cada entidad. La información contable obtenida de esta manera está orientada a satisfacer las necesidades de información de los distintos usuarios identificados en los diferentes marcos normativos, para la evaluación de la entidad contable pública y la adecuada toma de decisiones.

Según la CGN, la contabilidad pública “es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos”⁸; en donde, la Entidad Contable Pública (ECP) es definida como la unidad mínima productora de información, que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica, que debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

⁶ Artículo 354. Constitución Política de Colombia. 1991. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

⁷ Ley 298 de 1996. “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia.”

⁸ Régimen de Contabilidad Pública, Plan General de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación.

De acuerdo con lo anterior y conforme a lo establecido en el artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2 de la Resolución 156 del 29 de mayo de 2018, respecto al ámbito de aplicación, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por las siguientes entidades:

1. Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
2. Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
3. Los fondos con personería jurídica;
4. Las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
5. Las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
6. Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
7. El Sistema General de Regalías; y Los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas".

1.2.1.1 Régimen de Contabilidad Pública

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de normalización y regulación contable pública en Colombia, el cual fue adoptado por la CGN mediante Resolución No. 354 de 2007⁹ y contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. Este RCP está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Esta estructura estuvo vigente hasta diciembre 31 de 2017, ya que en el año 2018 la contabilidad pública colombiana se armonizó con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), lo que implicó la expedición de un nuevo conjunto de reglas contables¹⁰.

⁹ Resolución 354 de 2007. Contaduría General de la Nación. “Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación”.

¹⁰ En el apartado 1.3 se presenta información sobre la transición a los Nuevos Marcos Normativos y algunas de sus implicaciones.

Respecto al **Plan General de Contabilidad Pública – PGCP** -, de acuerdo con la CGN, este *“contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SCNP), y está integrado por el marco conceptual y la estructura y definición de clases. En este se define y se delimita el SNCP, así como los elementos intangibles del mismo”* (CGN, 2020).

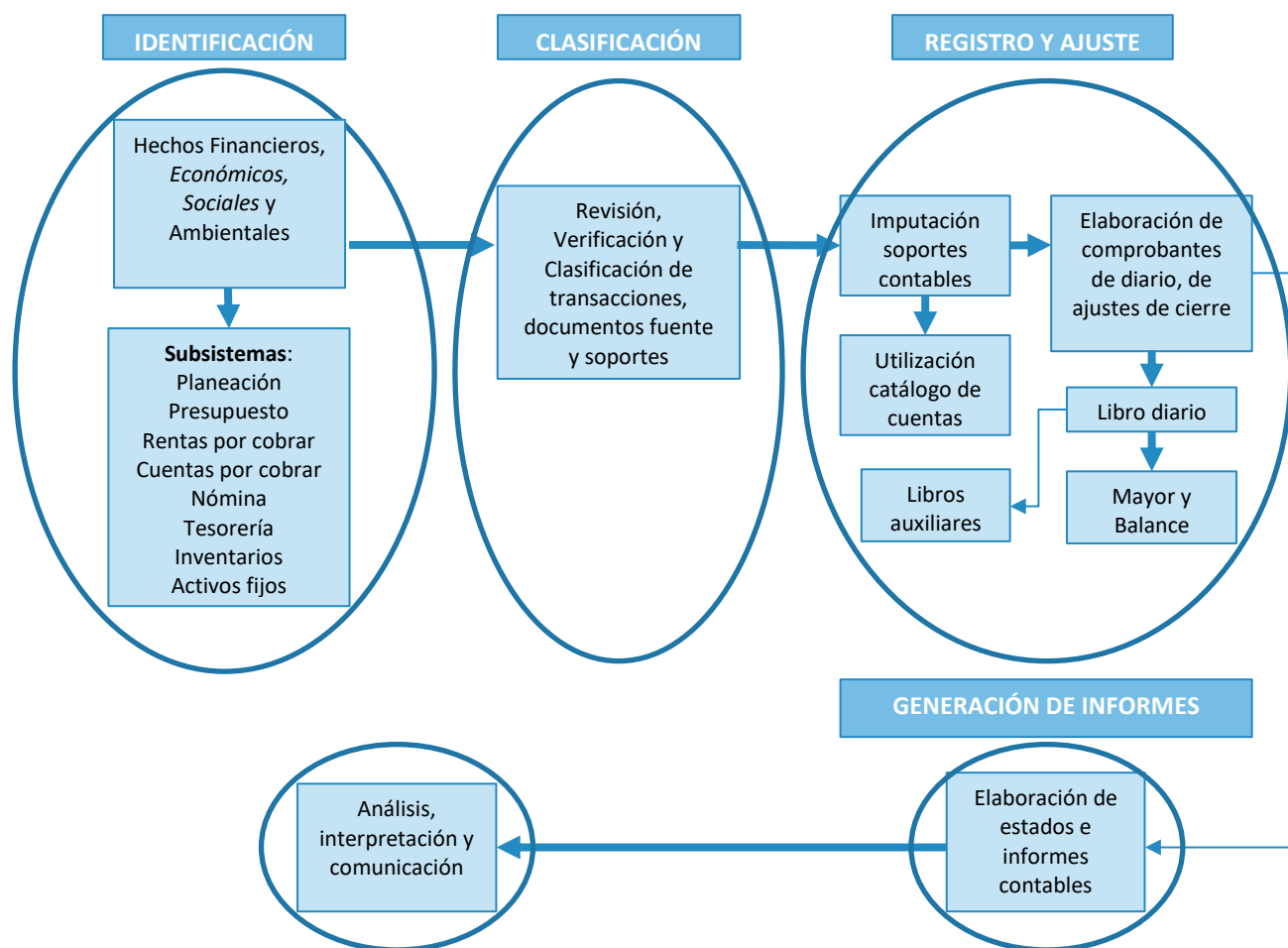
Asimismo, el PGCP define el proceso contable, el cual es *“un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular”*¹¹. El

Gráfico 3 muestra las etapas que involucran los procesos contables.

Por otra parte, el **Manual de Procedimientos** *“define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del SNCP y está conformado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos e Instructivos Contables”* (CGN, 2020).

Por último, la **Doctrina contable pública** *“está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables, emitidos por el Contador General de la Nación, los cuales son de carácter vinculante”* (CGN, 2020).

¹¹ Régimen de Contabilidad Pública, Plan General de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación.

Gráfico 3. Procesos Contables- contabilidad pública

Fuente: Contaduría General de la Nación, Resolución 119 de 2006, por la cual se reglamenta el modelo estándar de sostenibilidad de los sistemas de contabilidad pública.

Como puede evidenciarse en el gráfico anterior, el proceso contable no concluye con la elaboración de los estados contables, pues sobre la base de éstos deben realizarse los análisis e informes correspondientes y el seguimiento a que dé lugar, con el fin de sanear o corregir las inconsistencias identificadas a una fecha de corte determinada.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, y dado que uno de los principales insumos para el trabajo realizado por la Mesa de Homologación es el Catálogo General de Cuentas (CGC), es pertinente señalar algunos aspectos importantes sobre su estructura, la cual está expresada en cuatro niveles de clasificación y seis dígitos que conforman el código contable, de la siguiente manera:

- **Clase:** primer dígito
- **Grupo:** segundo dígito
- **Cuenta:** tercer y cuarto dígito
- **Subcuenta:** quinto y sexto dígito

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas es competencia de la CGN, a partir de las cuales las ECP tienen la potestad de habilitar niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, a menos que en algún caso se regule la estructura de ese nivel.

En cuanto a las Clases, el CGC está integrado por las siguientes:

Clase 1: Activos

Clase 2: Pasivos

Clase 3: Patrimonio

Clase 4: Ingresos

Clase 5: Gastos

Clase 6: Costos de ventas

Clase 7: Costos de transformación

Clase 8: Cuentas de orden deudoras

Clase 9: Cuentas de orden acreedoras

Las clases 1, 2 y 3 agrupan las cuentas y subcuentas que pueden ser usadas para reportar operaciones de balance, esto es, saldos de activos, pasivos y patrimonio; las clases 4, 5 y 6 corresponden a las cuentas y subcuentas que pueden ser usadas para reportar operaciones de flujo en el estado de ganancias o pérdidas o estado de resultados; la clase 7 se usa para registrar la acumulación de costos asociados a la transformación de bienes y prestación de servicios durante el periodo contable; finalmente las clases 8 y 9 son usadas para el registro de contingencias y revelan información para efectos de control.

1.2.1.2 Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP

El Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP- es una herramienta tecnológica a través de la cual se transmite y difunde la información financiera producida por las entidades públicas con destino al gobierno central, las entidades de control y la ciudadanía en general.

La operación del CHIP integra a los usuarios de las entidades nacionales y territoriales, y a la comunidad en general, a través de normas, tecnologías, procesos y procedimientos que aseguran el beneficio común de obtener información financiera confiable, oportuna y completa, necesaria para la correcta toma de decisiones. Por lo tanto, es la herramienta mediante la cual las entidades compiladoras de estadísticas acceden al insumo contable para la construcción de las mismas.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, las siguientes son las Categorías de Información que deben reportar las ECP a la CGN a través del CHIP:

1. Información contable pública, Estado de Situación Financiera de Apertura – Convergencia.
2. Información contable pública – Convergencia.
3. Evaluación de Control Interno Contable.
4. Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME).

La frecuencia en la que se debe cumplir por parte de las entidades con la obligación de reportar información a la Contaduría se establece según los siguientes criterios:

- Según la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

Tabla 3. Calendario de reporte de información contable

Categoría	Fecha de corte	Fecha límite de presentación
Información contable pública e información contable pública – convergencia	31 de marzo	30 de abril
	30 de junio	31 de julio
	30 de septiembre	31 de octubre
	31 de diciembre	15 de febrero del año siguiente al del periodo contable
Estado de situación financiera de apertura – convergencia	1 de enero de 2018	30 de abril de 2018

Control interno contable y evaluación del control interno contable	31 de diciembre	28 de febrero del año siguiente al del periodo contable
Boletín de deudores morosos del estado	31 de mayo	Diez (10) primeros días calendario del mes de junio
	30 de noviembre	Diez (10) primeros días calendario del mes de diciembre

Fuente: Elaboración propia

- Al final de cada periodo contable, las entidades públicas deben reportar el conjunto completo de estados financieros, que incluyen las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública – Convergencia.
- El formulario CGN2016_EVALUACION_CONTROL_INTERNO_CONTABLE se debe diligenciar anualmente para el periodo correspondiente al corte del 31 de diciembre y se reportará en la fecha definida en el artículo 16 de la Resolución 706 de 2016.
- El formulario CGN2007_BOLETIN_DEUDORES_MOROSOS_DEL_ESTADO debe ser presentado para las fechas de corte a 31 de mayo y 30 de noviembre de cada año, dentro de los diez (10) primeros días calendario de los meses de junio y diciembre respectivamente.

1.2.1.3 Características y usuarios del CHIP

El CHIP contiene información sobre registros de transacciones y resultados financieros, reflejados y registrados en el presupuesto, la contabilidad y la tesorería en los fiscos de las entidades listadas en el apartado 1.2.1, que cubren movimientos patrimoniales, de ingresos, de gastos, de endeudamiento y de variación de activos y pasivos en general. En este orden de ideas, la información contenida en el CHIP refleja variables de flujo (ejecución presupuestal y operaciones efectivas de caja de tesorería, estados de resultados, entre otros) y variables stocks (niveles de endeudamiento y situación patrimonial, por ejemplo, reportadas en los balances de las entidades), los cuales, en su conjunto, constituyen un insumo para el análisis y seguimiento fiscal y sus vínculos con las cuentas nacionales; asimismo, estas variables representan los elementos de los estados contables generalmente aceptados.

El CHIP es una herramienta informática que tiene las siguientes características:

- ✓ Es flexible, ya que se ajusta a los distintos niveles de consulta de información requeridos.
- ✓ Es gerencial, puesto que apoya la toma de decisiones de políticas macroeconómicas, fiscales y financieras.

- ✓ Es reglamentado a partir de la formulación y aprobación de normas que regulan la transmisión y consolidación de la información.
- ✓ Es una herramienta que promueve la transparencia, pues contempla procesos de información de dominio público.
- ✓ Es confiable, ya que recoge y mantiene la información que ha cumplido estrictamente con condiciones previas de depuración y validación, a la vez que almacena series históricas.

La CGN es la entidad encargada de administrar el sistema de información y, por lo tanto, es el centro de gestión del CHIP, por lo que tiene a cargo la obligación de atender los requerimientos de los usuarios, los cuales se encuentran categorizados de la siguiente manera:

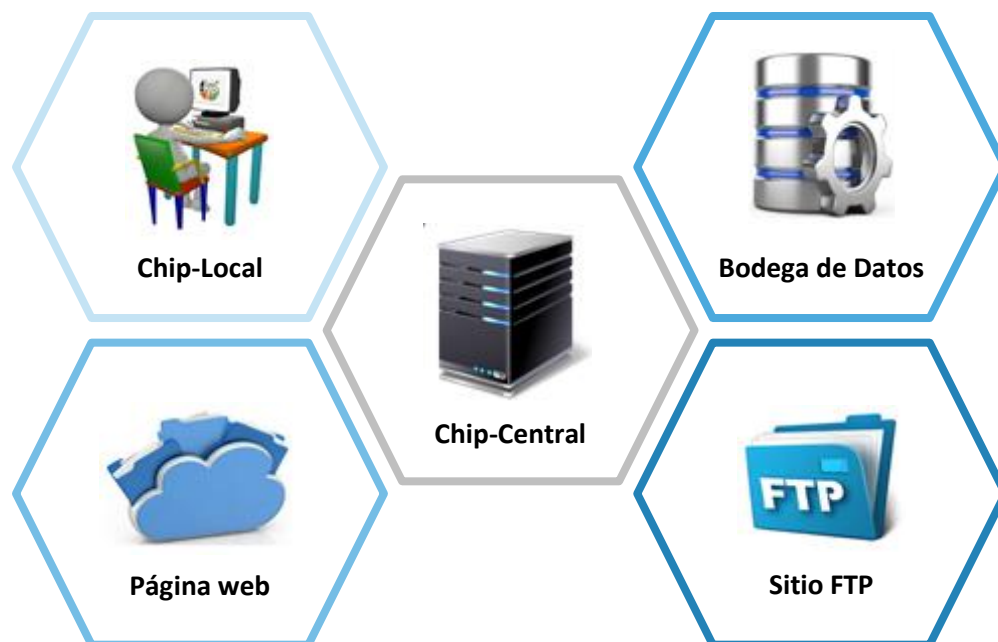
Entidades estratégicas: son las entidades nacionales encargadas de definir los requerimientos de información financiera territorial necesaria para la toma de decisiones de política macroeconómica, financiera y fiscal. Estas entidades son el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento Nacional de Planeación, el Banco de la República, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, la Contraloría General de la República y la Contaduría General de la Nación. Esta última es quien fija las normas contables que deben ser aplicadas y los requerimientos que debe cumplir la información.

Entidades territoriales: son las entidades departamentales, distritales y municipales responsables de reportar y registrar la información financiera territorial requerida por las entidades estratégicas.

Comunidad en general: universidades, centros de investigación y otros. Son aquellos que tienen acceso a información relacionada con las finanzas centrales y territoriales, útil para sus actividades de investigación, control y veeduría ciudadana.

El siguiente gráfico detalla los componentes del CHIP:

Gráfico 4. Componentes del sistema CHIP



Fuente: Contaduría General de la Nación.

El Chip – Central es el punto de engranaje de consolidación de la información en el sistema por el cual se distribuye en su conjunto información estadística, contable y económica, a través de la página web, la bodega de datos, y el sitio FTP (Protocolo de transferencias de archivos), basado en la arquitectura cliente-servidor.

1.3 Transición a los Nuevos Marcos Normativos

La convergencia a las NICSP se estableció desde el Gobierno Nacional, como respuesta a una necesidad impuesta por el proceso de globalización de la economía, el cual requería la generación de información comparable entre distintos agentes económicos y naciones, con el fin de dotar a los agentes económicos de información útil para la toma de decisiones de inversión y la evaluación comparativa de riesgos, entre otros fines.

La CGN, como órgano rector de la contabilidad pública en Colombia, ha realizado esfuerzos para que el proceso de convergencia de las entidades del sector público sea una realidad. Desde la expedición de la Ley 1314 de 2009, ha venido trabajando en el tema y emprendió el proyecto *“Estudio, actualización y armonización de la Contaduría Pública con estándares internacionales de Contabilidad”*, el cual ha permitido realizar comparaciones entre estándares internacionales, principios y normas, para así hacer caracterizaciones del sector público colombiano.

Para el análisis y desarrollo de una estrategia de implementación de los estándares internacionales de contabilidad en el sector público, la CGN analizó y categorizó las entidades públicas en Colombia, desde tres perspectivas:

- El enfoque administrativo, jurídico y político, tomando como marco de referencia la Constitución Política de 1991 y la Ley 489 de 1998.
- El enfoque funcional.
- El enfoque económico.

Así, para la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad en Colombia, la CGN clasificó a las entidades públicas en cinco grupos y expidió el marco normativo aplicable para cada uno:

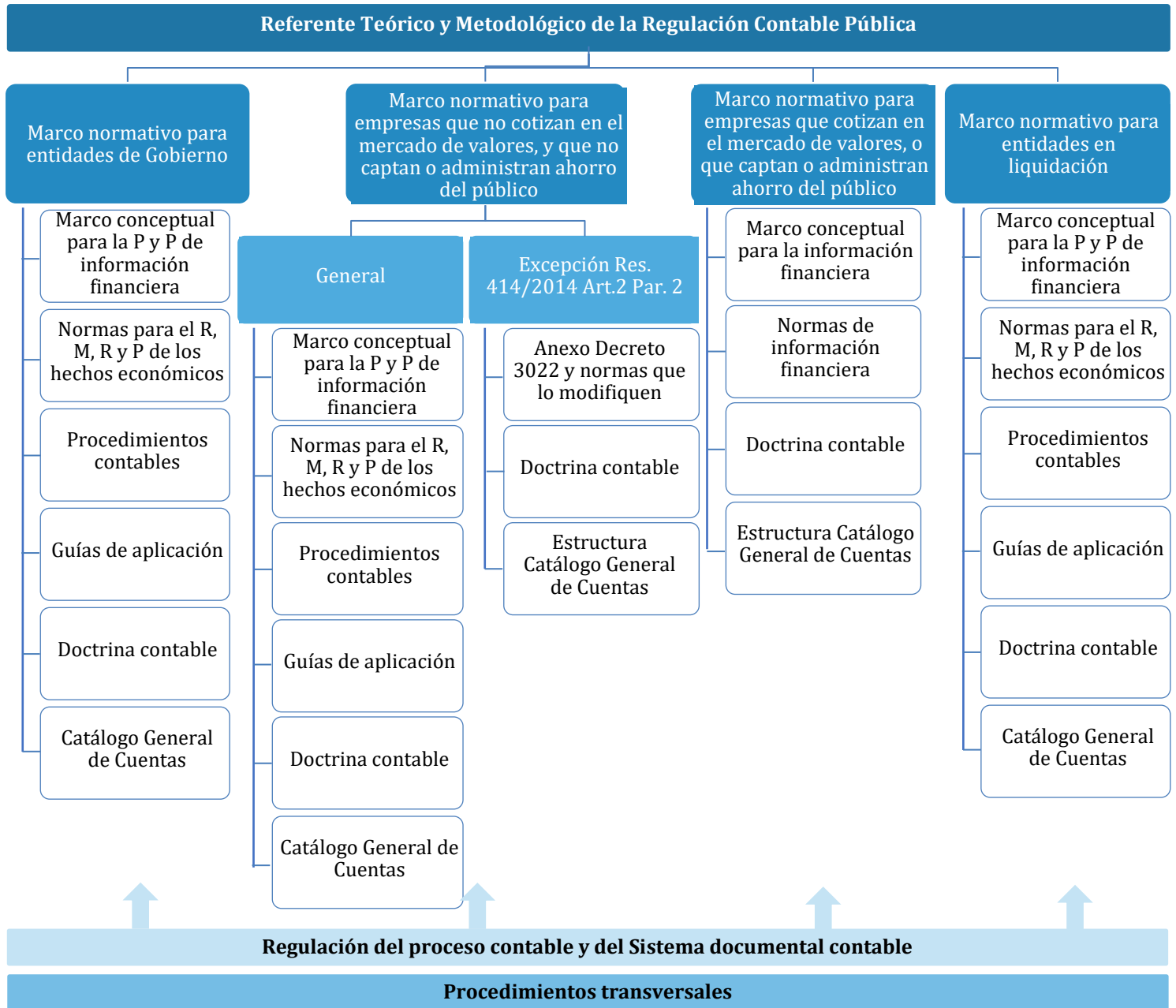
1. Empresas públicas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, a las que les aplica la Resolución 037 de 2017, la cual deroga la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones. El cronograma de aplicación definido para este grupo fue:
 - ✓ Periodo de preparación obligatoria: 1 de enero al 31 de diciembre de 2013
 - ✓ Periodo de transición: 1 de enero al 31 de diciembre de 2014
 - ✓ Período de aplicación: 1 de enero al 31 de diciembre de 2015
 2. Empresas públicas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, marco que fue incorporado mediante la Resolución 414 de 2014 modificada posteriormente por la Resolución 607 de 2016. El cronograma de aplicación definido para este grupo fue:
 - ✓ Periodo de preparación obligatoria: septiembre 8 al 31 de diciembre de 2014.
 - ✓ Periodo de transición: 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
 - ✓ Período de aplicación: 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
 3. Adicionalmente, se expidió la resolución 633 de 2015 que modificó la resolución 414 de 2014, la cual estableció un cronograma alternativo para las entidades que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud así:
 - ✓ Periodo de preparación obligatoria: septiembre 8 al 31 de diciembre de 2014.
 - ✓ Periodo de transición: 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
 - ✓ Período de aplicación: 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.
-

4. Entidades de Gobierno General, a las cuales aplica la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, resolución 693 de 2016. El cronograma de aplicación definido para este grupo fue:
 - ✓ Periodo de preparación obligatoria: octubre 8 al 31 de diciembre de 2017.
 - ✓ Período de aplicación: 1 de enero al 31 de diciembre de 2018.
5. De la misma manera, la CGN, mediante la Resolución 461 de 2017¹², expidió el marco normativo para las entidades públicas que se encuentran en Liquidación, con el siguiente cronograma de aplicación:
 - ✓ Entidades que entren en proceso de liquidación a partir del 1º de enero de 2018. Estas entidades implementarán el marco normativo para entidades en liquidación observando lo establecido en la norma de aplicación por primera vez del marco normativo para entidades en liquidación.
 - ✓ Entidades que con anterioridad a la vigencia de la presente resolución se encuentren en proceso de liquidación. Estas entidades implementarán el marco normativo para entidades en liquidación durante los tres (3) primeros meses del año 2018, tomando como fecha de transición el 1º de enero de 2018.

Como parte de los nuevos marcos normativos establecidos para cada tipo de entidad, la CGN expidió también nuevos CGC que incluyeron diversos cambios respecto a los catálogos expedidos en 2007 y utilizados para el reporte de la información contable hasta el año 2017. Entre algunos cambios se encuentran: eliminación, cambios en la descriptiva, cambios en la codificación y creación de cuentas y subcuentas contables. El **Gráfico 5** detalla la actual estructura del Régimen de Contabilidad Pública.

¹² Resolución 461 de 2017. Contaduría General de la Nación. “Por la cual se modifica la Resolución 711 de 2016 para establecer las condiciones de uso de los dispositivos de espacios en blanco”.

Gráfico 5. Estructura del Régimen de contabilidad pública de acuerdo con los nuevos marcos normativos



Fuente: Contaduría General de la Nación.

Capítulo 2. Proceso de homologación

2.1 Proceso de convergencia de las estadísticas fiscales

En la evaluación realizada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el año 2014, en el marco de la revisión para el ingreso de Colombia a este organismo, se identificó que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), la Contaduría General de la Nación (CGN), el Banco de la República (Banrep) y el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), presentaban diferencias en los resultados reportados a organismos internacionales, por lo que la OCDE invitó a dichas entidades a establecer un proceso de revisión y generación de estas cifras, a fin de conseguir la unificación de insumos y procedimientos para el cálculo y facilitar de esta manera sus procesos de conciliación.

En línea con lo anterior, se identificó la necesidad de construir una tabla de homologación única entre el catálogo de contabilidad pública, como insumo para la elaboración de las estadísticas fiscales, de acuerdo con los estándares internacionales.

2.1.1 Antecedentes

La producción de las EFP en el país se ha apoyado en el desarrollo de mecanismos de cooperación y coordinación entre diversas entidades; un ejemplo de ello es la creación de la CIEFP, a través del Decreto 574 de 2012, cuyo objeto es el de proponer políticas, estrategias y objetivos que permitan la armonización de la información estadística de finanzas públicas, garantizando la aplicación de metodologías consistentes, homogéneas y compatibles con las normas internacionales sobre divulgación de datos y transparencia, para brindarle al país información completa, coherente, de calidad y oportuna. Esta comisión está integrada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el director del Departamento Nacional de Planeación (DNP), el director del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) y el Contador General de la Nación (CGN).

De otro lado, la producción de información estadística se ha reforzado con el proceso de ingreso del país a la OCDE¹³, en el cual el comité de estadísticas a cargo del DANE tiene el objetivo de adoptar las recomendaciones realizadas por la OCDE en materia de armonización de resultados fiscales. Este proceso dio lugar al plan de estadísticas fiscales para Colombia, con un documento enviado por el DANE en diciembre de 2014 y las sugerencias de cambio remitidas por la Organización en el 2015. El organismo internacional resaltó la importancia de fortalecer el marco estadístico de las finanzas públicas del sector gobierno, a partir del trabajo centralizado desde la CIEFP, con la revisión conceptual de los manuales MEFP 2014 y SCN 2008, y el registro de las

¹³ Con el fin de realizar políticas adecuadas que permitan estándares y buenas prácticas, mediante la adopción y el cumplimiento de estándares internacionales de calidad para las cuentas de gobierno.

operaciones en base devengo, otorgando prioridad a las fuentes de información de las cuentas nacionales para realizar el monitoreo de la política fiscal.

Para dar cumplimiento a este requerimiento, el DANE buscó el apoyo de la CIEFP para unificar los objetivos y trabajar conjuntamente con las entidades: MHCP, Banrep y CGN, estableciendo así una mesa de trabajo con el fin de desarrollar los insumos que facilitarán el proceso de convergencia para la producción de resultados fiscales comparables. A continuación, se presentan los elementos del plan de convergencia establecidos en dicha mesa de trabajo.

Objetivo general: Conciliar los resultados fiscales generados por los sistemas de estadísticas fiscales (Ministerio de Hacienda y Crédito Público) y de cuentas nacionales (DANE).

Objetivos específicos

1. Diseñar e implementar una metodología que permita conciliar los resultados de los procesos de cálculo entre el Modelo de Seguimiento Fiscal y el Sistema de Cuentas Nacionales
2. Adelantar las acciones relacionadas con definiciones conceptuales, y reformas normativas e institucionales para la armonización entre la información presupuestal y contable.
3. Articular los procesos e instrumentos de generación de estadísticas fiscales al interior del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
4. Implementar la metodología de conciliación y establecer la estrategia de divulgación de datos oficiales

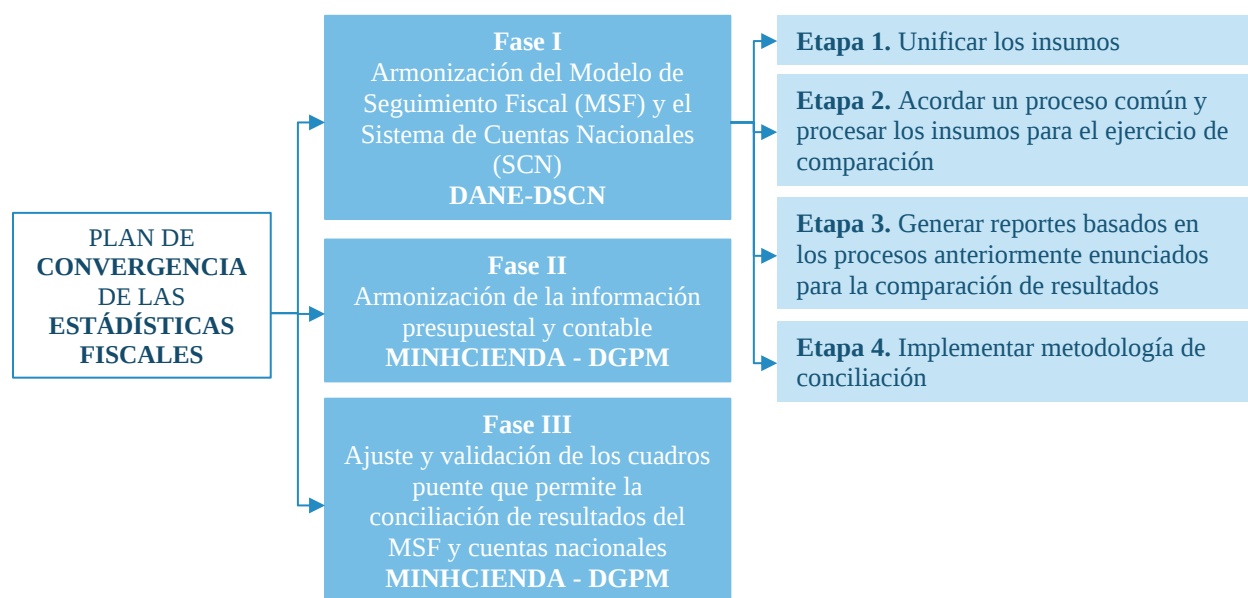
El proyecto se organizó para ser ejecutado en tres fases que atendieran a objetivos de corto, mediano y largo plazo, de acuerdo con la complejidad de las acciones asociadas a la consecución de cada uno de ellos.

- La primera fase, de corto plazo, se centraría en la revisión de las metodologías de cálculo y resultados de los modelos Sistema de Cuentas Nacionales de la Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales del DANE y Modelo de Seguimiento Fiscal (MSF) de la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM) del MHCP, ambos sustentados en la información contable como insumo principal, con el fin de identificar diferencias entre los procesos establecidos para uno y otro marco; y diseñar una metodología de conciliación de los resultados.
- En la segunda fase, de mediano y largo plazo, se contempló la armonización de la información presupuestal y la contable, lo que permitiría la articulación de procesos entre

la Dirección General de Presupuesto Público Nacional (DGPPN) y la Dirección General de Política Macroeconómica. (DGPM)

- Finalmente, la tercera fase correspondería a la conciliación de los resultados de las dos fases anteriores generando los cuadros puente que permitirían la revisión de resultados de los sistemas de estadísticas fiscales producidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) con base en el MEFP 2014 y las cuentas nacionales producidas por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE) con base en el SCN 2008, así como la socialización y preparación de los cambios normativos necesarios para oficializar los resultados obtenidos. El **Gráfico 6** resume el proyecto del plan de convergencia.

Gráfico 6. Fases del plan de convergencia



Fuente: Elaboración propia

Así, el Comité Técnico de la CIEFP gestionó la conformación de las “Mesas de Trabajo”, para desarrollar las fases del plan de convergencia, entre ellas las mesas de homologación, entidades, consolidación y tablas puente¹⁴.

A continuación, se presenta una descripción del desarrollo y resultados de la mesa de homologación.

¹⁴ La CIEFP, para realizar el proceso de armonización de los resultados fiscales, también conformó las mesas de: protección social, deuda, COFOG y territoriales.

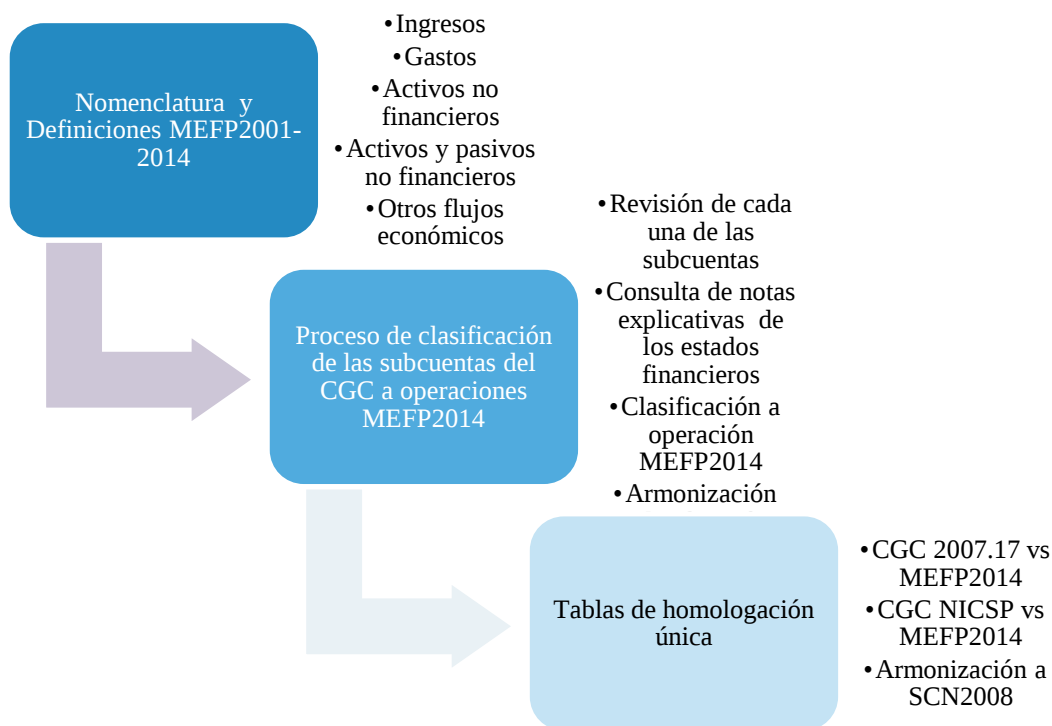
2.1.2 Mesa de homologación

Esta mesa se creó en la reunión del Comité Técnico de la CIEFP¹⁵ con el acta No. 19, y surgió a partir de la necesidad de contar con una tabla de homologación única entre el Catálogo General de Cuentas (CGC) emitido por la CGN y el clasificador económico del MEFP 2014. Lo anterior, teniendo en cuenta que la clasificación de las cuentas podría explicar, en parte, las diferencias encontradas entre los cálculos realizados por Banco de la República -DANE y CGN-MHCP

Por acuerdo de los delegados de la CIEFP, se confirió la secretaria técnica de dicha mesa al DANE para organizar, planear y velar por el cumplimiento del objetivo de generar una tabla de homologación única, a través de la que se recogieran los acuerdos de la verificación conjunta de criterios para la clasificación de los stocks y flujos. A la fecha de construcción de este documento, la mesa había realizado 155 sesiones.

Así, los delegados de la mesa acordaron el desarrollo de un proceso de unificación de criterios el cual se describe en el **Gráfico 7**.

Gráfico 7. Proceso metodológico para unificar la clasificación de operaciones



Fuente: DANE

¹⁵ Bogotá, D.C. 19 de junio de 2015

2.2 Unificación de criterios de clasificación

La mesa inició su labor con el estudio del marco analítico del MEFP 2014, a través del cual se integran los flujos económicos (transacciones y otros flujos económicos) con las posiciones de saldo, teniendo en cuenta que las variaciones en estas últimas se explican por los flujos, sean estas transacciones u otros flujos económicos.

Para determinar las subcuentas contables que representan flujos económicos y/o posiciones de saldo en las estadísticas, se revisó inicialmente cada una de las definiciones de los códigos económicos establecidos para la construcción del marco analítico dispuesto en el MEFP 2014, los cuales representarían hechos económicos. Esta labor se realizó con el fin de comprender dichos códigos y de esta forma, facilitar el análisis, la relación y clasificación de las subcuentas contables en cada uno de los conceptos económicos; esta revisión se consolidó en el documento “Nomenclatura y Clasificaciones del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, MEFP 2014, Adaptado para Colombia, versión 1”.

Los delegados de la mesa acordaron clasificar cada una de las subcuentas a los códigos de transacciones¹⁶ relacionadas con ingresos (1), gastos (2), transacciones en activos no financieros (31), transacciones en activos financieros (32) y pasivos (33). La clasificación de las transacciones de activos y pasivos se hizo a partir de la clasificación de los saldos (código económico que inicia con 6) y los OFE (códigos económicos que inician con 4 y 5), ya que, la información contable actualmente colectada por la CGN, no incluye un reporte de transacciones, por lo cual, estas son calculadas como la diferencia entre los saldos de apertura y de cierre, menos los OFE; pues los saldos y los OFE si pueden ser determinados a partir de subcuentas contables.

Por otra parte, también se acordó que algunas subcuentas contables no tendrían un único código de clasificación económica, ya que por su característica de ser residuales (por ejemplo, otros ingresos, otros gastos y contribuciones) o ser reportadas por entidades de diferente naturaleza (por ejemplo, entidades de gobierno o sociedades públicas financieras) se hace necesario construir “estructuras”, esto es, esquemas de ponderación entre distintos conceptos económicos de acuerdo con la clasificación de los hechos económicos que se registren allí y que puedan ser identificados a través de las notas a los estados financieros de las ECP.

Posteriormente, el esquema de trabajo de la mesa se enfocó en determinar las diferencias existentes en la clasificación de las subcuentas del CGC entre las entidades que hacen parte de la mesa, para lo cual, cada una presentó su propuesta de homologación de acuerdo con la descripción de la subcuenta contable contenida en el mencionado catálogo y de los reportes realizados por las

¹⁶ En Colombia, para la integración de los saldos y flujos de activos y pasivos, por la forma como está consolidada la información contable, es necesario calcular las transacciones por diferencia entre los saldos y OFES (transacciones = saldo [t] – OFE [t] - saldo [t-1]).

distintas entidades del sector público para cada una de dichas subcuentas, incluyendo la revisión de las respectivas notas a los estados financieros. Seguidamente se consolidó en un documento de diagnóstico en donde se recogieron las diferencias de criterio entre las entidades. Con este diagnóstico se comenzó la revisión y clasificación de subcuentas contables de acuerdo con el orden de los códigos económicos presentado por el MEFP 2014: ingresos, gastos, activos no financieros, activos y pasivos financieros y, otros flujos económicos.

Es importante precisar que, si bien en el análisis previo a la definición de la homologación de las subcuentas contables, se tuvieron en cuenta los reportes cuantitativos y las notas reportadas por las distintas entidades del sector público, incluyendo las sociedades públicas financieras, estas sociedades no usan ninguno de los catálogos definidos por la CGN para el registro de sus operaciones. Así, antes de realizar el reporte de información a la CGN, hacen la re-expresión de sus estados financieros del catálogo diseñado por la Superintendencia Financiera al catálogo de la CGN. En este proceso de re-expresión se pierde mucho detalle de las operaciones, debido a que el catálogo de la CGN no tiene todas las subcuentas contables requeridas, por lo que estas sociedades suelen agrupar operaciones. En este sentido, a la hora de construir estadísticas del sector de las sociedades públicas financieras, se recomienda como información contable complementaria la generada bajo su propio catálogo.

2.3. El trabajo de la Mesa de Homologación en la armonización de Nuevos Marcos Normativos

La revisión por orden de códigos y la homologación de las cuentas contables se inició con el CGC 2007. V. 17, el cual contenía parte de los marcos normativos antiguos; posteriormente, cuando la CGN expidió los catálogos de los nuevos marcos normativos, la mesa hizo nuevamente un diagnóstico sobre los mismos, para determinar cuáles subcuentas se mantenían y cuáles eran nuevas, renombradas y eliminadas; con base en esta revisión, se acordó con los delegados de la mesa la revisión y clasificación de cada una de estas subcuentas.

Teniendo en cuenta que los catálogos generales de cuentas tuvieron numerosos cambios en cuanto a cambios en las subcuentas contables, se puede decir que la mesa realizó la homologación de dos catálogos contables: el CGC 2007. V. 17 y el CGC NICSP.

2.4. Homologación de subcuentas contables a códigos MEFP 2014 por componente del Marco Analítico

Teniendo en cuenta el proceso realizado y descrito anteriormente, a continuación, se presenta cada uno de los componentes del marco analítico del MEFP 2014 con una breve definición, su relación con la definición contable descrita en la dinámica contable del CGC, las subcuentas contables que

a pesar de parecer pertenecer a cada componente, fueron excluidas, sus particularidades en la revisión y las tablas de homologación acordadas para los CGC 2007 v.17 y CGC NICSP 2018.

2.4.1 Ingresos

Para las EFP los ingresos representan un aumento del patrimonio neto como resultado de una transacción. Los principales tipos de ingreso son: impuestos (11), contribuciones sociales (12), donaciones (13) y otros ingresos (14) (FMI, 2014, 4.23).

Para efectos de la homologación, estos se relacionan principalmente con los registros contables de ingresos que “representan los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.” (CGN, 2007, pág. 293)

Contablemente, los grupos que integran esta clase son de naturaleza crédito y comprenden: ingresos fiscales (41), venta de bienes (42), venta de servicios (43), transferencias (44), administración del sistema de seguridad general de pensiones, (45) operaciones interinstitucionales y (48) otros ingresos.

Dentro de los ingresos, una categoría importante es la relacionada con los ingresos tributarios a nivel nacional y territorial, los cuales se encuentran agrupados en las cuentas contables de ingresos fiscales tributarios (4105) y no tributarios (4110)¹⁷. Al analizar las subcuentas en las que se desagregan estos conceptos, fue necesario consolidar una lista con los impuestos nacionales y territoriales desde los catálogos presupuestales del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) y el Formulario Único territorial (FUT) para cruzarlos con los impuestos que se estaban reportando en los ingresos fiscales del CGC, y estudiar características como: norma que crea el impuesto, hecho generador, sujeto pasivo, base gravable, tarifas, periodo de liquidación y entidad recaudadora. Esto, para facilitar el análisis, y homologarlos a los conceptos del MEFP 2014 y, a su vez, deducir los impuestos que estaban quedando en las subcuentas de los otros impuestos distritales, municipales, departamentales y nacionales.

A nivel general, si bien desde la definición, los ingresos económicos definidos por el MEFP (2014) parecen ser similares a los contables, en el proceso de homologación se identificó que algunos ingresos contables corresponden más bien a otros flujos económicos, como aquellos relacionados con la utilidad en la negociación o valoración de activos financieros, utilidad en venta de activos, ajuste por diferencia en cambio, la utilidad por el método de participación patrimonial y ajuste de ejercicios anteriores, que están clasificados en otras variaciones en el volumen de activos y pasivos

¹⁷ CGN, 2007, pág. 292

(51, 52 y 53) o como ganancias y pérdidas por tenencia (41, 42 y 43). Adicionalmente, se identificaron subcuentas que no hacen parte de la cuenta de ingreso pero que son homologadas en este grupo, tales como: las subcuentas relacionadas con devoluciones y descuentos de ingresos fiscales en el grupo de Otros gastos (58), y las subcuentas de la cuenta Retenciones y anticipos de impuestos (2917) en el grupo de Otros pasivos (29) teniendo en cuenta la decisión tomada en la Mesa de reportar los impuestos en base caja de acuerdo con el detalle expuesto en la sección 3.1, de este documento. Asimismo, la cuenta Capital de los fondos de reservas de pensiones (3106) con la nota de estructura ya que, de acuerdo con lo establecido en el CGC, en esta subcuenta se registran cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes, pagos de pensiones, resultados del ejercicio, entre otros.

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables de ingresos de los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron las siguientes cuentas nuevas: financieros (4802), ganancias por actualización de inventarios (4819), ganancias por actualización de propiedades, planta y equipo - modelo revaluado (4820), ganancias por actualización de propiedades de inversión - modelo valor razonable (4821), ganancias por actualización de activos intangibles - modelo revaluado (4822); ganancias por actualización de activos biológicos (4822), impuesto a las ganancias corriente (4824), impuesto a las ganancias diferido (4825), reversión de las pérdidas por deterioro de valor (4830).

La tabla de homologación de ingresos para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 1 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 2.

2.4.2 Gastos

Para las EFP los gastos representan una disminución del patrimonio neto como resultado de una transacción. Los principales tipos de gasto son: remuneración a los empleados (21), uso de bienes y servicios (22), consumo de capital fijo (23), intereses (24), subsidios (25), donaciones (26), prestaciones sociales (27) y otros gastos (28) (FMI, 2014, 4.24).

Los gastos estadísticos corresponden principalmente a los registros contables de gastos contables “que representan los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, los cuales dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (CGN, 2007, pág. 319).

Contablemente, las subcuentas que integran esta clase son de naturaleza débito y se organizan en los siguientes grupos de gastos: de administración y operación (51), de ventas (52), deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones (53), transferencias y subvenciones (54), gasto

público social (55), de actividades y/o servicios especializados (56), operaciones interinstitucionales (57), otros gastos (58), cierre de ingresos, gastos y costos (59).

Al igual que en los ingresos, si bien la definición contable y económica de los gastos parece no diferir mucho, se encontró que contablemente se registran en este concepto, algunos hechos económicos que, desde la estadística, corresponden con la definición de otros flujos económicos como: el deterioro, las provisiones, los otros gastos relacionados con la pérdida en la negociación de activos financieros, la pérdida en venta de activos, el ajuste por diferencia en cambio y la pérdida por el método de participación.

Por otra parte, se identificaron subcuentas que no hacen parte de las cuentas de gasto contable, pero que son homologadas estadísticamente como gastos, como las siguientes:

- ✓ Anticipos, retenciones y saldos a favor por impuestos y contribuciones (1907), activos por impuestos diferidos (1985), impuestos, contribuciones y tasas (2440), pasivos por impuestos diferidos (2918) debido al cálculo de los impuestos en base caja de acuerdo con lo descrito en el párrafo 5.14 del MEFP 2014, tal como se detalla en la sección 3.1 de este documento.
- ✓ Litigios y demandas (2701), provisiones diversas (2790), e impactos por la transición al nuevo marco de regulación (3268) teniendo en cuenta el tratamiento especial de las provisiones expuesto en el párrafo 7.13 del MEFP 2014 y el cual se detalla en la sección 3.3. de este documento.

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables de gastos de los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron las siguientes cuentas nuevas: prestaciones sociales (5107), deterioro de cuentas por cobrar a costo amortizado (5348), deterioro de préstamos por cobrar (5349), deterioro de propiedades, planta y equipo - modelo revaluado (5352), deterioro activos no corrientes mantenidos para la venta (5353), deterioro activos no corrientes mantenidos para distribuir a los propietarios (5354), deterioro de propiedades de inversión (5355), deterioro de activos intangibles (5357), deterioro de activos intangibles - modelo revaluado (5358), deterioro de activos biológicos al costo (5359), depreciación de propiedades, planta y equipo - modelo revaluado (5361), depreciación de propiedades de inversión (5362), amortización de activos biológicos al costo (5363), depreciación de bienes históricos y culturales (5365), amortización de activos intangibles - modelo revaluado (5367).

La tabla de homologación de gastos para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 3 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 4.

En esta sección se incluyen, además, los costos de ventas y operación y los costos de producción, dado que algunas entidades del Gobierno General tienen establecimientos de mercado donde producen bienes y servicios. El catálogo de contabilidad define estas clases como:

➤ Costos de ventas y operación (600000):

En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos operativos constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito (CGN, 2007, pág. 362).

➤ Costos de producción (700000)

En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado. También incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito. (CGN, 2007, pág. 373).

De acuerdo con lo establecido en la mesa, cuando se trate de la producción de bienes que serán consumidos o utilizados directamente por la entidad contable pública, una vez concluido el proceso productivo, deben reclasificarse a las cuentas de gastos, cargos diferidos, propiedades, planta y equipo o al activo correspondiente.

Los conceptos que hacen parte del costo de producción son los siguientes: materia prima, materiales, generales, sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, depreciación y amortización, entre otros (CGN, 2007, pág. 370)

Las subcuentas en la clase 6 están desagregadas en los siguientes grupos: costo de ventas de bienes (62), y costo de ventas de servicios (63); mientras las subcuentas de la clase 7 están agrupadas en: bienes (71), servicios educativos (72), servicios de salud (73), servicios de transporte (74), servicios públicos (75), servicios hoteleros y de promoción turística (76) y otros servicios (79);

La tabla de homologación de las subcuentas relacionadas con los costos de ventas y transformación para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 5 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 6.

2.4.3 Saldos y transacciones en Activos no financieros

Los activos representan un depósito de valor que genera un beneficio o una serie de beneficios devengados para su propietario económico por su posesión o uso durante un período. Es un medio que permite transferir valor de un período contable a otro (SCN, 2008, 11.3).

Los activos no financieros (ANF) para las EFP son aquellos activos económicos que no cumplen con la definición de activos financieros. Constituyen depósitos de valor, que proporcionan beneficios ya sea a través de su uso en la producción de bienes y servicios, o en forma de renta de la propiedad y ganancias por tenencia. A diferencia de los derechos financieros, los ANF no tienen un pasivo como contrapartida; en otras palabras, el propietario del activo no financiero no tiene un derecho sobre otra unidad institucional. Los activos no financieros pueden surgir como el producto de un proceso productivo o, de otro modo, como acontecimientos naturales (FMI, 2014, 7.17).

Los ANF se subdividen en aquellos que son producidos, como los activos fijos (311), existencias (312) y objetos de valor (313), y los no producidos (314) (FMI, 2014, 4.25).

Para efectos de la homologación, las transacciones y los saldos de los activos no financieros se relacionan con los registros contables de activos “que representan activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.” (CGC, 2007, pág. 197).

Los grupos que integran esta clase son: inventarios (15), propiedades, planta y equipo (16), bienes de uso público e históricos y culturales (17), recursos naturales no renovables (18), y otros activos (19). De estos grupos se excluyen las subcuentas relacionadas con gastos por cargos diferidos como: gastos de organización y puesta en marcha, estudios y proyectos, publicidad y propaganda, gastos de ventas y mantenimiento, que se clasifican como uso de bienes y servicios (código 22 del MEFP 2014).

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables de activos no financieros de los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron las siguientes cuentas nuevas: propiedades, planta y equipo en concesión (1683), plan de activos para

beneficios posempleo (81904), activos no corrientes mantenidos para la venta (1946), activos no corrientes mantenidos para distribuir a los propietarios (1948), activos biológicos a valor de mercado (valor razonable) menos costos de disposición (1980), activos biológicos a costo de reposición (1981), activos biológicos al costo (1982) y activos por impuestos diferidos (1985).

La tabla de homologación de las subcuentas relacionadas con los activos no financieros para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 7 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 8.

2.4.4 Saldos y transacciones en Activos Financieros

Un activo financiero representa un derecho financiero que ostenta una unidad económica, originado en el intercambio de beneficios con otra unidad, que normalmente da a su propietario (el acreedor) el derecho a percibir fondos u otros recursos futuros; por lo tanto, siempre que exista un derecho financiero, existe como contrapartida un pasivo (FMI, 2014, 3.44-3.47). Como los pasivos, los derechos financieros son incondicionales (FMI, 2014, 7.15). Las clasificaciones de los activos financieros y pasivos están basadas principalmente en la liquidez y las características legales de los instrumentos que describen las relaciones acreedor-deudor subyacentes. La liquidez de un instrumento financiero abarca características como la negociabilidad, transferibilidad, comerciabilidad y convertibilidad (FMI, 2014, 7.118).

Los registros contables homologados como transacciones y saldos de los activos financieros corresponden a activos “que representan los recursos de liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes, cuentas de ahorro y fondos que están disponibles para el desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo, incluye los equivalentes al efectivo, y los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de uso restringido (CGC, 2007, pág. 155).

Adicionalmente, “los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se colocan con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia; así como aquellos representados en instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También incluye las inversiones que se efectúan con la intención de controlar, influir significativamente o controlar conjuntamente las decisiones de la entidad receptora de la inversión, las inversiones en entidades en liquidación y los instrumentos derivados con fines de especulación y con fines de cobertura (CGC, 2007, pág. 161).

Así como, “las cuentas que representan los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones sin contraprestación, tales como impuestos y

transferencias, y en transacciones con contraprestación, tales como la venta de bienes y servicios” (CGC, 2007, pág. 176).

Los grupos que integran esta clase son: efectivo y equivalentes al efectivo (11), inversiones e instrumentos derivados (12), cuentas por cobrar (13) y préstamos por cobrar (14). De estos grupos se excluyen las subcuentas relacionadas con cuentas por pagar y por cobrar relacionadas con impuestos y que son reportadas tanto por las entidades recaudadoras como por las entidades contribuyentes teniendo en cuenta la decisión tomada en la Mesa de reportar los impuestos en base caja de acuerdo con el detalle expuesto en la sección 3.1. de este documento.

Así para efectos estadísticos, se concilió el valor de recaudos reportado por la DIAN con los valores reportados contablemente. Para ello, se homologaron como parte del ingreso las cuentas por cobrar y por pagar de la DIAN.

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables de activos financieros de los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron las siguientes cuentas nuevas: efectivo de uso restringido (1132), equivalentes al efectivo (1133), ajuste por cobertura del valor de mercado (valor razonable) del riesgo de tasa de interés asociado con una cartera de activos y/o pasivos financieros (1238), ganancia en la valoración de compromisos en firme designados como partidas cubiertas (1239), derechos de explotación y contratos de concesión (1323), cuentas por cobrar a costo amortizado (1387); deterioro acumulado de cuentas por cobrar a costo amortizado (cr) (1388).

La tabla de homologación de las subcuentas relacionadas con los activos financieros para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 9 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 10.

2.4.5 Saldos y transacciones en Pasivos financieros

Para las estadísticas, el pasivo se genera cuando una unidad (el deudor) está obligada, bajo determinadas circunstancias, a realizar un pago o una serie de pagos a otra unidad (el acreedor) (SCN, 2008).

En general, estos se establecen mediante el suministro de valor económico por parte de una unidad institucional (el acreedor) a otra (el deudor), usualmente en el marco de un acuerdo contractual; si bien estos también pueden originarse en la Ley, como la obligación de hacer una transferencia a otra unidad. En muchos casos, los pasivos (y sus correspondientes derechos financieros) se identifican explícitamente en documentos formales, que describen la relación deudor-acreedor. En otros casos, los pasivos se imputan para reflejar la realidad económica subyacente de una

transacción, tal como la creación de un préstamo hipotético cuando se adquiere un activo en el marco de un arrendamiento financiero (FMI, 2014, 3.45).

Los registros contables homologados como transacciones y saldos de pasivos corresponden a los “que representan las obligaciones presentes que tiene la entidad como producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencidas, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito. (CGC, 2007, pág. 242).

Los grupos que integran esta clase son: emisión y colocación de títulos de deuda (22), préstamos por pagar (23), cuentas por pagar (24), beneficios a los empleados (25), operaciones con instrumentos derivados (26), provisiones (27) y otros pasivos (29).

De estos grupos se excluyen subcuentas relacionadas con:

- Cuentas de pagar, Otros pasivos y otros bonos y títulos emitidos (TIDIS) relacionados con el cobro de impuestos, que como se menciona en el apartado 3.1 de este documento, se acuerda dejarlas como ingreso (11) con el fin de reflejar un registro base caja.
- Pasivos estimados relacionados con provisiones diversas para los servicios públicos, que quedaron clasificados como uso de bienes y servicios (22), de acuerdo con lo expuesto en el apartado 3.3
- Pasivos estimados relacionados con provisión para obligaciones fiscales, provisión para contingencias y provisiones diversas, que se clasificaron como Gastos por transferencias corrientes no clasificados en otra partida (2821), de acuerdo con lo expuesto nuevamente en el apartado 3.3
- Pasivos estimados relacionados con provisiones diversas para las reservas técnicas por servicios de salud, que se clasificaron como Indemnizaciones corrientes por pagar (28313).

La clasificación de los pasivos estimados a un concepto económico diferente de pasivos radica en que “en el balance se incluyen únicamente los pasivos efectivos (pendientes de reembolso), y sus correspondientes activos. Los activos y pasivos contingentes no se reconocen como activos financieros y pasivos sino hasta que se cumplan las condiciones pertinentes” (FMI, 2014, 7.13). Es por esto que, las provisiones no son pasivos en sentido económico, al no ser obligaciones en firme y estar sujetas a la incertidumbre de la ocurrencia de hechos futuros.

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables de pasivos de los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron las siguientes cuentas nuevas: subvenciones por pagar (2402), cuentas por pagar a costo amortizado (2495), beneficios a los empleados a corto plazo (2511), beneficios a los empleados a largo plazo (2512), beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual (2513), beneficios posempleo – pensiones

(2514), instrumentos derivados con fines de especulación (2601), instrumentos derivados con fines de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero (2605), pérdida en la valoración de compromisos en firme como partidas cubiertas (2606), pasivos por impuestos diferidos (2918).

La tabla de homologación de las subcuentas relacionadas con los pasivos financieros para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 11 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 12.

2.4.6 Otros flujos económicos (OFE)

Son variaciones en el volumen o el valor de los activos o pasivos que no son resultado de transacciones (FMI, 2014, 3.31) y que generalmente se deben a eventos económicos que están fuera del control de las entidades, como pueden ser variaciones en los precios de mercado, la ocurrencia de eventos catastróficos o cambios normativos que generan impactos, por ejemplo, en la valoración. También pueden tener su origen en la incorporación de activos y pasivos no reconocidos en el periodo que se originaron y ajustes a reportes de periodos anteriores, entre otros.

Existen dos categorías principales de otros flujos económicos: las ganancias y pérdidas por tenencia y las otras variaciones en el volumen de activos y pasivos:

- Ganancias y pérdidas por tenencia (4)

Es una variación en el valor monetario de un activo o pasivo como resultado de variaciones en el nivel y la estructura de los precios. Incluyen variaciones como consecuencia de movimientos en el tipo de cambio. Conceptualmente, las ganancias y pérdidas por tenencia se registran de manera continua conforme varían los precios del mercado (FMI, 2014, 3.33). A continuación, se presentan algunos ejemplos determinados a partir de subcuentas contables de ingresos, gastos y patrimonio:

- En los ingresos, las cuentas por ajuste por diferencia en cambio (4806), ganancias por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones (4811, 4812 y 4813), ganancias por actualización de propiedades, planta y equipo-modelo revaluado y ganancias por actualización de activos (4819, 4820, 4821, 4822 y 4823)
- En los gastos, el deterioro de inversiones¹⁸, ajuste por diferencia en cambio (5803), pérdida por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones (5811, 5812 y 5813), pérdidas por actualización de propiedades, planta y equipo - modelo revaluado y pérdidas por actualización de activos (5816, 5817, 5818, 5819 y 5820)

¹⁸ Ya que se entiende que el deterioro se usa para ajustar el precio de mercado de las inversiones. No obstante, cuando las inversiones se valoren a precios nominales el deterioro no debe tener efecto estadístico ya que el valor nominal se determina a partir de las cláusulas contractuales.

- En el patrimonio, por ejemplo: ganancias o pérdidas en inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio (3146), ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en controladas (3148), ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en asociadas (3149), entre otras.
- Otras variaciones en el volumen de activos y pasivos (5)

Son todas las variaciones en el valor de un activo o pasivo que no sean resultado de una transacción o una ganancia/pérdida por tenencia (FMI, 2014, 3.33), al igual que en la sección anterior se presentan algunos ejemplos con base en subcuentas contables de ingresos, gastos y patrimonio:

- En el activo, deterioro acumulado de cuentas por cobrar (1386 y 1388) y deterioro acumulado de préstamos (1480).
- En el patrimonio de las entidades del gobierno: las reservas probadas de recursos naturales no renovables (3125), agotamiento de las reservas probadas de recursos naturales no renovables (3128).
- En el patrimonio hacienda pública y de las empresas: Impactos por la transición al nuevo marco normativo (3145 y 3268).
- En los ingresos, reversión de las perdidas por deterioro de valor (4830) y ajustes al cálculo actuarial¹⁹ (480836).
- En los gastos, deterioro de cuentas por cobrar²⁰ (5347), de propiedades planta, y equipo²¹ (5351 y 5352), de activos intangibles (5357 y 5358), y de bienes de uso público (5374 y 5376) , provisiones de fondos de garantías (5371) y ajustes al cálculo actuarial (510814).

De estas cuentas de patrimonio homologadas como OFE, se excluyen las subcuentas relacionadas con las depreciaciones y amortizaciones (db), ya que estas constituyen transacciones internas clasificadas como Consumo de Capital Fijo (23).

Es importante señalar que, al clasificar una subcuenta como OFE esta debe ser asociada a una subcuenta de activo o pasivo, ya que los OFE se usan justamente para explicar las variaciones en los stocks.

¹⁹ Estos ajustes pueden deberse también a cambios en variables del cálculo actuarial que estén más relacionadas con OFE por tenencia, sin embargo, es difícil contar con este detalle para la homologación de las subcuentas.

²⁰ Tanto el deterioro acumulado como el gasto por deterioro del período se homologan como OFE de volumen buscando la cancelación de este concepto, teniendo en cuenta que las cuentas por cobrar se valoran a precios nominales y en este caso el deterioro no debe tener efecto estadístico pues el valor nominal se determina a partir de las cláusulas contractuales.

²¹ De acuerdo con los párrafos del 10.65 al 10.67 del MEFP 2014, el deterioro de los activos no financieros que supera las condiciones normales reconocidas como consumo de capital fijo deben ser registradas como OFE de volumen.

Respecto al trabajo realizado por la mesa en la revisión de las subcuentas contables identificadas como OFE en los nuevos marcos normativos, se identificaron, analizaron y homologaron cuentas nuevas, como, por ejemplo:

Agotamiento de las reservas probadas de los recursos naturales no renovables (3128), Deterioro de activos biológicos al costo (5359), Deterioro de activos intangibles de modelo revaluado (5358), Deterioro de bienes de uso público concesiones (5376), Deterioro de cuentas por cobrar a costo amortizado (5348), Ganancias o pérdidas por cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero (3273), Ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en negocios conjuntos (3150), Pérdidas por actualización de activos intangibles modelo revaluado (5819).

La tabla de homologación de las subcuentas relacionadas con los otros flujos económicos (OFE) para el CGC 2007v.17 se presenta en el anexo 13 de este documento y la tabla de homologación para el CGC NICSP se presenta en el anexo 14.

2.5. Análisis de consistencia²²

2.5.1. Consistencia de la homologación por denominación de las cuentas contables para fines estadísticos

El proceso de revisión, análisis y homologación de las subcuentas del Catálogo General de Cuentas contables a los conceptos económicos del MEFP (2014) se realizó inicialmente tomando en consideración cada cuenta contable de manera individual. No obstante, al estar la contabilidad y las estadísticas macroeconómicas en base devengado, cada evento económico, debe dar lugar al menos, a dos asientos de igual valor, uno de naturaleza débito y otro de naturaleza crédito. En consecuencia, el análisis individual de cada una de las cuentas contables no garantiza la consistencia de la clasificación económica de las cuentas involucradas en el registro de un mismo evento económico. Así las cosas, se encontró indispensable llevar a cabo una validación de la homologación otorgada a las partidas y contrapartidas contables, con el fin de garantizar la consistencia de la homologación económica para fines estadísticos.

El Catálogo General de Cuentas de la CGN no establece de manera explícita la partida y contrapartida que deben usarse para el registro de cada tipo de hecho económico. En este orden de ideas, se encontró que la mejor manera de llevar a cabo esta validación era organizando las cuentas contables por denominación y en algunos casos, aplicando filtros sobre las palabras claves que sirven para identificar un hecho económico particular. Por ejemplo, la palabra “concesiones”

²² Aportes técnicos de los integrantes de la Mesa de Homologación.

puede ser usada para identificar la mayoría de las cuentas contables utilizadas para el registro de los eventos económicos relacionados con las Asociaciones Público-Privadas (APP), que pueden ser de distinta naturaleza (activos, pasivos, ingresos o gastos).

Por lo tanto, al organizar las cuentas por denominación, se formaron grupos de cuentas de distinta naturaleza, usadas para registrar un mismo evento económico, y se analizaron de forma conjunta, con el fin de garantizar la consistencia de la homologación. Para facilitar la comprensión, se ilustra con el siguiente ejemplo:

- Si una unidad institucional genera ingresos por la venta de bienes y servicios de mercado (1421), la cuenta por cobrar asociada a dicho ingreso necesariamente debe estar homologada como una cuenta comercial (32081). De otro lado, la unidad institucional que compra dichos bienes y servicios debe registrar un uso de bienes y servicios (22) y una cuenta por pagar comercial (33081). En este sentido, se hicieron explícitas las relaciones que existen entre conceptos económicos del MEFP 2014 – algunas de las cuales se expresan en reglas de eliminación, como se verá en un apartado posterior – con el fin de garantizar la consistencia en la homologación.

Finalmente, cabe resaltar que, pese a que este ejercicio estuvo orientado a garantizar la consistencia de la homologación económica de los eventos registrados en la contabilidad, no se elimina el riesgo de que las distintas unidades institucionales registren un mismo hecho económico en diferentes cuentas contables, lo que quiere decir que, dadas las condiciones del contexto contable colombiano, escapan del control de las entidades que usan esta información para la construcción de estadísticas macroeconómicas.

2.5.2 Clasificación de subcuentas de contrapartida

La partida doble es el método que se usa para el registro de los hechos económicos en base devengado en el proceso contable, de tal manera que, para el reconocimiento de cualquier evento se genera un registro, en una o varias cuentas, por el mismo valor, pero con naturaleza contraria (débito *versus* crédito). Este método se basa en la premisa de que no hay deudor sin acreedor.

Ejemplo:

- Cuando una entidad presta dinero, se registra un débito en la cuenta por cobrar; es decir, se genera un derecho a favor de ésta. De forma simultánea, se genera un crédito en las cuentas del efectivo o sus equivalentes, por el dinero entregado en préstamo, constituyéndose en un cambio en la composición del activo, al pasar de uno de mayor liquidez (efectivo), a uno de menor liquidez (cuenta por cobrar).

En el ejemplo previo se puede observar que, en el asiento contable intervienen, al menos, dos cuentas contables, una por el débito (debe) y otra por el crédito (haber), de tal manera que la sumatoria de las partidas registradas en el débito, debe coincidir con la suma de las partidas registradas en el crédito.

La partida doble es la esencia de la contabilidad actual y parte integral de la Ecuación Patrimonial, puesto que esta permite conocer el efecto de las transacciones y operaciones tanto en la situación financiera, como en los resultados, en la medida en que el reconocimiento de un activo tiene su contrapartida en los ingresos de la entidad, y el reconocimiento de un pasivo, en sus costos o gastos.

Así, si una entidad realiza una venta de bienes, en aplicación del principio contable del devengo o causación, la entidad debe reconocer esta transacción en el activo como un derecho adquirido (cuentas por cobrar), y un ingreso por venta de bienes.

En aplicación del método de la partida doble, en el registro de las cuentas, se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Cuando se realiza un débito, se genera un aumento en los activos y los gastos, y una disminución de los pasivos y del patrimonio.
- Cuando se realiza un crédito, se genera una disminución en los activos y un aumento en los pasivos, los ingresos, y el patrimonio.

Es así como, una forma de garantizar la consistencia del proceso de homologación fue contrastar la homologación de la partida y contrapartida usadas para el registro contable de un hecho económico, de manera tal que también tuviesen consistencia en términos económicos. Así las cosas, por ejemplo, se verificó que si se había homologado una subcuenta contable como ingreso estadístico por venta de bienes y servicios, la subcuenta contable de cuenta por cobrar asociada a dicho ingreso hubiese quedado homologada económicamente como cuenta por cobrar de carácter comercial. De otro lado, si el ingreso es por un concepto económico distinto, como contribuciones, se verificó que la cuenta por cobrar asociada fuera una cuenta por cobrar diversa (no derivada de una operación comercial). Lo propio se hizo para el registro de la entidad contraparte, en relación con el gasto y la cuenta por pagar.

En adición, en lo correspondiente a activos financieros y pasivos, considerando que debe haber simetría en el registro hecho por las dos entidades participantes en una operación, se verificó, por ejemplo, que, si una entidad reportaba una subcuenta contable homologada como títulos de deuda en el activo, la entidad contraparte también tuviese una subcuenta contable homologada como títulos de deuda, pero en el pasivo.

2.5.3 Revisión de reglas de eliminación.

En el marco del proceso de generación y reporte de EFP del sector gobierno general para los años 2014 a 2017, en la mesa se propuso realizar una revisión de la congruencia económica de las reglas de eliminación establecidas por la CGN dentro de su manual de consolidación, empleadas como insumo en el proceso de consolidación de EFP²³. Esta revisión fue realizada en conjunto con la Mesa de Consolidación con el objetivo de verificar que la homologación otorgada a las subcuentas contables incluidas en las reglas de eliminación, fuera la misma homologación otorgada por la mesa, y se realizó en cinco etapas que se describen a continuación:

1) *Revisión de reglas de eliminación 2014 a 2017:*

La primera etapa del proceso consistió en establecer el conjunto de reglas de los años 2014 a 2017; teniendo en cuenta que, en primer lugar, el listado de reglas de eliminación se modifica cada año y, en segundo lugar, la generación y reporte de EFP que para ese momento debía realizar el MHCP al FMI correspondía al período 2014 a 2017, por lo que fue necesario asegurar la revisión de todas las reglas de eliminación que operaron para estos años.

2) *Tipologías de las reglas de eliminación:*

Luego de esta revisión se encontró un total de 170 reglas de eliminación que involucraban 1.253 subcuentas contables. A partir de esta identificación se establecieron cuatro tipologías para las reglas de eliminación: 1 a 1, 1 a N, N a 1 y N a N. La tipología 1 a 1 se establece para las reglas de eliminación que tienen una subcuenta contable fuente²⁴ contra una subcuenta contable destino²⁵; la tipología 1 a N relaciona una subcuenta fuente, contra varias subcuentas destino; la tipología N a 1 relaciona varias subcuentas fuente contra una cuenta destino; y la tipología N a N relaciona varias subcuentas fuente contra varias subcuentas destino.

3) *Análisis de reglas con respecto a la tabla de homologación económica:*

Posteriormente se procedió a establecer la clasificación económica de cada una de las subcuentas contables que componen las reglas de eliminación, con el fin de determinar la congruencia económica de eliminación. Esto es, que la clasificación económica de las cuentas fuente sean económicamente eliminables con la clasificación económica de las subcuentas destino. Al realizar

²³ Para profundizar en el conocimiento del proceso de consolidación de las EFP dirigirse al documento de la mesa de consolidación.

²⁴ Para efectos de las reglas de eliminación las subcuentas contables fuentes son las que registran las entidades que reportan los ingresos y/o activos dentro de una transacción.

²⁵ Así mismo las subcuentas destino, relacionan las subcuentas contables que reportan las entidades que registran los gastos o pasivos dentro de una operación recíproca.

esta revisión se encontró que 105 reglas de eliminación tenían congruencia de eliminación económica, mientras que las 65 restantes debían ser revisadas por parte de la mesa, dado que una o más subcuentas que componían la regla no tenían congruencia de eliminación económica. A continuación, se muestran por tipología las reglas “congruentes” y “por revisar”.

Tabla 4. Tipología de las reglas de eliminación

Tipología	Congruente	Por revisar
1 a 1	70	24
1 a N	5	16
N a 1	16	2
N a N	14	23
Total	105	65

Fuente: DPGM - MHCP

4) Revisiones y observaciones de las reglas de consolidación:

Con base en las reglas catalogadas como “por revisar”, la mesa adelantó la revisión y análisis de las subcuentas que no guardaban congruencia de eliminación económica. Esta revisión permitió, en primer lugar, replantear la clasificación económica de algunas subcuentas y, en segundo lugar, realizar observaciones sobre las subcuentas y reglas de eliminación que a juicio de la mesa deberían revisarse por parte de la CGN, con el fin de verificar y explicar a la mesa, las razones por las cuales hacían parte de las reglas de eliminación.

5) Listado definitivo de subcuentas para la consolidación:

Finalmente, de las 1.253 subcuentas que inicialmente hacían parte de las 170 reglas de eliminación, se decantaron 183 subcuentas que no fueron usadas por el MHCP para la generación de EFP del sector Gobierno General, quedando entonces un total de 1.070 subcuentas contables que se corrigieron en la tabla de homologación de acuerdo con la propuesta realizada por la Mesa de Consolidación.

2.5.4 Armonización con el SCN 2008

Como ya fue mencionado en el apartado 1.1.4 de este documento, las estadísticas fiscales deben estar armonizadas con el SCN 2008, por lo cual, el DANE revisó los cuadros A7.3 y A7.4 para las categorías de ingreso y gasto, y los cuadros A7.5 y A7.6 para las transacciones de activos no financieros, activos financieros y pasivos del MEFP 2014 y, teniendo en cuenta estos apéndices, realizó la tabla correlativa entre las operaciones del MEFP 2014 y las transacciones del SCN 2008 para Colombia.

Los otros insumos utilizados para la armonización fueron: la nomenclatura de transacciones del SCN 2008 utilizada para la nueva base año 2015 y las operaciones del MEFP 2014, sobre los cuales se acordó revisar: los ingresos, gastos, los activos no financieros y los activos y pasivos financieros de cada uno de los manuales. La revisión de los ingresos inició con la armonización de los impuestos, exactamente con el trabajo de investigación de la nueva base en el que se construyó un directorio de impuestos para el nivel nacional y territorial, incluyendo los elementos para su clasificación económica, a partir de la naturaleza del impuesto, como se especifica en el MEFP 2014, según el cual “los impuestos se clasifican principalmente por la base sobre la cual se cobran” (FMI, 2014, 5.23). También, considerando el SCN 2008, a partir del cual, los impuestos se desagregan, de acuerdo con el hecho económico, en las siguientes categorías: impuestos sobre la producción y las importaciones (D2), impuestos corrientes sobre el ingreso, la riqueza (D5), e impuestos sobre el capital (D91). Además, en este marco se identifica el sector que lo paga y la frecuencia de recaudo del impuesto.

Otras transacciones del ingreso relacionadas con producción en el marco del SCN 2008 permiten identificar la producción total de la economía, la cual, se divide en producción de mercado (P11), producción para uso final propio (P12) y otra producción no de mercado (P13) (FMI, 2014, A7.25). Para la armonización con el MEFP 2014, con el fin de calcular la producción del gobierno general, es necesario identificar los establecimientos productores de mercado y no mercado, como insumo para la clasificación de algunas partidas contables a conceptos económicos del MEFP 2014 la partida corresponde a ventas de bienes y servicios (142).

Posteriormente, se analizó la armonización de las transacciones relacionadas con los gastos económicos, y se encontraron diferencias para las contribuciones y prestaciones sociales, se planteó una propuesta provisional desagregando la estructura entre salud y pensión, en la que se identificaron diferencias de tratamiento y clasificación²⁶. Al respecto, el SCN 2008 reconoce todo el ingreso y gasto por contribuciones sociales y registra una partida de ajuste por la variación en pasivos, en tanto que las EFP reconocen las contribuciones y prestaciones sociales ya sea como ingreso y gasto, o como transacciones en pasivos²⁷.

En las partidas relacionadas con los activos no financieros, en términos de consistencia de la estructura que presenta en el cuadro A7.5 del MEFP 2014, se propuso un ajuste de relación entre las partidas de activos no financieros, detallando entre los dos manuales por cada uno de los tipos de activos, posteriormente, al revisar las subcuentas clasificadas económicamente en la armonización, no se presentaron diferencias.

²⁶ La cobertura de las contribuciones sociales es más restringida en las EFP que en el SCN 2008. En la categoría contribuciones sociales [EFP] (12), solo se incluyen los montos que constituyen ingreso, es decir, las transacciones que crean un pasivo reconocido no son parte del ingreso (FMI, 2014, 5.95).

²⁷ FMI, 2014, Cuadro A7.1

Para el grupo de las subcuentas de activos y pasivos financieros, se solicitó al Banco de la República, responsable de las cuentas financieras para el SCN 2008, revisar la consistencia. Finalmente, se incluye la propuesta de armonización entre los manuales del SCN y MEFP adaptada como anexo 15. Tabla de armonización adaptada MEFP2014 y SCN 2008.

Para el análisis de la tabla de armonización se presentan algunas recomendaciones generales:

- Las transacciones para el SCN mantienen la misma clasificación en el ingreso y el gasto, por ejemplo:

El código D51 - Impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital es el mismo en los ingresos y los gastos; así como, una transacción relacionada con activos financieros F2 - Dinero legal y depósitos, es igual en el activo y en el pasivo. Esto no se presenta en el MEFP 2014, que asigna códigos diferentes a ingresos, gastos, activos y pasivos.

En el SCN 2008 se desagrega por el tipo de unidad que paga. El caso claro son los impuestos donde, por ejemplo, se puede presentar la transacción D29 - Pagaderos por las empresas y D59 - Pagaderos por otras entidades distintas de las empresas. Esta distinción no se realiza en las EFP.

Finalmente, una transacción del SCN 2008 puede estar relacionada con varias partidas del MEFP 2014; por ejemplo, la transacción D214 - Impuestos sobre los productos, se relaciona con diferentes partidas de las EFP, como se presenta en la **Tabla 5**.

Tabla 5. Impuestos en SCN 2008 y en MEFP 2014

SCN	Descriptiva	MEFP	Descriptiva
D214	Impuestos sobre los productos, excepto el IVA y los impuestos sobre las importaciones y exportaciones.	1141	Impuestos generales sobre bienes y servicios.
		1142	Impuestos especiales
		1143	Impuestos sobre las utilidades de los monopolios fiscales
		1144	Impuestos sobre los servicios específicos

Fuente: Elaboración propia integrante mesa de Homologación. DANE

Capítulo 3. Casos especiales

3.1 Homologación de las subcuentas relacionadas con impuestos

Con el fin de evitar el riesgo de sobre o subestimar los ingresos tributarios (FMI, 2014, 5.14), la Mesa de Homologación determinó, para efectos estadísticos, reportar los impuestos en base caja, pese a que se dispone de dicha información en base devengo. Para ello, las subcuentas de ingresos contables relacionadas con impuestos fueron homologadas como ingresos estadísticos, al igual que las subcuentas de gastos contables fueron homologadas como gastos estadísticos, no obstante, las subcuentas de los grupos contables de cuentas por cobrar y cuentas por pagar relacionadas con impuestos recibieron un tratamiento estadístico especial, ya que al ser los impuestos reportados en base caja no deben existir cuentas por pagar o por cobrar teniendo en cuenta solamente el flujo de efectivo derivado de la operación.

De acuerdo con mencionado anteriormente, la variación de las subcuentas del grupo contable cuentas por cobrar relacionadas con impuestos, registradas por las autoridades tributarias, fueron homologadas como ingresos estadísticos negativos con el fin de reducir el ingreso devengado ya que las cuentas por cobrar registradas no representan una entrada de efectivo.

Asimismo, la variación de las subcuentas del grupo contable cuentas por pagar relacionadas con impuestos, registradas por las autoridades tributarias, fueron homologadas como ingresos estadísticos positivos con el fin de incrementar el ingreso devengado ya que las cuentas por pagar registradas si representan una entrada de efectivo. Estas subcuentas están asociadas con retenciones en la fuente y pagos anticipados transferidos por los contribuyentes.

Este proceso se realizó de manera contraria para las subcuentas contables registradas por los contribuyentes, en donde la variación de las cuentas por pagar fue homologada como un menor gasto con el fin de reducir el gasto devengado ya que las cuentas por pagar no representan una salida de efectivo. De igual manera, para este caso, la variación de las cuentas por cobrar fue homologada como un mayor gasto con el fin de incrementar el gasto devengado ya que dichas subcuentas si representan una salida de efectivo.

Esta decisión se tomó para orientar de manera adecuada las decisiones de política, ya que no se tiene un indicador que permita estimar cuánto de los impuestos devengados se recauda realmente y a qué vigencia fiscal corresponde el impuesto recaudado, habiendo una dificultad en la temporalidad del impuesto.

3.2 Análisis de las subcuentas relacionadas con Protección social

La secretaria técnica de la mesa, junto con el MHCP, realizó una revisión conceptual del documento de la mesa de protección social “Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas -MEFP 2014- y su aplicación para Colombia en el Sistema de Seguridad Social” y del documento de cuentas nacionales “la protección social en cuentas nacionales de Colombia”, y encontró las diferencias y similitudes que se presentan en la **Tabla 6**, respecto al tratamiento estadístico de los

riesgos sociales: desempleo, vivienda, educación y circunstancias familiares, de acuerdo con lo establecido en el MEFP 2014 y en el SCN 2008.

Tabla 6. Tratamiento estadístico de los riesgos sociales

Riesgo social	Intervención en Colombia	Mesa de protección social	Cuentas Nacionales (Base 2015)	Observación
Enfermedad	Sistema de salud	Lo contempla	Lo contempla	
Desempleo	Cesantías	Lo contempla		Para cuentas nacionales las cesantías hacen parte de los sueldos y salarios; el desempleo no es un riesgo dentro del SCN 2008; las cajas de compensación pagan un "seguro de desempleo" a los hogares que consiste en un subsidio durante 6 meses del pago de salud, pensión y bonos de alimentación. En Colombia suelen llamarse “prestaciones sociales”, todos los pagos que reciben los empleados en adición a su salario bruto, tales como pago de vacaciones, pago de cesantías, auxilios de transporte, primas de todo tipo, algunas de tipo obligatorio, otras que derivan de acuerdos particulares o convenciones colectivas (llamados “convencionales”). En general, estos últimos pagos, para las cuentas nacionales y las EFP son parte de la remuneración a los asalariados (sueldos y salarios) pues se reciben como contrapartida directa del trabajo realizado y no se consideran como transferencias ni contribuciones o prestaciones sociales.
Jubilación	Sistema de pensiones	Lo contempla	Lo contempla	
Vivienda y educación.	Cesantías y Cajas de compensación			Para cuentas nacionales la educación hace parte de las actividades de no mercado del gobierno general y constituye una producción que se genera para su propio consumo (gasto de consumo final del gobierno). Estos servicios se proveen a la comunidad de forma gratuita, sin necesidad de vincularlas a un sistema. Por su parte, la vivienda comprende una transferencia de capital a los hogares y no requiere una contribución como contraprestación. No se consideran un riesgo porque no existe una afiliación o una contribución para recibir la prestación. Cuando hay afiliación se genera un derecho futuro o actual.
Incapacidad para trabajar	Sistema de Riesgos laborales	Lo contempla	Lo contempla	
	Sistema de salud	Lo contempla	Lo contempla	
Muerte	Sistema de pensiones	Lo contempla	Lo contempla	
Circunstancias familiares	Cajas de compensación			En cuentas nacionales se incluye el subsidio familiar que las cajas de compensación proveen a las familias.

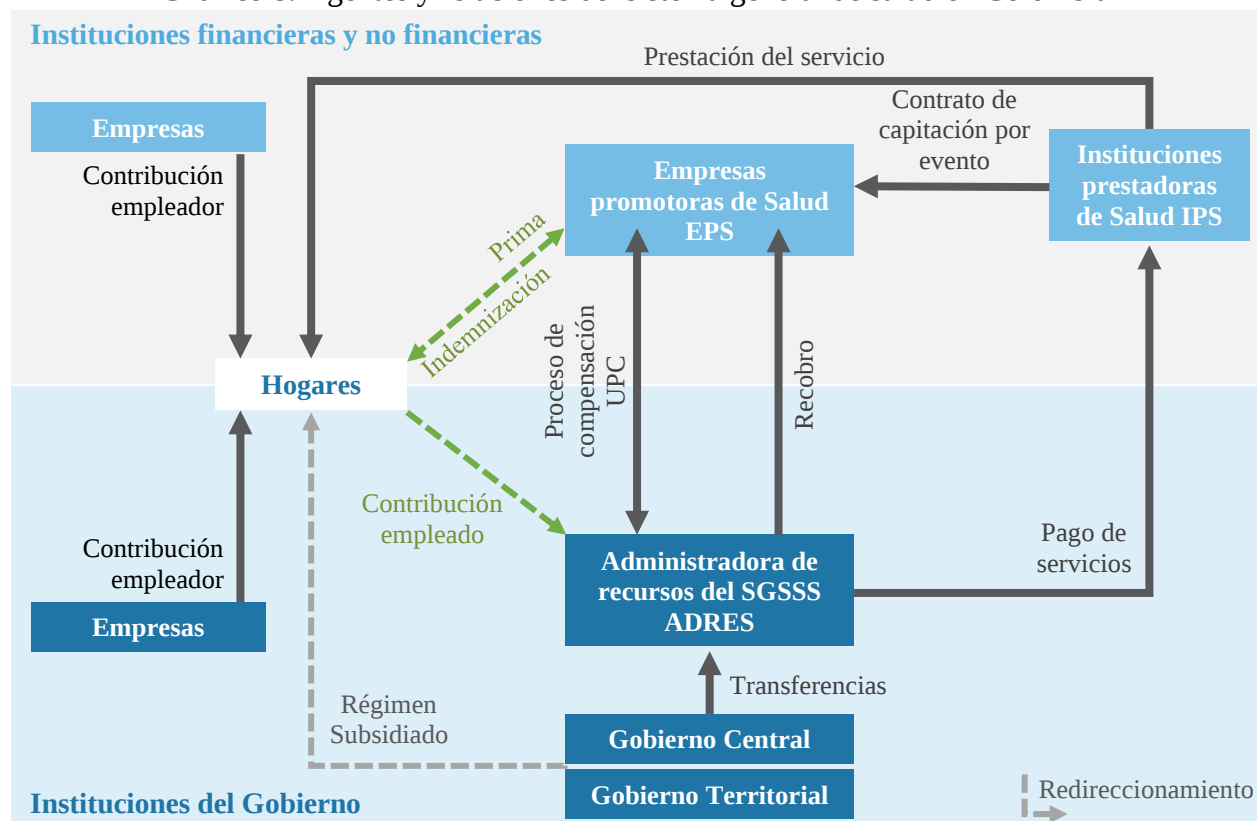
Fuente: Secretaría técnica Mesa de homologación

De acuerdo con el análisis realizado, las entidades acordaron alinearse a los riesgos analizados y aprobados en la mesa de protección social: salud, pensiones, riesgos profesionales y riesgo familia. Sobre estos se enfocó el análisis de homologación de subcuentas contables, a través de la identificación de los agentes intervinientes en los diferentes sistemas y las relaciones entre ellos, como: recaudo de contribuciones, prestación de servicios e intermediarios. De la misma forma, se realizó una revisión de la clasificación sectorial de cada una de las entidades intervinientes en los sistemas de seguridad social de Colombia (salud, pensiones, riesgos laboral y familia), identificando las diferencias en la clasificación entre la mesa de protección social y cuentas nacionales, entre las que se encontró: Pensiones de Antioquia (fondos de reserva de sobrevivencia, invalidez y vejez), Fondo de Garantía de Pensión Mínima y Cajas de Compensación. A continuación, se presenta la descripción de la revisión realizada en cada uno de los riesgos.

3.2.1 Riesgo salud

Para el análisis de este riesgo se construyó un esquema que facilitara identificar los agentes que intervienen en el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) de Colombia, identificando las relaciones existentes entre ellos, con el fin de que sirviera como marco para la clasificación de las operaciones económicas (**Gráfico 8**).

Gráfico 8. Agentes y relaciones del sistema general de salud en Colombia



Fuente: Secretaría técnica Mesa de Homologación.

Los agentes que intervienen en este sistema son: los *hogares* que pagan contribuciones y reciben prestación de servicios; los *empleadores* que se encuentran en el sector público, privado e independientes que pagan las contribuciones a la Administradora de Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES); las *Empresas Promotoras de Salud (EPS)* que reciben primas y pagan indemnizaciones; las *Instituciones Prestadoras de Salud (IPS)*, que son las que prestan los servicios; los gobiernos *Central y Territorial* que realizan transferencias a la ADRES; y, la *ADRES*, entidad administradora de los recursos de la salud. Posteriormente, se identificaron desde el CGC las subcuentas relacionadas con cada uno de los agentes que reportan información, tal como se muestra en la **Tabla 7**.

Tabla 7. Agentes del sistema de seguridad social de salud en Colombia y sus subcuentas relacionadas del catálogo de contabilidad pública

Agentes	Ingresos	Gastos	Costos	Activo	Pasivo
Empleadores		510303			242402
		520403			
		550201			
		550203			251123
Empresas promotoras de salud –EPS	4311	5613		1322	2475
		534710		138610	279021
					279022
Instituciones prestadoras de salud- IPS	4312	534709	6310	1319	2481
	439512	534809		138425	
	480822	589014		138509	
		589509		138609	
				138709	
				138809	
Administradora de recursos del sistema de seguridad social – ADRES	4116	5122		1321	2410
	442104	534717		138617	2904
		542104		190605	
		542415			
Gobierno General					
Transferencia régimen contributivo	442104	542104		133701	240207
	440817	540817		133703	240313
	442804	542304		138430	240317
	480812			138441	243005
	480841			138518	249038
Asistencia social Subsidio oferta		550208			2480
Régimen subsidiado		550210			2480
Gasto público social en salud		5502			

Fuente: Secretaría técnica Mesa de Homologación.

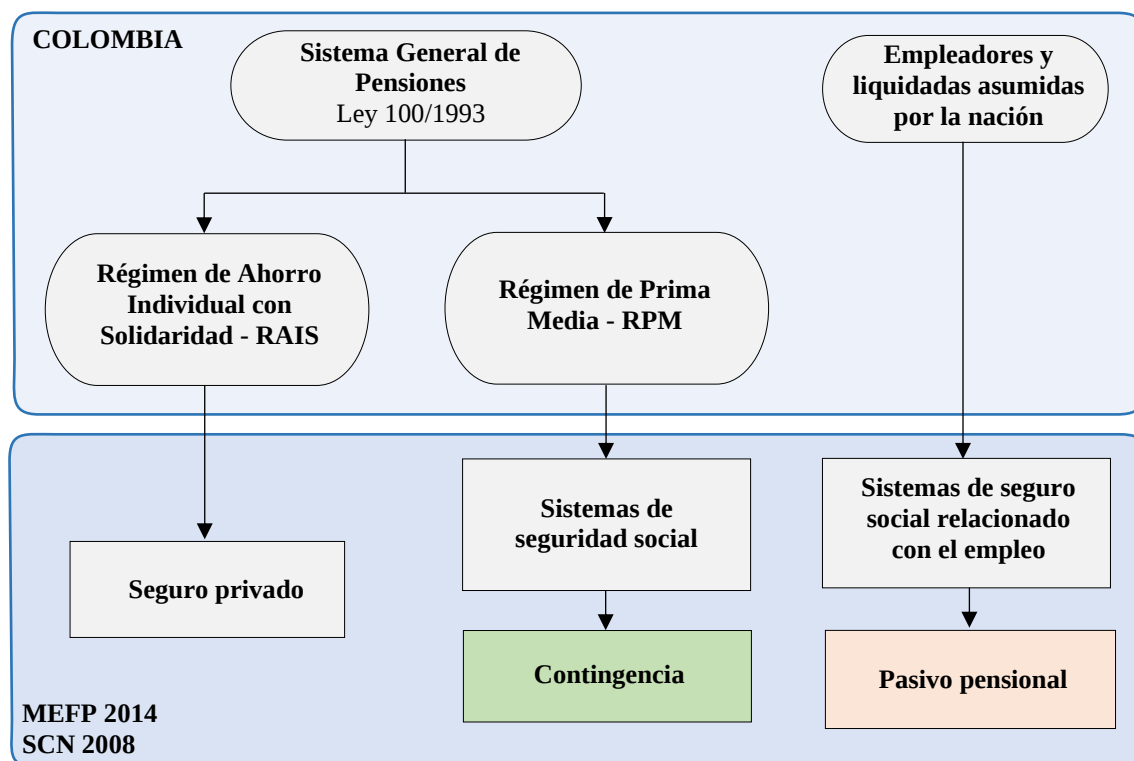
A través de esta identificación, la mesa realizó la clasificación de cada una de las subcuentas relacionadas con salud a los códigos del MEFP 2014. Dicha clasificación se encuentra en cada uno de los anexos de los ingresos, gastos, activos no financieros, activos y pasivos financieros. Esta propuesta de clasificación se envió a la mesa de protección social con el objetivo que sus delegados revisen y validen la clasificación de cada una de estas subcuentas propuestas por la mesa.

3.2.2 Riesgo Pensión

Para el análisis de este riesgo, se tiene en cuenta el marco legal de Colombia y el marco conceptual del SCN 2008 y MEFP 2014 que se presenta en el

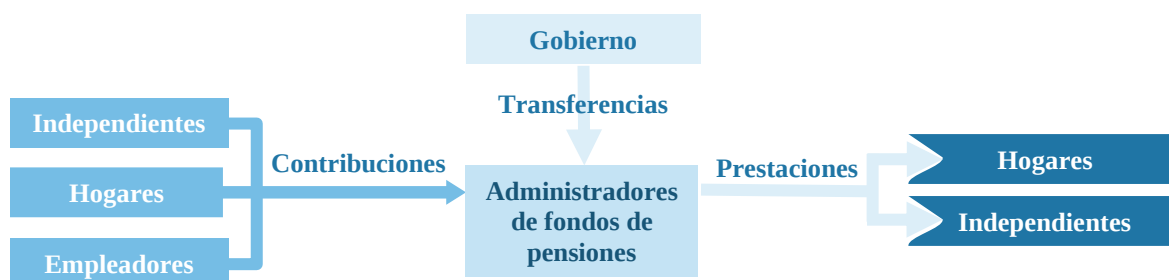
Gráfico 9.

Gráfico 9. Esquema legal y conceptual de las pensiones en Colombia



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este análisis partió de identificar los agentes que intervienen en el Régimen de Prima Media (RPM) con prestación definida del Sistema General de Pensiones (SGP), los regímenes especiales y las entidades administradoras de pensiones liquidadas y asumidas por la nación (**Gráfico 10**).

Gráfico 10. Agentes y relaciones del sistema general de pensiones en Colombia

Fuente: Secretaría técnica Mesa de Homologación.

Al revisar la información contable para este análisis por agentes, no fue posible contar con la información desagregada necesaria para clasificar las transacciones de contribuciones, prestaciones y transferencias, debido a que, según lo establecido por la CGN, dichos eventos económicos, en el caso de las administradoras de fondos de pensiones públicos, se registran en una única cuenta del patrimonio.

La revisión de este riesgo coincidió con la elaboración del formato T- 2900 por parte del DANE, en respuesta a solicitud realizada por la OCDE. Así, la Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales realizó la consolidación de la información de pensiones de Colombia (público y privado) previo concepto del MHCP, DNP y CGN. Ante la necesidad de contar con esta información anualmente para diligenciar la parte relacionada con el sector público, la mesa realizó la revisión de cada uno de los ítems con base en las subcuentas del CGC y su clasificación a códigos MEFP 2014 y SCN 2008.

A continuación, en la **Tabla 8** se muestran los campos del formato T-2900 con el detalle de las transacciones de SCN 2008 y las operaciones del MEFP 2014 que se requieren para su diligenciamiento.

Tabla 8. Campos del Formato T-2900 OCDE

Formato OCDE	Transacciones SCN 2008		Operaciones MEFP 2014	Descripción
1	LS	F63	33163	Derechos de pensiones
2	D61	_Z	1212	Contribuciones sociales
2.1	D6111	_Z		
2.2	D6121	_Z		
2.3	D6131	_Z		
2.4	D6141	_Z		
2.5	D61SC	_Z		
3	D619	_Z		

Formato OCDE	Transacciones SCN 2008		Operaciones MEFP 2014	Descripción
4	D62	_Z	271	Prestaciones sociales (pagos de pensiones)
5	D8	_Z	calculo	Ajuste por la variación de la participación neta de los hogares en los fondos de pensiones
6	D81	_Z		
7	D82	_Z		
8	K7	_Z		Ganancias/pérdidas por tenencia nominales
9	K5	_Z		Otros cambios en volumen n.e.p
10	LE	F63	33163	Pasivos en fondos de pensiones
11	LE	F_NG		

Fuente: Formato T-2900 - OCDE

Las subcuentas del CGC relacionadas con los derechos de pensiones, las contribuciones sociales, las prestaciones sociales en pensiones, los otros flujos económicos y los pasivos en fondos de pensiones y su clasificación a MEFP 2014, se encuentra en cada uno de los anexos de los ingresos, gastos, activos no financieros, activos financieros y pasivos.

3.2.3 Riesgo Familia

Se consideraron las subcuentas relacionadas con las cajas de compensación, en las que se encuentran los aportes realizados por el gobierno para cubrir el subsidio familiar.

3.2.4 Riesgo laboral

Se analizaron las subcuentas relacionadas con los fondos y riesgos laborales reportados por diferentes entidades del sector público, como: la compañía de seguros Positiva S.A., el Ministerio de Trabajo y Empresas Sociales del Estado, prestadoras de servicios de salud, que reportan contribuciones realizadas por el sector público y prestaciones sociales pagadas por Positiva S.A.

3.2.5 Asistencia Social

La mesa revisó las definiciones conceptuales de la protección social y de la asistencia social establecidas en el SCN 2008, en el MEFP 2014 y en la Guía de compilación para países en desarrollo, según los cuales, la protección social “constituye una intervención sistemática que tiene por finalidad aliviar a los hogares y a los individuos de la carga de **un conjunto definido de riesgos sociales**” y “Los riesgos sociales se definen como acontecimientos o circunstancias que pueden afectar negativamente el bienestar de los hogares, ya sea imponiéndoles demandas adicionales a sus recursos o reduciendo sus ingresos. Las necesidades pueden surgir a causa de enfermedades, desempleo, jubilación, vivienda, educación o circunstancias familiares. Muchos gobiernos

destinan recursos económicos considerables para proteger a los ciudadanos y a sus empleados de estos riesgos” (FMI, 2014, A2.1)

Respecto a las definiciones sobre asistencia social, se encontró que el SCN 2008 y el MEFP 2014 no presentan diferencia en la conceptualización sino en la forma de entender los riesgos sociales que cubre, ya que de acuerdo con el SCN 2008,

Las prestaciones de la asistencia social en dinero son transferencias corrientes que las unidades del gobierno o de las ISFLSH pagan a los hogares con el fin de atender las mismas necesidades que las prestaciones de los seguros sociales pero que no se proporcionan en el marco de un sistema de seguros sociales que normalmente requiere la participación por medio de contribuciones sociales (8.8).

El sistema no hace distinción de los riesgos sociales sino de las necesidades que no cubre el sistema de seguro social.

Por otro lado, el MEFP 2014 establece que,

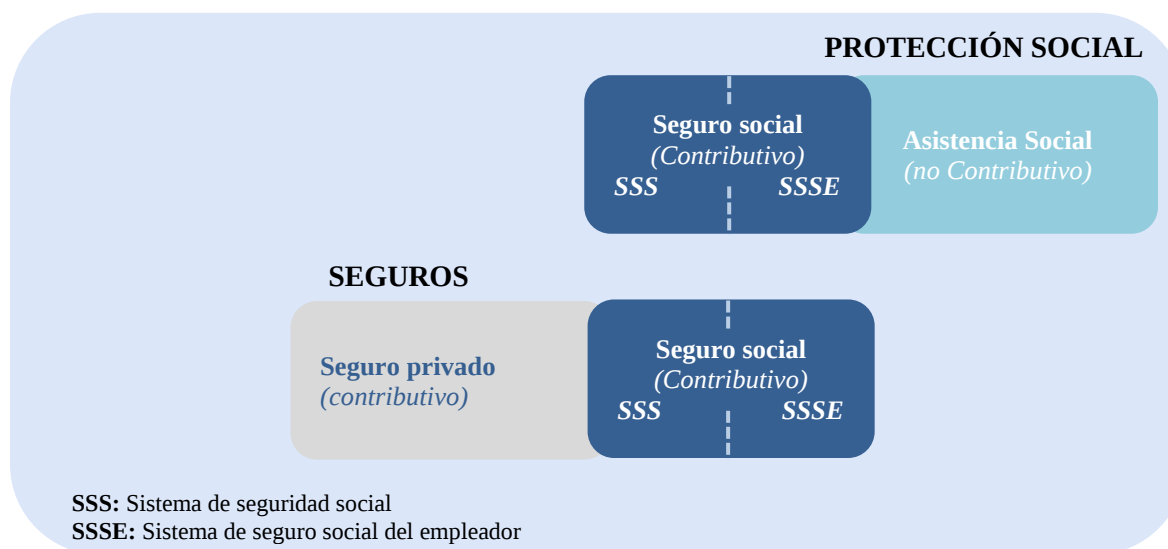
Las prestaciones de asistencia social [EFP] (272) son transferencias pagaderas a los hogares, en efectivo o en especie, con el fin de atender las mismas necesidades que las prestaciones de los seguros sociales, pero que no se realizan en el marco de un sistema de seguro social. El derecho a recibir dichas prestaciones no depende de haber decidido participar en un sistema (como lo demuestra el pago de contribuciones). Por lo tanto, las prestaciones de asistencia social excluyen todos los beneficios pagaderos a través de fondos de seguridad social (6.101).

Se considera realizar un estudio más profundo de los riesgos sociales que cubre la asistencia social para considerarlo dentro del marco de protección social.

Asimismo, se propuso tener en cuenta lo indicado en las Estadísticas de Finanzas Públicas: Guía de compilación para países en desarrollo 2011, según el cual,

La asistencia social está organizada y administrada por unidades del gobierno o ISFLSH, y es no contributiva. Las prestaciones se pagan con los recursos generales de la unidad del gobierno según las condiciones de elegibilidad especificadas (p. ej., madres lactantes, personas con ingresos inferiores a cierto nivel, etc.) (331)

Esta guía separa lo que hace parte del Seguro Social (contributivo), conformado por los Sistemas de seguridad social y los Sistemas de seguro social del empleador, de lo relacionado con la Asistencia Social (no contributivo) (ver **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.**).

Gráfico 11. Relación entre la protección social y los seguros

Fuente: Elaboración propia con base en FMI (2011).

Teniendo en cuenta que la asistencia social, por su condición de no contributivo, en Cuentas Nacionales se consideran todos los bienes y servicios que el gobierno entrega a la comunidad sin definir el riesgo social, ya que SCN 2008 no define riesgos específicos. Por su parte, el MHCP consideró pertinente profundizar en los riesgos sociales cubiertos mediante esquemas de asistencia social, ya que el MEFP 2014 en la definición de la protección social puntualiza que es necesario identificar los riesgos sociales involucrados en las prestaciones sociales. Lo anterior implica una diferencia entre la conceptualización que contemplan el DANE y el MHCP; así, la mesa acordó solicitar a la mesa de protección social el análisis de los riesgos relacionados con la asistencia social y, entre tanto, solo tener en cuenta los riesgos que están definidos por la mesa de protección social.

Sobre las subcuentas que se encuentran en la tabla de homologación relacionadas con la asistencia social, se encuentran las cuentas de Gasto público social en las que DANE ha realizado un trabajo de profundización y análisis de las entidades más representativas que reportan en estas subcuentas, generando estructuras de costos que han permitido identificar cuáles son las prestaciones de asistencia social. En la tabla de homologación se dejan marcados como diferencia para revisar en la mesa de tablas puente.

3.3 Homologación de provisiones y pasivos estimados contables

El MEFP 2014 señala que existe un pasivo económico cuando hay una obligación de proveer fondos o recursos a otra unidad, la cual, en la mayoría de los casos,

...se establece mediante un acuerdo jurídicamente vinculante que especifica los términos y condiciones del pago (o los pagos) que deberán realizarse, y el pago, según el contrato, es incondicional (FMI, 2014, 3.45).

Aunque estos también pueden crearse por ley, como los impuestos o las sentencias judiciales. Así, los pasivos pueden estar identificados en documentos formales u obedecer a imputaciones que se crean para reflejar la realidad económica de una transacción, “tal como la creación de un préstamo hipotético cuando se adquiere un activo en el marco de un arrendamiento financiero” (FMI, 2014, 3.45).

La característica principal de los pasivos es, entonces, que existe una obligación incondicional de pagar. En este orden de ideas, no todos los pasivos registrados contablemente cumplen con la característica de incondicionalidad, por lo que FMI (2014) advierte que,

Los montos que se reservan en la contabilidad de las empresas como provisiones para el pago de los pasivos futuros de una unidad, ya sean efectivos o contingentes, o para los gastos futuros de una unidad, no se reconocen en los sistemas estadísticos macroeconómicos (7.13).

Es así como, en el caso colombiano, en el grupo 27 – Provisiones, se encontró que contablemente se registran pasivos que están sujetos a condiciones de incertidumbre respecto de su cuantía o vencimiento y, por lo tanto, su valoración se hace con base en estimaciones.

En este grupo, las subcuentas más representativas tienen que ver, por lo general, con la cuenta 2701 - Litigios y demandas, respecto de la cual, las normas contables señalan que se registra dado que existe la probabilidad de que la entidad respectiva tenga que desprenderse de recursos en el futuro, para cancelar obligaciones derivadas de este concepto. Al respecto, la norma contable hace referencia a la probabilidad y no a la certeza, y tampoco habla de algún grado de probabilidad. En este caso, se trata de una obligación cuya existencia real está sujeta a que sucedan eventos futuros – como la expedición de un fallo judicial definitivo –. Con base en la evaluación de dicha probabilidad se registran las demás subcuentas del grupo 27.

Según lo mencionado anteriormente, el tratamiento que se acordó dar a estas subcuentas en el proceso de homologación está basado en la premisa fundamental de que se homologarían todas las subcuentas contables a conceptos económicos, con el fin de mantener la ecuación contable garantizada en los estados financieros que son insumo de la estadística. Así, con la homologación de estas subcuentas se buscó que la variación de la subcuenta de la provisión acumulada creada en el pasivo se homologara al mismo concepto económico que su contrapartida en el gasto; de esta manera, si el monto registrado en el gasto es igual a la variación de la provisión en el pasivo, estas subcuentas no tendrán efecto en las estadísticas macroeconómicas.

Sin embargo, puede suceder que la paridad en los movimientos de la partida y la contrapartida no se dé porqué algunas de estas provisiones fueron dadas de baja y su baja se dio contra otra subcuenta contable, o porque algunas de esas provisiones se convirtieron en pasivos reales y se hizo el traslado de la subcuenta de la provisión a la subcuenta del pasivo en firme.

Es de mencionar que la excepción a esta regla son las provisiones para sistemas de seguros de no vida y sistemas de garantías estandarizadas, las cuales se calculan con base en modelos probabilísticos que permiten determinar, con cierta certeza, el porcentaje de siniestros que deben ser cubiertos en cada periodo del tiempo, con base en series históricas. En este caso no se evalúa la probabilidad de que un evento particular ocurra, como el fallo de una sentencia en particular en contra de la entidad de la cual no existe información previa, sino que se estima la probabilidad de que eventos del mismo tipo ocurran con base en información anterior, lo que da cierta certeza de su estimación.

Conclusiones y Recomendaciones para el uso de la tabla de homologación

Este documento presenta la recopilación y descripción de los insumos analíticos y estrategias de trabajo desarrollados por la Mesa de Homologación (MH) de la Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP), con el objetivo de construir una tabla única de homologación de los catálogos contables CGC 2007 y NICSP a los códigos económicos establecidos por el FMI en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP), versión 2014. Este trabajo implicó la realización de 155 sesiones de trabajo, entre los años 2015 y 2020, en las cuales participaron la Dirección de Análisis y Cuentas Nacionales del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), la Dirección General de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (DGPM – MHCP), la oficina de Cuentas Financieras del Departamento Técnico y de Información Económica del Banco de la República y el Grupo Interno de Trabajo de Estadísticas y Análisis Económico de la Contaduría General de la Nación (CGN).

Como resultados del trabajo de la mesa, además de este documento técnico, se obtuvieron dos tablas de homologación únicas, una para el catálogo contable CGC 2007 y otra para el catálogo de NICSP, las cuales presentan uno o más códigos económicos para cada una de las subcuentas contables y, adicionalmente, el documento de Nomenclaturas y Clasificaciones del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 Adaptado para Colombia, el cual ya cuenta con dos versiones aprobadas por el Comité Técnico de la CIEFP.

Es de suma importancia señalar que los resultados presentados por la Mesa de Homologación tienen como fin convertirse en una herramienta útil para la elaboración de EFP consistentes y

comprensibles, así como para la armonización de las metodologías de generación de cifras entre las entidades productoras de estadísticas macroeconómicas. Lo anterior, respondiendo, entre otros aspectos, a la recomendación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la generación de cifras fiscales bajo insumos y procedimientos conciliados entre las entidades productoras de estadísticas.

Ahora bien, dentro de los retos que quedan en el proceso de homologación se encuentran, entre otros, el análisis de tablas de homologación para cada uno de los sectores descritos en el MEFP 2014, dado que, si bien la tabla de homologación construida es única por cada catálogo, es probable que la homologación propuesta no siempre aplique a todos los casos o sectores.

En particular, las sociedades financieras públicas, si bien reportan a la CGN ajustándose al CGC, para el registro de sus operaciones siguen las normas y el catálogo de cuentas establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia, como órgano regulador y supervisor de este tipo de entidades; por lo que para una mejor comprensión de su información se recomienda usar como información complementaria la reportada usando su propio catálogo, lo que podría requerir una tabla de homologación adicional.

Asimismo, vale la pena mencionar que, en algunos casos se asignó más de un código de homologación para una subcuenta contable, o se dejó uno o más códigos de homologación y la palabra “Estructura” ya que en el reporte de las cifras en CHIP se identificó que, por particularidades propias de las entidades más representativas, se debía considerar más de un concepto económico al momento de realizar la homologación. En estos casos no será suficiente aplicar la tabla de homologación, sino que, además se requerirá realizar un estudio más profundo por parte de los compiladores de estadísticas, con base en los principios económicos y estadísticos establecidos para la construcción de cifras.

Puntualmente, en el caso de aquellos códigos que se dejaron con la palabra “Estructura”, el acuerdo de la Mesa fue diseñar una estructura porcentual que permitiera la división y agregación de las cifras en diversos conceptos económicos buscando una aproximación a estadísticas más confiables y consistentes. Sin embargo, de acuerdo con la experiencia del DANE en cuanto a la construcción de estas estructuras, este es un trabajo de permanente cambio y que requiere un análisis profundo y detallado. Por tal motivo cada una de las entidades productoras de estadísticas deberá realizar el respectivo análisis de estas estructuras de forma que coadyuve y facilite la construcción de las cifras de EFP.

Es importante advertir que los valores estadísticos por código económico, no corresponden simplemente a la suma de los valores reportados en las subcuentas contables homologadas a tales códigos, debido a 2 razones fundamentales: i) sobre las subcuentas contables se deben aplicar análisis de variación y signo, para definir en primer lugar, si estadísticamente se computa la

variación de la subcuenta o el saldo (esto aplica principalmente para los OFE) y si su valor se aplica de forma positiva o negativa y ii) además de homologar, las entidades realizan un proceso de síntesis que implica cruces con fuentes alternativas de información y la realización de ajustes.

Cabe señalar que la MH realizó un ejercicio piloto para la aplicación de la tabla de homologación de NICSP en las cifras del sector Gobierno Central Presupuestario para el año 2019. Sin embargo, dicho ejercicio requiere una revisión más detallada del proceso de cálculo y de los resultados para generar los respectivos aspectos a mejorar en la homologación. Por lo tanto, se requerirá un análisis fuera de la MH, en el que se evalúen los procesos de síntesis que realizan las entidades para la compilación de estadísticas, a partir del cual, posteriormente, se valide la consistencia de la tabla de homologación.

Adicionalmente, es preciso considerar que, si bien el trabajo desarrollado por la MH se realizó con rigurosidad y bajo la observancia permanente de la normatividad contable expedida por la CGN para las entidades del sector público, el proceso de homologación presenta limitaciones dada la calidad de la información contable reportada por las entidades. Al respecto, la Secretaría Técnica de la CIEFP propuso la realización de mesas de trabajo entre las entidades compiladoras y la CGN con el fin de analizar los problemas y plantear soluciones en pro de la mejora de las cifras del Sistema de Estadísticas Macroeconómicas.

Por último, dado que el trabajo de homologación depende en gran medida de las actualizaciones y cambios que se generen en los catálogos contables y su dinámica, así como de la normatividad expedida por la CGN que afecte el registro de la dinámica contable de las Entidades Contables Públicas, el trabajo realizado por la Mesa requiere una constante actualización y mejora. De acuerdo con esto, la MH estableció un protocolo de actualización en el cual se definen periodos de análisis y revisión para realizar las respectivas actualizaciones y mejoras a la tabla de homologación.

Bibliografía

- Fondo Monetario Internacional 2014. Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas. Recuperado de <https://bit.ly/3adm8mm>
- Fondo Monetario Internacional. 2011. Estadísticas de Finanzas Públicas: Guía de compilación para países en desarrollo. Recuperado de <https://bit.ly/3aiJsiH>
- Fondo Monetario Internacional. 2009. Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional. Recuperado de <https://bit.ly/3oZ1hHp>
- Organización de Naciones Unidas. 2008. Sistema de Cuentas Nacionales. Recuperado de <https://bit.ly/37nUX6y>

Anexos

Anexo 1	Ingresos CGC 2007
Anexo 2	Ingresos NICSP 2018
Anexo 3	Gastos CGC 2007
Anexo 4	Gastos NICSP 2018
Anexo 5	Costos de ventas y transformación CGC 2007
Anexo 6	Costos de ventas y transformación NICSP 2018
Anexo 7	Activos No Financieros CGC 2007
Anexo 8	Activos No Financieros NICSP 2018
Anexo 9	Activos Financieros CGC 2007
Anexo 10	Activos Financieros NICSP 2018
Anexo 11	Pasivos CGC 2007
Anexo 12	Pasivos NICSP 2018
Anexo 13	Otros Flujos Económicos CGC 2007
Anexo 14	Otros Flujos Económicos NICSP 2018
Anexo 15	Correspondencia MEFP – SCN

Ver anexos en el documento Excel: [Anexos Documento Mesa de Homologación.xlsx](#)