



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Embajada de Suiza en Colombia
Cooperación Económica y Desarrollo (SECO)

**Programa para el Fortalecimiento de la Gestión
de las Finanzas Públicas en Colombia
Fase 2**

Proyecto de Unificación Contable ECP DGCPTN

Hoja de Ruta con el diseño del proceso contable de unificación de ECP

Entregable No.: 3

Diciembre, 2021

AGRADECIMIENTOS

El presente documento es un producto que forma parte de las actividades del Programa para el Fortalecimiento de la Gestión de las Finanzas Públicas en Colombia; que es posible gracias al financiamiento constituido con la donación de la Cooperación Económica de Suiza (SECO) y ejecutado por el Banco Mundial. El equipo agradece especialmente a las autoridades del Gobierno de Colombia: Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Contaduría General de la Nación, entre otros. Este trabajo no habría sido posible sin el apoyo decidido de las entidades beneficiarias del Programa y la participación activa de sus equipos técnicos.

DESCARGO DE RESPONSABILIDAD

Este documento es producto del personal del Banco Mundial con contribuciones externas. Los resultados, interpretaciones y conclusiones expresadas en este documento no reflejan necesariamente las opiniones del Banco Mundial, su Directorio Ejecutivo o de los gobiernos que representa. El Banco Mundial no garantiza la exactitud de los datos incluidos en este trabajo. Esta publicación fue realizada con el apoyo financiero de SECO. Su contenido es responsabilidad de los autores y no refleja necesariamente las opiniones de SECO.

Tabla de contenido

Resumen Ejecutivo.....	- 6 -
1. Introducción	- 7 -
2. Hoja de Ruta para el inicio operacional de la ECP DGCPTN	- 8 -
2.1 Modelo funcional.....	- 14 -
2.1.1 Caracterización del proceso contable propuesto.....	- 14 -
2.1.1.1 Tratamiento contable excepcional de Inversiones en TES	- 16 -
2.1.2 Descripción de los procesos.....	- 20 -
2.1.2.1 Caracterización actual	- 24 -
2.1.2.2 Caracterización propuesta.....	- 25 -
2.1.3 Descripción de los procedimientos	- 27 -
2.1.3.1 Procedimiento actual.....	- 27 -
2.1.3.2 Procedimiento propuesto	- 28 -
2.1.3.3 Riesgos y controles actuales	- 33 -
2.1.3.4 Matriz propuesta de Riesgos y Controles.	- 33 -
2.1.4 Guía para la construcción del nuevo manual de políticas.....	- 36 -
2.2 Procedimiento propuesto de transición a la unificación Contable	- 40 -
2.3 Inventario de derechos y obligaciones.....	- 41 -
2.4 Incorporación de Activos y Pasivos	- 42 -
2.5 Eliminación de transacciones entre las operaciones combinadas.....	- 46 -
2.6 Cierre contable de la Entidad de Origen - DPN	- 47 -
3. Actividades principales por seguir, Hoja de Ruta	- 49 -
4. Consensos para el acompañamiento a la DGCPTN.....	- 49 -

Lista de figuras

Figura 1. Propósitos de la actualización del COSO 2017	- 8 -
Figura 2. Referentes normativos del Sistema de Control Interno.	- 9 -
Figura 3. Articulación de Control Interno y MIPG	- 9 -
Figura 4. Estructura Actual de procesos MHCP	- 20 -
Figura 5. Estructura Propuesta de procesos de la gestión financiera y contable	- 23 -
Figura 6. Formato actual de caracterización del proceso	- 24 -
Figura 7. Formato propuesto de caracterización del proceso	- 25 -
Figura 8. Formato actual para la documentación de proceso en el MHCP	- 27 -
Figura 9. Formato propuesto para la documentación de proceso en el MHCP	- 28 -
Figura 10. Componentes de los controles	- 35 -
Figura 11. Estructura básica de un manual de políticas contables	- 36 -
Figura 12. El régimen de contabilidad pública y el marco contable	- 37 -

Lista de tablas

Tabla 1. Cuentas que se originarán en la nueva ECP DGCPTN	- 16 -
Tabla 2. Componentes adicionales de la caracterización	- 26 -
Tabla 3. Riesgos y Controles del proceso de gestión MIS 3.5	- 33 -
Tabla 4. Matriz propuesta de Riesgos y Controles del proceso de gestión MIS 3.5	- 34 -
Tabla 5. Ponderación propuesta de Riesgos	- 35 -
Tabla 6. Ejemplo de revelación del deterioro de cuentas por cobrar	- 39 -
Tabla 7. Hoja de trabajo de incorporación contable	- 45 -
Tabla 8. Hoja de trabajo soporte de cierre contable	- 48 -

Abreviaturas y acrónimos

BM	Banco Mundial
CGN	Contaduría General de la Nación
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DGCPTN	Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
DPN	Deuda Pública Nación
ECP	Entidad Contable Pública
GNC	Gobierno Nacional Central
ICONTEC	Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación
MECI	Modelo Estándar de Control Interno
MHCP	Ministerio de Hacienda y Crédito Público
MIPG	Modelo Integrado de Planeación y Gestión
MPC	Manual de Políticas Contables
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
OAP	Oficina Asesora de Planeación
RCP	Régimen de Contabilidad Pública
SGC	Sistema de Gestión de la Calidad
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SNCI	Sistema Nacional de Control Interno
TES	Títulos de Tesorería
TN	Tesoro Nacional

Resumen Ejecutivo

En el marco del objetivo y de los resultados previstos del proyecto, la consultoría tiene por propósito elaborar la hoja de ruta para la operación de una ECP que produzca estados financieros únicos de Deuda Pública Nación y Tesoro Nacional, que siga los requerimientos de interoperabilidad con el SIIF Nación y en concordancia con las normas contables emitidas por la CGN. Para ello, se ha propuesto al MHCP la combinación contable de las unidades de DPN y TN en una nueva ECP en la que la unidad TN opere como entidad absorbente, lo que minimiza los ajustes necesarios, ante las demás entidades del GNC y en la operación del SIIF Nación.

Una vez se defina la “combinación” contable por el MHCP, para su puesta en marcha en una fecha por establecer como objetivo de apertura, se habrán de cubrir los aspectos técnicos contables y de operación conforme lo previsto en la hoja de ruta que se presenta. En efecto, es necesario prever y adelantar la actualización del Manual de Políticas Contables y de la documentación de los procesos y procedimientos acorde con la Matriz de Riesgos y Controles para la nueva ECP DGCPTN, así como la realización del inventario de derechos y obligaciones de DPN a transferir, su registro individual en TN y el cierre contable de DPN, previa comprobación del correcto procesamiento a las transacciones corrientes de la DGCPTN en ambientes de prueba de SIIF.

Para la nueva contabilidad de TN en su condición de “creador de mercado” como inversor temporal en títulos TES, que por efecto de la combinación serían títulos de deuda de su propia emisión, se propone, para estudio con CGN, el registro contable de la inversión de TES en una cuenta del pasivo de Deuda Pública separada de naturaleza contraria (debito), con lo cual en el estado de situación financiera se presentaría la obligación de TES neta con los títulos en tesorería, así como sus rendimientos, pues al respecto, la teoría contable general no permite el reconocimiento simultáneo de una misma ECP como poseedor de derechos y obligaciones, de allí la importancia de acompañamiento por CGN.

La actualización de los procesos y procedimientos, habrá de incluir un cambio importante con la definición del proceso contable como de apoyo a la gestión, pues que hoy forma parte de la gestión financiera en el MHCP. Es indudable la alta importancia que reviste la gestión de los recursos financieros en el MHCP, pues son el centro de su cometido institucional, sin embargo, ello no se debe confundir con la función de apoyo que se logra con los procesos contables.

En todo caso, lo que se refiere a la actualización de las instrucciones de operaciones recíprocas en la operación con las demás ECP de la nueva ECP DGCPTN y para el reconocimiento contable, como el propuesto en el presente documento de las inversiones a corto plazo que se efectúan en la DGCPTN en TES, el MHCP obtendrá el apoyo de CGN respetivo antes de la fecha de apertura por definir en el MHCP.

1. Introducción

Con la presentación de la información financiera de origen contable –base devengado-, ya unificada en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) al incluir el resultado de las operaciones de Deuda Pública Nación (DPN) y Tesoro Nacional (TN), se obtendrá de manera directa las cifras básicas del resultado económico de cambios en el endeudamiento neto de la Nación. Esto, ya que en esta nueva Entidad Contable Pública (ECP), se habrán de reconocer los ingresos y gastos de recursos que se administran en el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) fruto del recaudo tributario, de la emisión y colocación de títulos de deuda pública de la Nación y de las rentas de capital, así como el uso que se les da a ellos con el cubrimiento de los gastos misionales públicos de la Nación, que incluyen los rendimientos o costos financieros de la deuda pública y la formación bruta de capital.

Siempre que se efectúe combinación y/o el traslado contable de operaciones, para el registro o reconocimiento integral de todas las transacciones se debe garantizar que la ECP absorbente haya actualizado, bajo el Sistema de Control Interno de la entidad, sus procesos y procedimientos contables, acorde con las normas que lo regulan, al incluir las transacciones nuevas y excluido aquellas que se realizaban con la entidad de origen que habrá de cerrar su contabilidad, por lo que se presenta la guía para la construcción del nuevo manual de políticas contables con un ejemplo integral.

La presente consultoría al elaborar la Hoja de Ruta para el inicio operacional de la ECP DGCPTN, previa propuesta de la combinación contable más apropiada acorde con las normas técnicas que la rigen, presenta además de esta introducción las propuestas de: el modelo funcional, el procedimiento de transición a la unificación Contable y los aspectos técnicos a tener presentes en el inventario de derechos y obligaciones de DPN, su incorporación en TN y el cierre contable de la entidad de origen, DPN.

En el modelo funcional se presenta la propuesta de caracterización del proceso contable y del tratamiento excepcional a las inversiones en TES, donde el título emitido se mantiene como pasivo y la inversión también como parte del pasivo, en cuenta separada débito, para mantener el control contable en forma independiente con la información de los títulos TES en tesorería y el pasivo neto en los estados financieros. Allí igualmente se presenta el estudio a los mecanismos, y criterios de documentación actuales determinados por la Oficina Asesora de Planeación (OAP) del MHCP, donde se proponen la inclusión y documentación en cada caracterización de proceso de: los factores críticos de éxito, indicadores del proceso, áreas de interrelación, procedimientos relacionados, y normatividad aplicable, así como la necesidad de incluir diagramas de flujo, que con las operaciones automáticas aparentan aparecer sin el conocimiento de su fuente y propósito.

En el estudio a la transición contable, siguiendo las instrucciones de la Contaduría General de la Nación (CGN) se detallan los elementos y cuentas a tener presentes en el inventario de derechos y obligaciones de DPN que se transferirán e incorporarán en TN, el manejo de las eliminaciones y/ reclasificaciones requeridas y el cierre contable de DPN.

2. Hoja de Ruta para el inicio operacional de la ECP DGCPTN

La presente hoja de ruta presenta el direccionamiento contable y las recomendaciones de los ajustes necesarios para implementar la nueva ECP unificada de la DGCPTN. La propuesta de combinación contable, ya presentada y socializada con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), se basa en la fusión por absorción de las actuales Entidades Contables Públicas (ECP) Deuda Pública Nación (DPN) y Tesoro Nacional (TN) para formar una nueva y única ECP denominada DGCPTN. En este arreglo, TN obrará como entidad absorbente.

Referencias Normativas de Control Interno

En general, los procesos contables y financieros compilan y registran el flujo de las operaciones y transacciones que se desarrollan bajo el Sistema de Control Interno de cada entidad. Por este motivo, el reordenamiento contable por definir debe partir de su estudio siguiendo, por lo menos, el Marco Integrado para la Administración de Riesgos Empresariales (ERM, por su nombre en inglés) desarrollado por COSO¹. Esto, con el fin de brindar a las organizaciones un sistema efectivo para identificar, evaluar y manejar los riesgos asociados a sus actividades. Este marco es siempre relevante, especialmente desde su tercera versión de 2017, en la que se alineó el riesgo con la estrategia y el rendimiento (Figura 1).

Figura 1. Propósitos de la actualización del COSO 2017

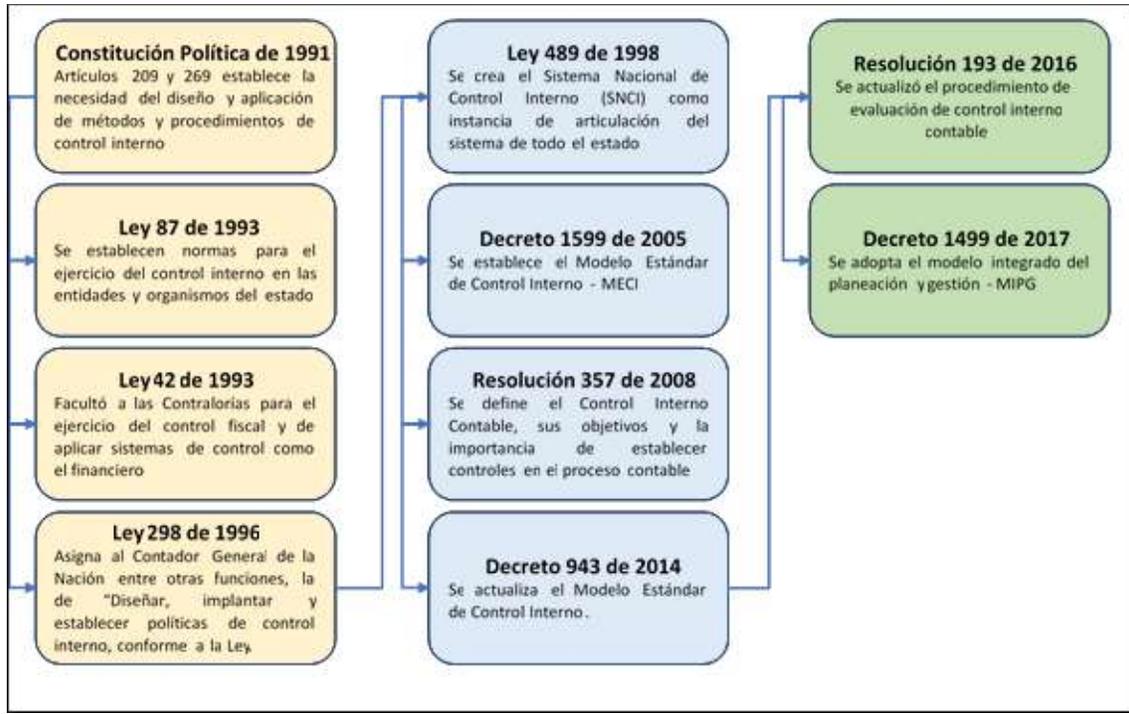


Fuente: Presentación Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Colombia (2017)

¹ COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Los referentes normativos para la actualización de la documentación del Sistema de Control Interno en la nueva ECP son:

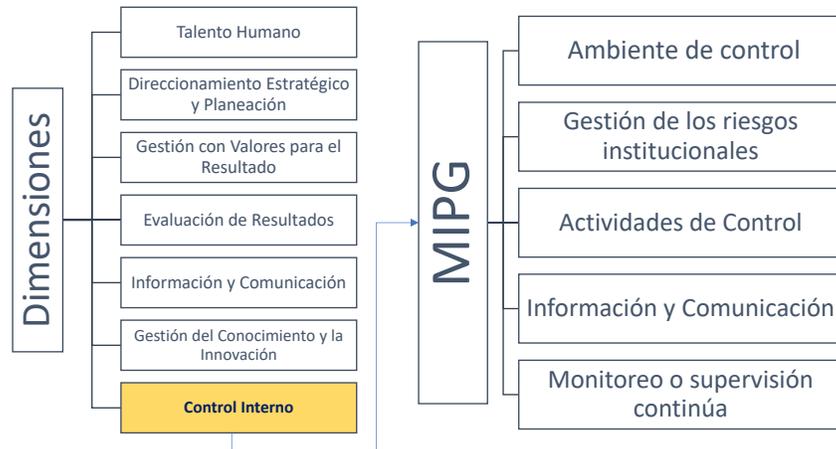
Figura 2. Referentes normativos del Sistema de Control Interno.



Fuente: Elaboración propia (2021)

Este marco normativo se aplica en la operación de las entidades públicas como se prevé en el Plan de Desarrollo 2018-2022 en su referencia a los Sistemas de Control Interno creados por la Ley 87 de 1993 y la Ley 489 de 1998. Así mismo, el Sistema de Desarrollo Administrativo, previsto en la Ley 489 de 1998, el Sistema de Gestión de la Calidad (SGC) de la Ley 872 de 2003 y el Sistema de Gestión consagrado en la Ley 1572 de 2015, se fusionan en el Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

Figura 3. Articulación de Control Interno y MIPG



Fuente: Elaboración propia (2021)

De igual manera, los referentes para la identificación y valoración del riesgo, además del COSO, ya mencionado, son:

- **Norma Técnica de Calidad de la Gestión Pública (NTGC 1000):**

En Colombia, norma desarrollada para aplicar sistemas de gestión de calidad en el sector público, que ahora hace parte del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

- **Norma Técnica Colombiana de Gestión de Riesgos (NTC 5254):**

Estándar de Gestión del Riesgo Colombiano elaborado y coordinado por el comité de riesgos del Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (ICONTEC). Se fundamenta en el estándar genérico de gestión de riesgos de mayor aplicación a nivel mundial AS/NZS: 4360

- **AS/NZS: 4360 Risk Management Standard ®:**

Estándar de Administración del Riesgo elaborado por la alianza de las oficinas de estándares de Australia y Nueva Zelanda. Provee una metodología genérica, basada en fundamentos universales para la Administración del Riesgo.

- **ACUERDOS DE BASILEA:**

Los acuerdos de Basilea son una serie de directrices de control elaboradas por el Comité de Basilea², para evitar riesgos sistémicos en situaciones de pánico financiero, que se toman como referente para control de procesos de inversiones y tesorería.

- **LEY SARBANES OXLEY (SOX):**

Ley de USA que determina reglas que permiten el seguimiento y monitoreo a emisores de títulos que se cotizan en la bolsa de valores de Nueva York y sus filiales, para evitar fraudes por sus criterios de control. Se considera importante su observación en atención a los títulos de deuda de la Nación cuyo registro y control depende del MHCP.

Referencias normativas contables de la combinación.

La implementación de la combinación contable de la ECP DGCPN habrá de seguir los pasos y procesos contables previstos en las instrucciones de la Contaduría General de la Nación (CGN) acorde con estándares internacionales, los cuales tienen como propósito garantizar la comparabilidad de la información de la entidad pública que informa tal combinación -entidad absorbente- en sus estados financieros, y sobre ellos, los efectos excepcionales que le proporciona, siguiendo los principios y requerimientos que incluyen pero no se limitan a:

- Informar por qué clasificó su combinación como una fusión;
- Cómo reconoce y mide -valora- en sus estados financieros los activos recibidos, los pasivos asumidos; y
- Cómo reconoce y mide -valora- los componentes de los activos netos/patrimonio ajustados en el registro de la fusión.

² Acuerdos del Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS, sigla por su nombre en inglés).

Procedimiento definido por la CGN.

Para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones, la CGN en la Resolución 057 de 2020 determinó el procedimiento a seguir donde indica que, a la fecha de la combinación, la entidad resultante debe registrar:

- Los activos recibidos, así como los pasivos asumidos; y
- Los activos y pasivos adicionales a los reconocidos de la entidad de origen que se absorbe, si obtiene nueva información, o tiene conocimiento de otros hechos de importancia ocurridos, antes de la fecha de cierre³.

Igualmente se indica que:

“una vez registrados los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, la entidad resultante eliminará, a la fecha de la combinación, los derechos y obligaciones que sean recíprocos, producto de transacciones pasadas entre la entidad resultante y la entidad de origen, y que estén asociados a las operaciones combinadas.

Cuando las políticas contables de la entidad de origen sean distintas a las de la entidad resultante y la diferencia en el valor de los activos o pasivos medidos con una u otra política sea material, la entidad resultante registrará el ajuste, a la fecha de la combinación.

Los errores que la entidad resultante evidencie sobre los activos y pasivos reconocidos en la combinación de operaciones se reconocerán conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores” (CGN, 2020).

Estándar internacional NICSP 40.

De nuestro resumen de la NICSP 40 -Combinaciones del Sector Público-, se observa que el estándar enfatiza en que cada fusión se debe contabilizar aplicando el método “unión de intereses”.

La aplicación del método de contabilización de la *unión de intereses* requiere:

- Identificación de la entidad resultante;
- Determinación de la fecha de la fusión, que es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan (o la fecha en que la responsabilidad sobre los activos y pasivos se delega formalmente en la entidad resultante);
- Reconocimiento y medición de los activos recibidos, los pasivos asumidos identificables; y
- Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/ patrimonio y otros ajustes de una fusión.

³ Los hechos posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados financieros, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre. CGN 2017.5 Plan General de Contabilidad, párrafo 398.

Principio de reconocimiento.

En la fecha de la fusión, la entidad resultante registrará los activos y pasivos que se reconocen en los estados financieros de las operaciones que se combinan.

Condiciones de reconocimiento.

Los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan (saldos de operaciones recíprocas) se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad resultante.

Clasificación de activos y pasivos en una fusión.

En la fecha de la fusión, se clasificarán los activos y pasivos recibidos usando las clasificaciones anteriormente aplicadas por las operaciones que se combinan.

Principio de medición.

La entidad resultante medirá -valorará- los activos y pasivos de las operaciones que se combinan por los valores en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. Estos valores se deberán ajustar cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.

El método de la unión de intereses en una entidad resultante combinada adoptará un conjunto uniforme único de políticas contables.

Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión.

- La fusión no genera en sí misma efecto en los resultados de las operaciones y, por consiguiente, una entidad resultante no reconocerá allí sus impactos.
- La entidad resultante reconocerá dentro del patrimonio el valor acumulado como contrapartida de las partidas siguientes:
 - ✓ El valor en libros de los activos de las operaciones que se combinan; y
 - ✓ El valor en libros de los pasivos de las operaciones que se combinan.
- La entidad resultante reconocerá dentro del patrimonio los ajustes correspondientes con respecto a:
 - ✓ La eliminación de transacciones entre las entidades que se combinan;
 - ✓ Los ajustes realizados en los valores en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.

Periodo de medición.

El periodo de medición, definido como el lapso entre la fecha de la fusión y la de presentación de los primeros estados financieros, es aquel durante el cual la entidad resultante puede ajustar los valores provisionales reconocidos en la fusión. Durante ese periodo puede también reconocer activos o pasivos adicionales basándose en información adicional sobre hechos y circunstancias existentes a la fecha de la fusión que, si hubieran sido conocidos, habrían dado lugar al reconocimiento de tales activos y pasivos en esa fecha.

Cuando la contabilización inicial de una fusión queda incompleta al final del periodo de medición, la entidad resultante informará en sus estados financieros los valores provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta.

Presentación de estados financieros.

No es necesario que la entidad resultante presente estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión, aun para efectos comparativos. Si así lo prefiere, revelará la información para cada operación que se combina, por componente del conjunto de estados financieros:

- ✓ Situación financiera al final del periodo (o periodos) anterior(es);
- ✓ Rendimiento financiero del periodo/s anterior/es;
- ✓ Cambios en el patrimonio del periodo/s anterior/es;
- ✓ Flujos de efectivo del periodo/s anterior/es; y
- ✓ Notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

En todo caso no re-expresará esta información a la fecha de la fusión, pero revelará la base de valoración usada en los estados financieros de las operaciones que se combinan.

Cuando la entidad resultante no es una entidad nueva de la combinación revelará:

- Los valores reconocidos de cada clase principal de activos y pasivos, y componentes de los activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan incluidas en la entidad resultante;
- Los ajustes realizados en los componentes del patrimonio cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de las operaciones que se combinan con los de la entidad resultante; y
- Los ajustes realizados para eliminar transacciones entre las operaciones que se combinan.

Información a revelar.

La entidad resultante revelará en sus notas contables información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de la fusión.

- El nombre y una descripción de cada operación o entidad que se combina.
- La fecha de la fusión.
- Las principales razones para la fusión.
- Los valores reconocidos en la fecha de la fusión para cada clase principal de activos y pasivos transferidos.
- Los ajustes realizados en el valor de los activos y pasivos registrados por cada operación que se combina en la fusión, en especial sobre:
 - ✓ La eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan;
 - ✓ El cumplimiento con las políticas contables de la entidad resultante; y
 - ✓ Análisis del patrimonio, y los ajustes significativos reconocidos.

- Si en el momento en que los estados financieros de la entidad resultante se autorizan para su emisión, la última fecha de presentación de las operaciones que se combinan no es la inmediatamente anterior a la fecha de la fusión, la entidad resultante revelará la siguiente información:
 - ✓ Los montos de los ingresos y gastos, y el resultado de cada operación que se combina desde la fecha de presentación de las operaciones que se combinan hasta la fecha de la fusión.
 - ✓ Los valores presentados por cada operación que se combina justo antes de la fecha de la fusión para cada clase de activos y pasivos.

Además de revelar *los valores provisionales*, cuando la contabilización inicial de la fusión está incompleta para activos o pasivos concretos, de ellos se debe informar:

- ✓ Las razones por las que la contabilización está o sigue incompleta; y
- ✓ La naturaleza y el valor de los ajustes parciales del periodo de medición y de sus actualizaciones durante el periodo sobre el que se informa.

Los referentes anteriores de control interno normativo contable se observaron de manera conjunta al estudiar la metodología que se propone para ajustar la documentación y formalizar los procesos contables para la nueva ECP DGCPTN.

2.1 Modelo funcional

2.1.1 Caracterización del proceso contable propuesto

Antecedente.

Como se definió en el entregable anterior, la nueva ECP DGCPTN fusionada conservará la identidad de la Unidad TN ante las demás entidades de GNC, al interior de SIIF y también frente a la CGN puesto que conservará el actual código de identificación de ECP. Entonces, el registro que se realice por la fusión habrá de presentarse en la contabilidad de TN como entidad absorbente.

Proceso de fusión.

Para la contabilización de la combinación de operaciones de la nueva ECP, donde la unidad TN asumirá el proceso de fusión y actuará como entidad resultante se requiere, aplicando el método de la unión de intereses:

- a) Determinar la fecha de la combinación; y
- b) Reconocer y medir, a la fecha de la combinación, los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, así como los componentes del patrimonio afectados.

Determinación de la fecha de la combinación.

Para la combinación efectiva de operaciones en la entidad resultante (ECP DGCPTN), el MHCP determinará la fecha más apropiada en la que TN obtendrá el control contable de los activos y asuma los pasivos asociados a las operaciones de la combinación con DPN.

El cronograma de la combinación, que culmina en la fecha que se determine, debe prever los tiempos requeridos por el proceso administrativo interno del Ministerio, y para el estudio, elaboración y divulgación necesarios por parte de CGN, de la actualización del Instructivo 01 del 4 de agosto de 2011, así como de los cambios requeridos en el SIIF Nación. Considerando que los registros financieros de los flujos operativos, en el estado de resultados y en la ejecución presupuestal, se efectúan por año calendario, se podrá optar por definir el corte de la información financiera a 31 de diciembre permitiendo que la fusión se dé a partir del 1° de enero, o, la fecha de fusión podría corresponder a una fecha de corte intermedia si se define previamente un mecanismo excepcional para el reporte de los flujos de las operaciones por parte de la CGN y SIIF nación. Por lo anterior, se sugiere que esta fecha sea el 1° de enero, cuando la ECP DGCPTN podría obtener el efectivo control de los activos y asumir los pasivos. En todo caso, la fecha de combinación en la entidad resultante debe coincidir con la fecha de traslado, a la entidad de origen TN, de los activos y pasivos para que estén reconocidos en la nueva ECP fusionada.

Reconocimiento y medición de activos y pasivos.

La ECP DGCPTN resultante reconocerá los activos recibidos y los pasivos asumidos, trasladados por la unidad de origen DPN, manteniendo la misma clasificación o designación que tengan a la fecha en esa unidad. El reconocimiento de los activos que se reciban y los pasivos asumidos afectará el patrimonio de la ECP resultante, medidos estos inicialmente a título de valores provisionales tomando el valor en libros de la entidad de origen DPN, después serán susceptibles de ajuste conforme a las políticas contables de la entidad resultante, con lo cual se definirá esa medición como completa.

Una vez reconocidos los activos recibidos y los pasivos asumidos, la unidad resultante eliminará, a la fecha de la combinación, los derechos y obligaciones ahora internos y recíprocos producto de transacciones pasadas entre la unidad TN y la unidad de origen DPN asociados con las operaciones⁴. Los efectos de las eliminaciones afectarán el patrimonio de la nueva ECP.

Dado que se presentan algunos ajustes y diferencias en las políticas contables de la unidad origen DPN y la nueva ECP DGCPTN, tal como se definió en el diagnóstico, en la nueva ECP se deben establecer las diferencias en las cuentas que presentan aplicación de políticas contables con ajustes, alineados o no, con las normas aplicables al marco normativo contable de gobierno contenidas en la Resolución 218 de 2020 de CGN. Los ajustes se registrarán, por componente principal de los estados financieros en los activos o pasivos, medidos con una u otra política, solo en caso de que su monto sea material o significativo⁵. La nueva ECP resultante reconocerá, dará de baja o ajustará el valor de los activos o pasivos para reflejar el valor que debe ser reconocido como apertura, a la fecha de la combinación, con la política contable de la entidad resultante. Como se mencionó, estos ajustes afectarán el patrimonio de la ECP resultante.

⁴ Excepto las inversiones de tesorería de TES cuyo manejo excepcional se presenta más adelante.

⁵ Materialidad (Importancia Relativa). La información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida (o rubro) o error juzgados en las particulares circunstancias de la omisión o tergiversación, NICSP-1, definiciones

La nueva ECP identificará todos los activos o pasivos que deban ser objeto de ajuste y si ellos fueron completos o no, caso en el cual la ECP DGCPTN deberá preparar y actualizar información en sus futuros estados financieros, según la materialidad antes mencionada, hasta cuando culmine su definición de valor, revelando en sus notas las razones por las que la contabilización está o sigue incompleta; y la naturaleza y el valor de los ajustes parciales del periodo de medición y de sus actualizaciones durante el periodo sobre el que se informe.

Los valores en libros de los activos identificables recibidos y de los pasivos asumidos, relacionados con la operación objeto de la combinación, para cuya determinación se hayan usado estimaciones contables (por ejemplo: Depreciaciones, Provisiones o Deterioro), no serán objeto de ajuste a la fecha de la combinación de la operación, siempre que la política contable sea la misma para la unidad resultante y la unidad de origen. Los cambios posteriores en dichas estimaciones se reconocerán de forma prospectiva conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Tabla 1. Cuentas que se originarán en la nueva ECP DGCPTN

<i>Cuenta</i>	
11. Efectivo y equivalentes al efectivo	31. Patrimonio de las Entidades de Gobierno
12. Inversiones e instrumentos derivados	
13. Cuentas por cobrar	47. Operaciones interinstitucionales (ingreso)
14. Préstamos por cobrar	48. Otros ingresos
	53. Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y Provisiones
22. Emisión y colocación de títulos de deuda	54. Transferencias y subvenciones (gasto)
23. Préstamos por pagar	57. Operaciones interinstitucionales (gasto)
24. Cuentas por pagar	58. Otros gastos
29. Otros pasivos	

Fuente: Elaboración propia (2021)

2.1.1.1 Tratamiento contable excepcional de Inversiones en TES

De acuerdo con los registros contables recibidos de la DGCPTN, todas las operaciones de emisión de deuda en TES por DPN las reconoce como pasivo y a la vez como gasto en cuenta recíproca, puesto que no se recibe activo alguno como contrapartida de tal emisión; por su parte TN, al recibir los recursos de la emisión reconoce el efectivo y el ingreso recíproco, posteriormente en la consolidación contable de la nación en CGN estas operaciones recíprocas de resultado se eliminan.

Cuando TN adquiere algunos de los títulos de deuda, TES de corto plazo, emitidos por DPN como parte de sus actividades de inversión temporal de recursos y para brindar liquidez a estos títulos, lo hace sobre la base del concepto general según el cual “Los valores del gobierno y de las agencias de Estados (...) son los más líquidos (del mercado) porque pueden negociarse con gran facilidad y convertirse en efectivo con bajos costos de transacción”, hoy los reconoce contablemente como activo en inversiones y los mide al

valor del mercado en PORFIN (sistema de apoyo en la gestión de inversiones de la DGCPTN).

Con la unificación contable de DPN y TN en una misma ECP y, ante la disposición en esa nueva ECP de títulos de deuda emitidos como títulos disponibles en inversiones, surge la inquietud para el tratamiento contable de estas transacciones de si es o no técnicamente factible reconocer al mismo tiempo activo y pasivo de un título de deuda en circulación. Entonces, se estudiaron los siguientes escenarios de reconocimiento contable, así:

- Alternativa 1. La inversión como activo y el título emitido como pasivo, presentándolos indistintamente como parte de su portafolio de inversiones y de sus obligaciones por TES emitidos en los estados financieros, así como sus rendimientos.
- Alternativa 2. El título emitido como pasivo y la inversión en el mismo pasivo, en cuenta separada de naturaleza contraria, con lo cual en el estado de situación financiera se presentaría la obligación de TES neta con los títulos en tesorería, así como sus rendimientos.
- Alternativa 3. Reconocer el pasivo en el momento de la emisión, pero cuando ingresen los títulos en tesorería registrarlos como un menor valor del pasivo a título de suspensión, mientras esté en poder de la ECP, igualmente durante ese periodo de tenencia se suspenderá el reconocimiento de algún rendimiento por pagar asociado a los TES en tesorería.
- Alternativa 4. La inversión como activo y el título emitido como pasivo, presentándolos indistintamente, pero con el registro simultaneo en cuentas de orden para efectos de control y de revelación del impacto financiero en los estados de situación financiera y de resultados de estas operaciones internas de inversión con TES.

Al respecto, a pesar de que las transacciones de compra/venta de TES son actividades normales de la tesorería de la DGCPTN, ejecutadas como parte de las funciones de control monetario de gobierno, podemos afirmar que no existe en las normas internacionales ni en el marco normativo establecido por la CGN una referencia explícita de la forma en que se debe llevar a cabo el reconocimiento y la medición o valuación para efectos contables de estas operaciones; no obstante, teniendo en cuenta el marco conceptual y los requerimientos estipulados por otras normas, se adelantó el estudio de las alternativas mencionadas.

Toda información financiera tiene usuarios a los cuales va dirigida, por lo que en el marco conceptual se afirma que dicha información debe ser fiable y comprensible para esos usuarios; fiable en la medida en que el hecho económico que se pretende representar sea lo más cercano a la realidad que lo genera; y comprensible para que el usuario pueda entender y utilizar dicha información. Entre los usuarios de la información financiera y contable del MHCP se incluyen los analistas económicos para quienes estas operaciones con TES en la tesorería del gobierno son de importancia.

El estudio técnico contable inició con apoyo en las definiciones de activo y pasivo contenidas en el marco conceptual definido por CGN, donde se establece que:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a:

- a) usar un bien para prestar servicios,*
- b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,*
- c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición,*
- d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o*
- e) recibir una corriente de flujos de efectivo, y*

Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Con lo anterior, reconocer la inversión en TES como activo y el título emitido como pasivo, como lo recomienda la alternativa 1, no cumpliría estrictamente con los requisitos de las definiciones antes descritas, por cuanto quedarían en suspenso ciertas características de los activos y pasivos. Igualmente, el reconocimiento de activos y pasivos por la adquisición de títulos TES podría causar sobre-estimación de estos en la presentación de los estados financieros. Además, al presentar el activo y pasivo en forma separada cuando en realidad se está dando una readquisición de deuda cuyo efecto es la disminución de la deuda pública, con terceros diferentes de la ECP, se tiende a confundir a los usuarios de la información financiera y a desdibujar la realidad económica de la entidad. Por esta razón, no es adecuado este tratamiento contable separado y no se propondrá este manejo.

Al continuar con nuestro estudio, aunque no es el mismo tipo de transacción, consideramos conveniente analizar, por analogía, el reconocimiento que recomienda la técnica contable para una transacción similar como la readquisición de acciones, en ese caso no se contempla la posibilidad de reconocer activo y patrimonio simultáneamente. El efecto contable que se aplica es disminuir el monto reconocido en el patrimonio por el valor readquirido en una cuenta separada de derechos patrimoniales propios readquiridos disponibles para el mercado y suspender el derecho al devengo de utilidades.

De lo anterior, surgen las alternativas 2 y 3, es decir el manejo de los saldos en cuentas separadas de los títulos emitidos y los propios readquiridos, ambos dentro del pasivo, con similar manejo en los rendimientos de los títulos de deuda o la suspensión de estos últimos.

En el caso de la alternativa 2, la readquisición de TES que forman parte de las inversiones en tesorería se reconocerá con sus rendimientos registrándolos en cuentas débito en el pasivo, lo cual permite presentar adecuadamente el valor neto del pasivo con terceros de títulos de deuda emitidos en circulación; así las cosas, la inversión se mediría, como hoy se realiza en PORFIN, dependiendo de la designación que se haya realizado en el momento de la emisión (a valor de mercado con cambios en el resultado, o a valor de mercado con cambios en el patrimonio, o si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción), y el pasivo por la emisión del TES, así como de los rendimientos financieros que se medirán de acuerdo con lo establecido en la norma correspondiente.

Tanto el título emitido, que se registra como pasivo, y la inversión, en cuenta separada débito del mismo pasivo, se mantendrán reconocidos en forma independiente, de forma tal que al final del periodo se presenta la información de los títulos TES en tesorería y pasivo

neto en los estados financieros, no obstante, si llegare a existir una diferencia negativa entre los valores netos de los títulos readquiridos por mayor valor de la inversión que del pasivo, esa diferencia se deberá reconocer en el resultado.

La diferencia mencionada se podría presentar cuando el valor del mercado en la fecha de la información financiera de un TES sea mayor al nominal del título ajustado con los rendimientos por pagar, caso en el cual se registrará ese mayor valor como gasto por tratarse de un ingreso no-devengable, sin embargo, esos rendimientos se podrían materializar cuando el título se negocie nuevamente en el mercado de inversiones.

Para efectos de esta medición, el valor neto de cada título TES readquirido debe comprender el valor nominal del título emitido en el pasivo así como de los rendimientos graduales reconocidos como devengados por pagar, menos el costo de readquisición ajustado con el rendimiento financiero (descuentos, interés, valor de mercado, etc.) como valor neto susceptible de venta.

Por lo presentado, consideramos que la alternativa 2 evita la sobre-estimación de la deuda pública en la información pública contable de la nueva ECP y facilita el control contable adecuado y separado de los TES en tesorería.

La alternativa 3, en la cual se suspendería el reconocimiento de gasto e ingreso simultáneos por los rendimientos financieros de los títulos de deuda readquiridos, no es operativamente práctica, pues si el título está en circulación y forma parte del portafolio de inversiones es necesario para la DGCPTN conocer el valor de los rendimientos devengados inclusive de manera diaria, en la toma de decisiones de reventa. Además, por el volumen de transacciones y el índice bursátil de los TES de corto plazo sería innecesariamente complejo suspender y reactivar contablemente en múltiples oportunidades los rendimientos de los títulos que se negocian en la tesorería de la DGCPTN.

Finalmente, no es conveniente aplicar la alternativa 4 en la nueva entidad pública (ECP), pues el reconocimiento de activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros no es una sana práctica contable. Como ya se estudió, esta opción tiende a sobre-estimar las inversiones olvidando los TES readquiridos y solo efectuar registros contables complementarios a través de cuentas de orden para la información a revelar en las notas a los estados financieros.

En conclusión, sugerimos que el reconocimiento y medición de los TES adquiridos en tesorería de la nueva ECP se realice para el título emitido como pasivo y la inversión se mantenga en cuenta separada de naturaleza contraria en el mismo pasivo, con lo cual en el estado de situación financiera se presentaría las obligaciones de TES netas con los títulos en tesorería, así como sus rendimientos.

En todo caso, para la aplicación de la alternativa propuesta se deben adelantar las consultas pertinentes con la CGN, por cuanto la alternativa descrita no hace parte integral del marco normativo contable para entidades de gobierno, y solo se podrá aplicar cuando esa autoridad lo permita, en cumplimiento del subnumeral 3 del numeral 4.1 políticas contables del capítulo VI de la Resolución 218 de 2020, que establece:

“Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir

de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.”.

Es necesario que la validación de la política contable para el reconocimiento y medición de la readquisición de títulos TES, diseñada para la nueva ECP, se defina antes de la fecha de combinación. Si el manejo propuesto llegaría a ser autorizado, se deberá efectuar la reclasificación contable de las inversiones en TES de corto plazo a una subcuenta nueva del pasivo de deuda de naturaleza débito, al inicio de la operación y luego del registro de la fusión.

2.1.2 Descripción de los procesos

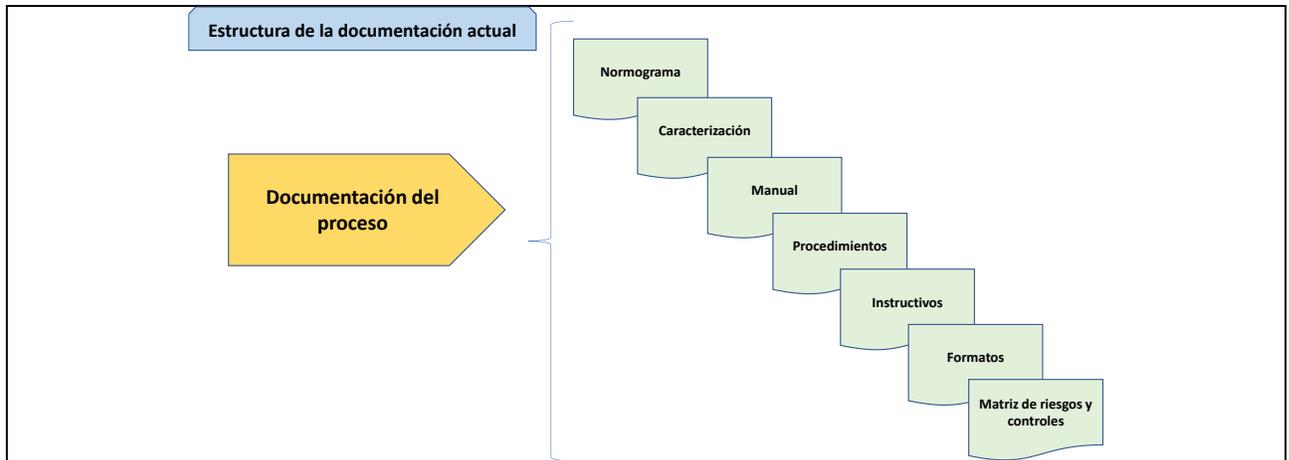
Sistema de Información Contable: Es un subsistema dependiente del Sistema de Información y tiene por finalidad reunir datos de naturaleza contable y procesarlos a través de un sistema electrónico, así como crear y mantener archivos y producir información contable para la toma de decisiones de los distintos usuarios.

En la actualidad la estructura de procesos del MHCP está definida a través del modelo de operación institucional, en la que se han definido 14 macro-procesos y alrededor de 43 procesos. La gestión financiera tiene un único proceso identificado como MIS.3.5.

La Oficina Asesora de Planeación (OAP) tiene estructurado el modelo de operación institucional como se presenta en la siguiente figura:

Figura 4. Estructura Actual de procesos MHCP





Para el proceso de la Gestión de Ingresos, Pagos y Presentación de Estados Financieros se han documentado:

<i>Proceso</i>	<i>Tipo de documento</i>	<i>Código del Documento</i>	<i>Título del Documento</i>
Gestión de Ingresos, Pagos y Presentación de Estados Financieros	Caracterización	Mis.3.5.CP	Caracterización
	Normograma	Mis.3.5 NG	Normograma del proceso
	Manual	Mis.3.5.Man.1	Manual de políticas para la identificación de las cuentas exentas del gravamen a los movimientos financieros por parte de la dirección general de crédito público y tesoro nacional
	Manual	Mis.3.5.Man.2	Manual para la apertura – terminación y sustitución de cuentas corrientes autorizadas e informes periódicos por parte de los bancos ante la dirección general de crédito público y tesoro nacional
	Manual	Mis.3.5.Man.3	Manual de políticas contables deuda pública
	Manual	Mis.3.5.Man.4	Manual PAC Recursos Nación CSF y SSF
	Manual	Mis.3.5.Man.5	Políticas Internas y Externas Subdirección de Operaciones
	Manual	Mis.3.5.Man.6	Manual de políticas contables Sistema General de Regalías
	Manual	Mis.3.5.Man.7	Políticas de Operación para el giro de recursos del SGR
	Manual	Mis.3.5.Man.9	Manual de Políticas Contables Unidad de Tesoro Nacional
	Procedimiento	Mis 3.5 Pro.10	Administración del Programa Anual mensualizado de Caja -PAC
	Procedimiento	Mis 3.5 Pro.11	Distribución anual del PAC
	Procedimiento	Mis.3.5.Pro.21	Elaboración Flujo de Pagos
	Instructivo	Mis 3.5.Pro20.Ins.01	Elaboración Cumplidos Banco de la República
	Instructivo	Mis 3.5.Pro20.Ins.02	Inclusión cuentas para exoneración del gravamen a los movimientos financieros GMF
	Instructivo	Mis 3.5.Pro20.Ins.03	Apertura, Terminación y Sustitución de Cuentas Bancarias Autorizadas
	Instructivo	Mis 3.5.Pro20.Ins.04	Apertura y Terminación de Cuentas Registradas
	Instructivo	Mis 3.5.Pro20.Ins.05	Generación Indicadores de Ejecución de Cuentas Corrientes Autorizadas
	Formato	Mis.3.5.Pro.20.Fr.01	Solicitud de Exención del Gravamen a los Movimientos Financieros para Cuentas Reportadas y cuentas CUN recaudadoras
	Formato	Mis.3.5.Pro.20.Fr.02	Formato de Solicitud de Exención del Gravamen a los Movimientos Financieros para Cuentas Reportadas
	Formato	Mis.3.5.Pro.20.Fr.03	Creación y/o Actualización de Pagadurías
	Formato	Mis.3.5.Pro.20.Fr.04	Solicitud para Apertura/Terminación/Sustitución de Cuentas Corrientes Autorizadas
	Formato	Mis.3.5.Pro.20.Fr.05	Solicitud de apertura o cancelación de cuentas registradas
	Instructivo	Mis 3.5 Pro.21.Ins.02	Recepción y envío Mensaje SWIFT
	Instructivo	Mis 3.5 Pro.21.Ins.03	Generación de Archivos aplicativo PORFIN
	Instructivo	Mis 3.5 Pro.21.Ins.04	Generación y pago de ordenes bancarias
	Instructivo	Mis 3.5 Pro.21.Ins.05	Pago Devoluciones a Terceros
Instructivo	Mis.3.5.Pro.21.Ins.06	Operaciones Aplicativo CITIDIRECT	
Instructivo	Mis.3.5.Pro.21.Ins.07	Transferencia de archivos de pagos al Banco de la República	
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.22	Cumplimiento de Operaciones Financieras	
Instructivo	Mis.3.5.Pro.22.Ins.01	Traslado de Recursos entre Cuentas CUD	
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.23	Procedimiento Cámara de Divisas	
Instructivo	Mis 3.5 Pro.24.Ins.01	Apertura y Cancelación de Cuentas Bancarias de la DGCPN	

Formato	Mis.3.5.Pro.24.Fr.1	Reglamento Operativo para el manejo de cuentas recaudo Recursos Nación
Instructivo	Mis 3.5.Pro.28	Portafolio Fondo de Contingencias - FONCONTIN
Procedimiento	Mis 3.5 Pro.30	Elaboración de registros contables y conciliaciones bancarias
Instructivo	Mis 3.5 Pro.30.Ins.1	Cuentas Reciprocas
Formato	Mis.3.5.Pro.30.Fr.03	Conciliación Bancaria
Formato	Mis.3.5.Pro.30.FR.01	Conciliación Cuentas Recíprocas
Formato	Mis.3.5.Pro.30.FR.02	Explicación Cuentas Recíprocas
Procedimiento	Mis 3.5 Pro.31	Elaboración de registros contables y conciliaciones Deuda Pública
Procedimiento	Mis 3.5 Pro.32	Elaboración y presentación de los estados financieros y demás informes contables de la DGCPTN
Procedimiento	Mis 3.5 Pro.33	Registro Contable del Deterioro de Cartera de Créditos otorgados DGCPTN
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.50	Proyección y administración del servicio de la deuda
Instructivo	Mis.3.5.Pro.50.Ins.1	Instructivo para pagos servicio de la deuda
Instructivo	Mis.3.5.Pro.50.Ins.2	Instructivo para conciliación de saldos servicio de la deuda
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.60	Seguimiento del Endeudamiento de las Entidades Estatales
Instructivo	Mis.3.5.Pro.60.Ins.1	Registro Estadístico del Endeudamiento de las Entidades Estatales que no requieren autorización del Gobierno Nacional
Instructivo	Mis.3.5.Pro.60.Ins.2	Generación de Informes Estadísticos del Endeudamiento de las Entidades Estatales
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.70	Giros del sistema general de regalías (SGR)
Instructivo	Mis.3.5.Pro.70 Ins.1	Reporte movimiento de cuentas de compensación a Banco de la República y Dian
Formato	Mis.3.5.Pro.70Fr.1	Certificación y Solicitud de Giro a Proyectos con Cargo a los Fondos del SGR (FCTI, FDR, FCR60%, CORMAGDALENA)
Formato	Mis.3.5.Pro.70Fr.2	Certificación Y Solicitud De Giro De Recursos Para La Financiación De Compromisos Adquiridos A 31 De Diciembre De 2011 De Que Trata El Artículo 144 De La Ley 1530 De 2012
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.71	Generación registros contables balances e informes del SGR
Procedimiento	Mis.3.5.Pro.73	Operaciones de traslado de recursos con destino al FAE.
Instructivo	Mis.3.5.Ins.2	Compensación F10 Instructivo Diligenciamiento Movimiento Cuentas de Compensación F10
Formato	Mis.3.5.Fr.6	SEUD deuda interna
Formato	Mis.3.5.Fr.7	SEUD deuda externa
Formato	Mis.3.5.Fr.8	Control Registros Contratos
Procedimiento	Mis 3.5 Pro.80	Procedimiento Registro Presupuestal y Contable Ingresos FOME
Otros	Acuerdo de Servicio Externo	Acuerdo de Servicio entre el MHCP y la Superintendencia Financiera
Formato	Mis.3.5	Cuadro de productos y/o servicios no conformes

Fuente: Elaboración propia (2021)

En la nueva ECP será necesaria la unificación de algunos procedimientos, formatos, instructivos y manuales, entre otros, el manual de políticas contables. De otra parte, se requiere la consolidación de algunos procedimientos, por ejemplo, el Registro Contable del Deterioro de Cartera de Créditos otorgados por DPN, el cual debe ser incorporado en el manual de políticas contables de la nueva ECP.

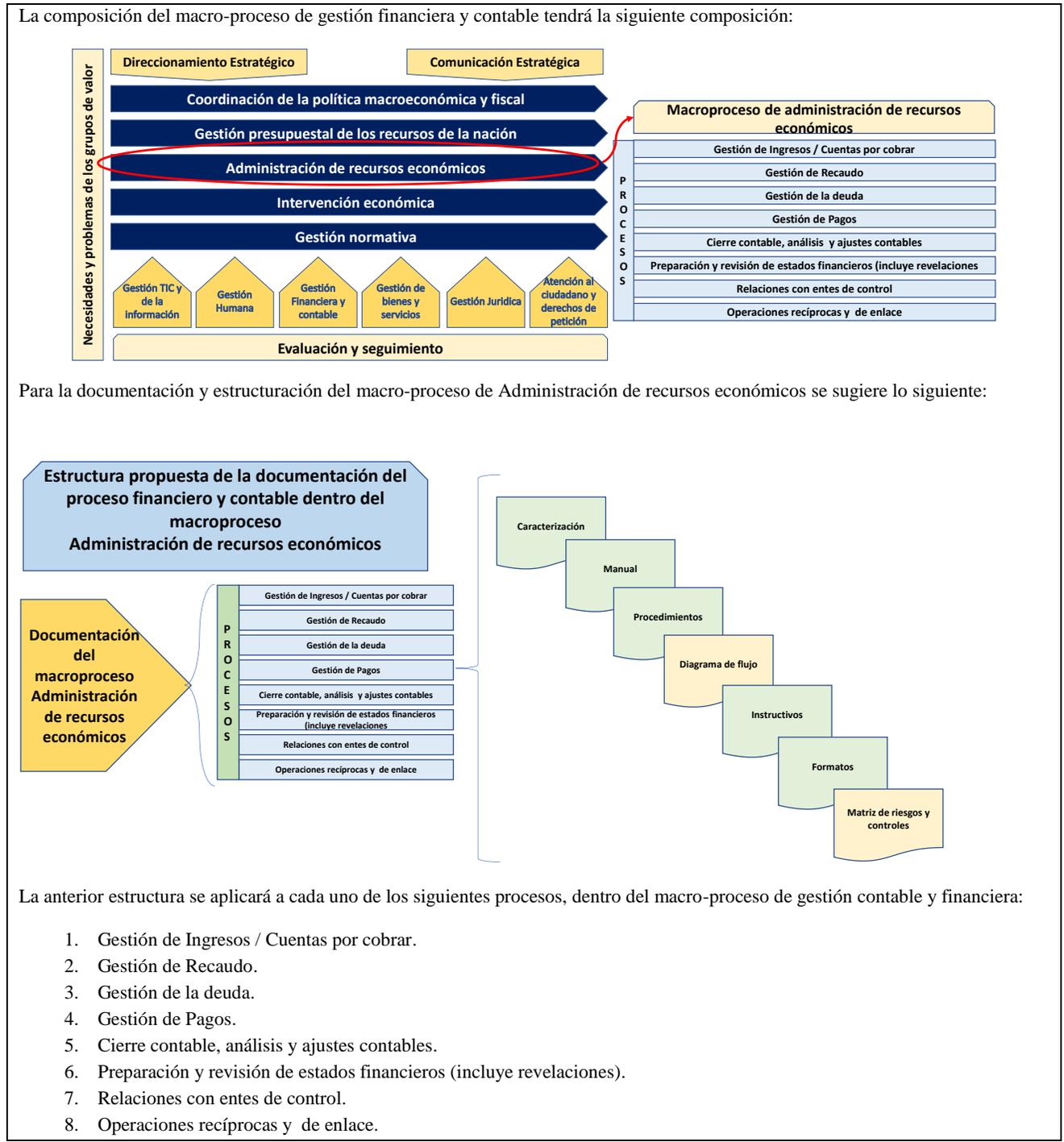
Así mismo, el procedimiento Mis.3.5.Pro.71 denominado “Generación registros contables balances e informes del SGR”, debe ser incorporado en la estructura sugerida como un proceso independiente, ya que esta operación no tiene relación con la ECP DGCPTN.

El Procedimiento Mis 3.5 Pro.30 denominado “Elaboración de registros contables y conciliaciones bancarias”, deberá separarse para incorporar la elaboración de registros contables al manual de políticas contables y dejar como un procedimiento independiente los procedimientos de conciliaciones bancarias.

Con base en el estudio efectuado y tomando en consideración las practicas líderes para la documentación de los procesos financieros y contables, se sugiere una estructura unificada, la cual incluye la definición de riesgos y controles.

Para la nueva ECP se propone el siguiente ajuste en la definición del macro-proceso y procesos de la gestión contable y financiera:

Figura 5. Estructura Propuesta de procesos de la gestión financiera y contable



Fuente: Elaboración propia (2021)

2.1.2.1 Caracterización actual

El proceso actual Mis.3.5 Gestión de Ingresos, Pagos y Presentación de Estados Financieros, tiene la siguiente estructura:

Figura 6. Formato actual de caracterización del proceso.

		Caracterización del proceso financiero y contable		Código			
				Fecha			
				Versión			
1. INFORMACIÓN GENERAL DEL PROCESO							
1.1 Nombre del proceso:			Código del Proceso:				
1.2 Líder (es):							
1.4 Dependencia responsable-:							
1.5 Objetivo:							
1.6 Alcance							
2. PRODUCTOS FINALES							
2.1 Nombre		2.2 Descripción					
3. DESARROLLO DEL PROCESO							
3.1 Salidas (Productos / Servicios)	3.2 Grupos de valor - Destinatarios		3.3 Principales Actividades	3.4 PHVM	3.5. Entradas	3.6 Grupos de valor - Proveedores	
	Int. o Ext.	Destinatarios				Int. o Ext.	Proveedores
4. RECURSOS ESENCIALES PARA LA OPERACIÓN DEL PROCESO							
4.1 Equipos Tecnológicos				4.2 Sistemas de información			
				Internos		Externos	
4.3 Infraestructura				4.4 Humanos			
5. PRÁCTICAS DE GESTIÓN							
Para consultar las prácticas de gestión aplicables (1. Planes 2. Indicadores 3. Riesgos 4. Mejoras 5. REPAC 6. Documentos) consulte el SMGI							
6. TRÁMITES Y OTROS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS (OPA) DEL PROCESO (Aplica únicamente para procesos misionales)							
7. HISTORIAL DE CAMBIOS							
Versión		Fecha		Descripción del Cambio		Asesor SUG	
8. ELABORACIÓN, REVISIÓN Y APROBACIÓN							
Elaborado por:		Revisor por:		Aprobado por:			
Nombre:		Nombre:		Nombre:			
Cargo:		Cargo:		Cargo:			
Fecha:		Fecha:		Fecha:			

Fuente: MHCP (2021)

2.1.2.2 Caracterización propuesta

La caracterización del proceso es una herramienta táctica que facilita la descripción del funcionamiento del proceso a través de la identificación de elementos esenciales que permiten la gestión y control del mismo. Para alinearla con las prácticas líderes y, con el propósito de avanzar en la aplicación de calidad, se propone la siguiente caracterización, los campos resaltados en color se refieren a los nuevos conceptos a incluir:

Figura 7. Formato propuesto de caracterización del proceso

 MINHACIENDA		Caracterización del proceso financiero y contable		Código			
				Fecha			
				Versión			
1. INFORMACIÓN GENERAL DEL PROCESO							
1.1 Nombre del proceso:			Código del Proceso:				
1.2 Líder (es):							
1.4 Dependencia responsable-:							
1.5 Objetivo:							
1.6 Alcance							
2. PRODUCTOS FINALES							
2.1 Nombre		2.2 Descripción					
3. DESARROLLO DEL PROCESO							
3.1 Salidas (Productos / Servicios)	3.2 Grupos de valor - Destinatarios		3.3 Principales Actividades	3.4 PHVM	3.5. Entradas	3.6 Grupos de valor - Proveedores	
	Int. o Ext.	Destinatarios				Int. o Ext.	Proveedores
4. RECURSOS ESENCIALES PARA LA OPERACIÓN DEL PROCESO							
4.1 Equipos Tecnológicos				4.2 Sistemas de información			
				Internos		Externos	
4.3 Infraestructura				4.4 Humanos			
5. PRÁCTICAS DE GESTIÓN							
<i>Para consultar las prácticas de gestión aplicables (1. Planes 2. Indicadores 3. Riesgos 4. Mejoras 5. REPAC 6. Documentos) consulte el SMGI</i>							
6. TRÁMITES Y OTROS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS (OPA) DEL PROCESO (Aplica únicamente para procesos misionales)							

8. FACTORES CRITICOS DE EXITO						
<i>[Apoya la identificación de riesgos de cada proceso]</i>						
9. INDICADORES DEL PROCESO						
Nombre del Indicador	Fórmula	Frecuencia	Responsable			
<i>Por ejemplo: [Procesos contables procesados satisfactoriamente durante un año]</i>	<i>N° de procesos ejecutados satisfactoriamente en el año/ N° Total de procesos ejecutados</i>	<i>Mensual</i>	<i>ABC</i>			
10. ÁREAS DE INTERRELACIÓN						
<i>[Se identifican y se relacionan las áreas de interrelación con el proceso financiero y contable]</i>						
11. PROCEDIMIENTOS RELACIONADOS						
<i>[Se identifican y se relacionan los procesos que tienen impacto con el proceso financiero y contable]</i>						
12. NORMATIVIDAD APLICABLE						
<i>[Relación de las normas legales, administrativas y contables que se aplican en el proceso] Por ejemplo: Resolución 533 de 2015 / Resolución 425 de 2020</i>						
CLASE	TITULO DEL DOCUMENTO	NUMERO	FECHA (dd-mm-aa)	ORIGEN		
				Nacional	Interna MHCP	Otra
Norma	Norma de vinculación de proveedores	9001	200X	X		
13. HISTORIAL DE CAMBIOS						
Versión	Fecha	Descripción del Cambio	Asesor SUG			
14. ELABORACIÓN, REVISIÓN Y APROBACIÓN						
Elaborado por:		Revisor por:		Aprobado por:		
Nombre:		Nombre:		Nombre:		
Cargo:		Cargo:		Cargo:		
Fecha:		Fecha:		Fecha:		

Fuente: Elaboración Propia (2021)

Para lo anterior, se sugiere la incorporación de:

Tabla 2. Componentes adicionales de la caracterización

8. FACTORES CRITICOS DE ÉXITO.	Los (FCE) se definen como las actividades de nivel mínimo que deben realizarse en forma óptima para que el proceso tenga éxito (alcance sus objetivos).
9. INDICADORES DEL PROCESO.	Son medidas cuantitativas financieras y no financieras que la organización recopila continua o periódicamente, y los directivos utilizan para evaluar el progreso hacia el logro de los objetivos definidos.
10. ÁREAS DE INTERRELACIÓN.	Son las áreas que proveen o entregan información al proceso.
11. PROCEDIMIENTOS RELACIONADOS.	Los procedimientos relacionados y requeridos en el proceso.
12. NORMATIVIDAD APLICABLE.	Reportes o procedimientos que soportan el desarrollo de las distintas actividades del proceso, al igual que las normas que lo soportan.

Fuente: Elaboración Propia (2021)

2.1.3 Descripción de los procedimientos

Para el estudio de la caracterización de los procesos hemos estudiado la documentación provista por el MHCP cuyo análisis y recomendaciones presentamos aquí:

2.1.3.1 Procedimiento actual

La documentación de procedimientos se realiza en el siguiente formato:

Figura 8. Formato actual para la documentación de proceso en el MHCP

		Procedimiento del proceso financiero y contable			Código		
					Fecha		
					Versión		
1. OBJETIVO							
2. ALCANCE							
3. PRODUCTOS ESPERADOS							
4. CONDICIONES ESPECIALES PARA LA OPERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO							
5. TÉRMINOS Y DEFINICIONES							
6. DESCRIPCIÓN		Proveedor: Entradas	Actividad	PC	Responsable	Explicación	Registro
No.							
7. HISTORIAL DE CAMBIOS		Fecha		Descripción del Cambio		Asesor SUG	
Versión							
8. ELABORACIÓN, REVISIÓN Y APROBACIÓN				Revisor por:		Aprobado por:	
Elaborado por:				Nombre:			
Nombre:				Cargo:			
Cargo:				Fecha:			
Fecha:							

Fuente: MHCP (2021)

2.1.3.2 Procedimiento propuesto

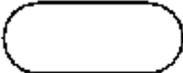
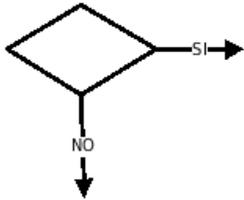
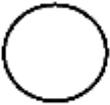
De acuerdo con la propuesta de documentación de proceso se propone para la documentación de procedimientos:

Figura 9. Formato propuesto para la documentación de proceso en el MHCP

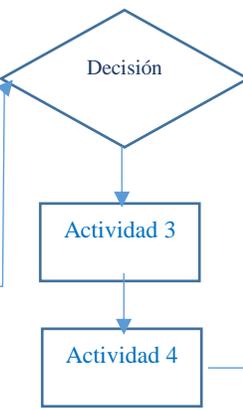
 MINHACIENDA		Procedimiento del proceso financiero y contable			Código																													
					Fecha																													
					Versión																													
1. OBJETIVO																																		
2. ALCANCE																																		
4. PRODUCTOS ESPERADOS																																		
4. CONDICIONES ESPECIALES PARA LA OPERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO																																		
5. TÉRMINOS Y DEFINICIONES																																		
6. DESCRIPCIÓN																																		
No.	Proveedor: Entradas	Actividad	PC	Responsable	Explicación	Registro																												
7. DIAGRAMA DE FLUJOS																																		
8. FORMATOS																																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">CLASE</th> <th rowspan="2">TITULO DEL DOCUMENTO</th> <th rowspan="2">CODIGO</th> <th colspan="3">PRESENTACIÓN</th> </tr> <tr> <th>Impreso</th> <th>Digital</th> <th>Mixto</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Formato</td> <td>Solicitud de creación, de proveedores.</td> <td>0X-F.X1</td> <td style="text-align: center;">X</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>								CLASE	TITULO DEL DOCUMENTO	CODIGO	PRESENTACIÓN			Impreso	Digital	Mixto	Formato	Solicitud de creación, de proveedores.	0X-F.X1	X														
CLASE	TITULO DEL DOCUMENTO	CODIGO	PRESENTACIÓN																															
			Impreso	Digital	Mixto																													
Formato	Solicitud de creación, de proveedores.	0X-F.X1	X																															
9. HISTORIAL DE CAMBIOS																																		
Versión		Fecha		Descripción del Cambio		Asesor SUG																												
10. ELABORACIÓN, REVISIÓN Y APROBACIÓN																																		
Elaborado por:		Revisor por:		Aprobado por:																														
Nombre:		Nombre:		Nombre:		Nombre:																												
Cargo:		Cargo:		Cargo:		Cargo:																												
Fecha:		Fecha:		Fecha:		Fecha:																												

Fuente: Elaboración propia (2021)

Los cambios propuestos corresponden a:

7. DIAGRAMA DE FLUJOS.	El diagrama de flujo puede incorporarse dentro de los procedimientos o desarrollarlo de forma independiente, algunos de los símbolos a utilizar se pueden consultar a continuación:
SÍMBOLO	DEFINICIÓN
	<p>Inicio - Fin Este símbolo determina el inicio y el fin de las actividades relacionadas en el procedimiento y en el diagrama de flujo.</p>
	<p>Actividad. Indica una actividad de un proceso señalando únicamente qué se hace. Cada actividad tendrá un número consecutivo, el cual se colocará en la parte superior central. Ejemplo: Radicar solicitud</p>
	<p>Decisión. Este símbolo es utilizado cuando se presentan diferentes alternativas de acción dado un hecho. Dentro del símbolo se escribe el hecho en forma de pregunta y pueden existir dos alternativas que son: 1. El hecho sucede 2. El hecho no sucede Si el hecho sucede entonces se sigue el flujo de la flecha que tiene un "SI", de lo contrario se sigue el flujo alterno "NO".</p>
	<p>Documento o Registro. Los documentos o registros pueden provenir de un procedimiento o proceso anterior o surgir de la realización de una actividad, generalmente proporcionan resultados o evidencias de las actividades desempeñadas Ejemplo: Registro de Entrenamiento.</p>
	<p>Conector dentro de la página. Este conector es utilizado cuando en una misma página se quiere hacer un salto en el flujo permitiendo identificar donde continua. Para este propósito es necesario identificar el conector de salida con un número que se coloca dentro del círculo al igual que el conector de entrada, que llevará el mismo número, e identifica donde continua el flujo.</p>
	<p>Conector entre páginas. Se utiliza cuando se quiere conectar los flujos entre diferentes páginas. Las instrucciones adicionales del conector anterior aplican para este símbolo también. Cada tipo de conector (conector dentro de la página y conector entre páginas) lleva consecutivo independiente en todo el flujograma.</p>
	<p>Proceso definido. Este símbolo permite relacionar documentos del SGC y deben incluir el nombre del documento y el código. Aplica como conector entre etapas o sub-procedimientos dentro de un procedimiento. Ejemplo: Cuando en un flujograma de un procedimiento de Selección de Personal se ha identificado las personas que mejor cumplen el perfil del cargo, el flujo puede continuar o conectar con un proceso que puede estar definido en otro procedimiento denominado "Contratación". En este caso dentro del rectángulo aparecerá la palabra "Contratación" e indicará que el procedimiento asociado a ese proceso ya está definido.</p>
	<p>Flechas de flujo de actividad Estas flechas determinan la secuencia de las actividades y las relaciones entre estas. Cabe aclarar que estas tienen un solo sentido y no se deben sobreponer unas con otras</p>
8. FORMATOS.	Se requerirá efectuar el listado de formatos por cada proceso.

Modelo propuesto de Diagrama de Flujos

 MINHACIENDA		Diagrama de Flujo del proceso financiero y contable.		Código	
				Fecha	
				Versión	
Objetivo					
Inicio:			Fin:		
Cargo 1		Cargo 2		Cargo 3	
					
					
Elaborado por:		Revisor por:		Aprobado por:	
Nombre:		Nombre:		Nombre:	
Cargo:		Cargo:		Cargo:	
Fecha:		Fecha:		Fecha:	

Para la documentación de cada procedimiento se recomienda considerar las siguientes definiciones propuestas de términos de uso general:

Actividad: Conjunto de acciones desarrolladas al interior de un procedimiento que definen la forma de realizarlo.

Copia controlada: Son aquellos documentos (caracterizaciones de servicio, procesos, procedimiento e instructivos), que registran la versión más actualizada de un documento y de los cuales se tiene información completa respecto al número de copias autorizadas, lugares de ubicación y cargos que las poseen.

Copia no controlada: Son aquellas copias de los documentos del Sistema de Gestión de la Calidad (SGC) de las cuales no se tiene control, por esta razón tienen el riesgo de no mostrar la última versión.

Copia restringida: Los documentos con restricción de consulta solo pueden ser consultados en los puntos de información de las áreas, de acuerdo a disposición del responsable de la documentación.

Diagrama de flujo: Representación gráfica de un procedimiento que permite la observación sistemática de ejecución, mostrando la dinámica y lógica de la secuencia del trabajo.

Documento: Información y su medio de soporte; el medio de soporte puede ser papel, magnético, óptico o electrónico, fotografía, muestra, o una combinación de éstos.

Gestión: Actividades coordinadas para planificar, controlar, asegurar y mejorar una entidad.

Guía: Documento que presenta recomendaciones para la prestación de un servicio o el desarrollo de una tarea.

Indicador: Es la relación entre las variables cuantitativas o cualitativas que permiten observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objeto o fenómeno observado, respecto a los objetivos y metas previstas e influencias esperadas.

Instructivo: Documento en el cual se enuncian los pasos secuenciales de cómo realizar una actividad, si se requiere. (el cómo).

Insumos: Es información o recursos que se requieren desde el inicio de un proceso para ejecutarlo o intervenir en él y contribuir a la obtención de resultados.

Manual: Tipo de documento donde se establece el método para hacer realidad las políticas definidas en el respectivo documento. Ejemplo: “Políticas Contables”. Allí se definen los asuntos a desarrollar, como, quien y cuando.

Manual de la calidad: Documento que describe y especifica el SGC de una entidad.

Manual de procedimientos: Corresponde a lo documentado en el SGC, desarrollado bajo el procedimiento definido por la entidad.

Modelo de operación por procesos: Corresponde al mapa de procesos y sus interrelaciones, donde se presenta la estructura de los servicios, a nivel general y no tiene nivel de detalle.

Políticas operación. Son las líneas de acción generales que regulan la operación de la Entidad. Éstas se fijan en el nivel estratégico de la misma y corresponden a las principales temáticas desarrolladas por la entidad, para la gestión de: el talento humano, del riesgo operacional, los recursos físicos, de la información, etc. Permite desarrollar las reglas de operación como se actúa en los servicios, procesos y procedimientos, tanto en lo misional como de apoyo.

Planificación del sistema de gestión de calidad: Parte de la gestión de la calidad enfocada al establecimiento de los objetivos y a la especificación de los procesos operativos necesarios y de los recursos relacionados, para cumplir los objetivos de la calidad.

Procedimiento: Conjunto o sucesión de actividades vinculadas para llevar a cabo un proceso corresponde al desarrollo de cada actividad y establece la secuencia lógica de las mismas. Debe precisar el qué, el cómo y a quién.

Proceso: Conjunto de fases o etapas secuenciales, las cuales transforman elementos de entrada en resultados. Las actividades del proceso están dispuestas de tal forma que agregan valor a los insumos para transformarlos en productos o servicios previamente identificados, dirigidos a satisfacer necesidades de los clientes internos y externos o requerimientos originados en normas, políticas y objetivos institucionales.

Punto de información: Área organizacional o cargos que la componen que reciben y administran copias de los documentos del SGC, que han sido enviados por la OAP de manera que estos sirvan como fuente formal de consulta.

Racionalización: Hace referencia a un mejor rendimiento de los procesos y procedimientos, a través de su revisión, simplificación, supresión o modificación, tendientes al logro de

los principios de celeridad, eficiencia, eficacia, transparencia en la relación entre la entidad y sus clientes.

Registro: Soporte que presenta resultados obtenidos o proporciona evidencia de actividades ejecutadas. Los registros pueden utilizarse, por ejemplo, para documentar la trazabilidad, proporcionar evidencia de verificaciones, acciones preventivas y acciones correctivas. En general los registros no necesitan ser sujetos del estado de revisión.

Servicio: Conjunto de procesos y actividades generados por la entidad, de naturaleza casi siempre intangible, dispuesto de tal forma que satisfaga un deseo o necesidad de un cliente interno o externo conforme a unas características fijadas por las normas y/o la entidad.

Simplificar: Optimizar y economizar el uso de los recursos.

Valor agregado: Efecto o impacto generado por las acciones de mejoramiento tomadas de los servicios.

Boletín de calidad: Documento del SGC, aplicado en el MHCP, que tiene por objeto reflejar las situaciones o eventos de transitoriedad en la actualización de la documentación del SGC, el cual se trabaja conjuntamente entre la OAP y la dependencia solicitante.

2.1.3.3 Riesgos y controles actuales

Siguiendo la metodología propuesta en la “Guía para la administración del riesgo y el diseño de controles en entidades públicas”⁶ en relación al proceso en estudio, el MHCP ha definido lo siguiente:

Tabla 3. Riesgos y Controles del proceso de gestión MIS 3.5

Proceso	Nombre del Riesgo	Descripción	Controles
Mis.3.5 Gestión de Ingresos, Pagos y Presentación de Estados Financieros	Inconsistencia en el registro contable de hechos económicos de Deuda Pública	Las operaciones normales y cotidianas de Deuda Pública se encuentran registradas en la base de datos y con parametrización contable. Cuando aparecen nuevas operaciones que no se socializan con antelación a su realización, o estas no se registran en la base de datos de Deuda, se corre el riesgo de no contabilizarlas, registrar las operaciones por ajustes.	<ul style="list-style-type: none"> * Confirmar la parametrización contable de las operaciones de deuda * Mantener contacto permanente con las áreas responsables para que el flujo de información sea efectivo. * Depuración mensual de las operaciones entre los registros contables y los informes enviados o solicitados a * Verificación diaria en el Sistema de Deuda Pública de los créditos por clasificar
	Generación de informes contables con inconsistencias.	Efectuar registro de operaciones o hechos económicos sin tener en cuenta los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación.	<ul style="list-style-type: none"> * Realizar de manera oportuna la conciliación de la información contable generada. * Análisis de los registros contables ingresados

Fuente: MHCP (2021)

2.1.3.4 Matriz propuesta de Riesgos y Controles.

La Matriz de Riesgos y Controles es una herramienta de gestión que permite determinar objetivamente cuáles son los riesgos relevantes para cada uno de los procesos que enfrenta una organización. Su diligenciamiento es simple, pero requiere del conocimiento detallado y el análisis de los procesos que integran el macro-proceso de gestión financiera y contable.

⁶ DAFP, version 5 diciembre 2020

Tabla 4. Matriz propuesta de Riesgos y Controles del proceso de gestión MIS 3.5

Proceso	Objetivo del proceso	Riesgo	Riesgo Inherente			Cuentas contables	Aseveraciones	Controles	Diseño	Eficiencia Operativa	Riesgo Residual		
			Probabilidad	Impacto	Riesgo Inherente						Probabilidad	Impacto	Riesgo Residual
<i>[Identificación de cada proceso propuesto]</i>	<i>[El objetivo debe corresponder a cada proceso, alineado con los objetivos estratégicos del Ministerio]</i>	<i>[El riesgo es todo aquello que va en contra del objetivo del subproceso]</i>	<i>[Se sugiere la aplicación del estándar australiano] (*)</i>			<i>[Referir cada cuenta contable en el proceso]</i>	<i>[Incluir las aseveraciones contenidas en el anexo N° 6 del Decreto 2420 de 2015, relacionadas con existencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación y presentación y revelación]</i>	<i>[Se sugiere utilizar la metodología SOX para la redacción de controles] (**)</i>			<i>[Se sugiere la aplicación del estándar australiano]</i>		
Ejemplo de aplicación:													
Proceso	Objetivo del proceso	Riesgo	Riesgo Inherente			Cuentas contables	Aseveraciones	Controles	Diseño	Eficiencia Operativa	Probabilidad	Impacto	Riesgo Residual
<i>Cierre contable, análisis y ajustes contables</i>	<i>Obtener oportunamente los estados financieros de ECP y sus revelaciones de acuerdo con la normatividad legal vigente.</i>	<i>Realizar el proceso de cierre y/o ajustes de la información contable de manera errada</i>	<i>Probable</i>	<i>Catastrófico</i>	<i>Extremo</i>	<i>Todas las cuentas</i>	<i>Ocurrencia Integridad Derechos y Obligaciones Existencia Exactitud, valuación Corte Clasificación Presentación</i>	<i>El Coordinador de Contabilidad, mensualmente, revisa el log de la transacción XXX generado por el Líder de XXX donde se puede verificar que las aperturas y cierres de periodo corresponden con las solicitadas por ECP, con el fin de garantizar que la apertura posterior de periodo corresponda a la aprobada por ECP. Dejando como evidencia reporte de la transacción firmado y fechado por el Coordinador de Contabilidad.</i>			<i>Improbable</i>	<i>Moderado</i>	<i>Moderado</i>

Fuente: Elaboración Propia.

Para el diligenciamiento requerido de la matriz propuesta de Riesgos y Controles es importante tener claros los siguientes conceptos:

Mapa de riesgo.

El mapa de riesgo sugerido corresponde al estándar australiano. Este estándar provee una guía genérica para la administración de riesgos involucrando el contexto y la identificación, análisis, evaluación, tratamiento, comunicación y el monitoreo de los riesgos en curso.

Tabla 5. Ponderación propuesta de Riesgos

Probabilidad	Casi certeza							Extremo
	Probable							Alto
	moderado							Moderado
	Improbable							Bajo
	Raro							
		Insignifican	Menor	Moderado	Mayor	Catastrófico		
		Impacto						

Fuente: Elaboración propia (2021)

Controles

La ley SOX⁷ ha reglamentado en Estados Unidos diversos controles para mejorar la calidad de la información financiera, teniendo como base las normas de contabilidad, control interno, gobierno corporativo, independencia de las auditorías y el aumento de las sanciones por delitos financieros.

La evaluación de los controles, según este referente internacional, incluye dos aspectos:

Figura 10. Componentes de los controles



Fuente: Elaboración propia (2021)

⁷ La Ley Sarbanes-Oxley, cuyo título oficial en inglés es Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745, es una ley federal de Estados Unidos también conocida como la Ley de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversor, aunque también es llamada SOX.

Diseño: Configuración del control con respecto al riesgo que está mitigando. Esta variable se evalúa respondiendo al siguiente interrogante:

¿Las características o condiciones del control permiten mitigar el riesgo al cual está asociado? Si la respuesta es positiva se establece que el diseño del control es adecuado, de lo contrario, se califica como inadecuado.

Eficiencia operativa: Implementación del control (ejecución) de acuerdo con las condiciones establecidas (procedimiento, frecuencia, responsable y documentación soporte). Esta variable se evalúa respondiendo al siguiente interrogante:

¿El control se está ejecutando de acuerdo con las condiciones que se le han establecido?

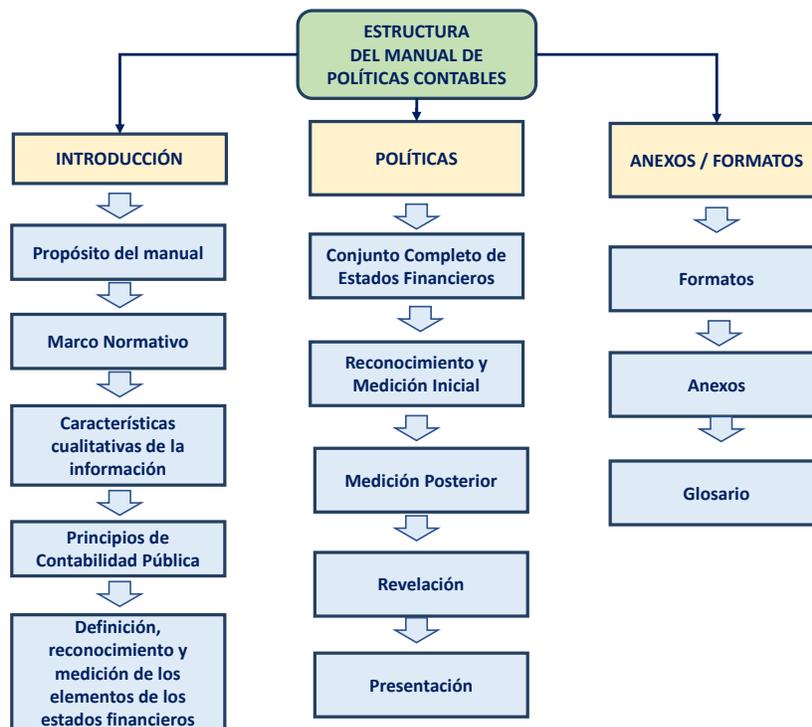
La respuesta puede variar según el nivel de ejecución:

- Débil: no se está ejecutando
- Moderado: se está ejecutando parcialmente
- Fuerte: se está ejecutando completamente - Cumple con las condiciones dispuestas.

2.1.4 Guía para la construcción del nuevo manual de políticas

El Manual de Políticas Contables (MPC) y de información financiera es una herramienta fundamental de la nueva ECP para el reconocimiento (incluye la identificación, clasificación, registro e incorporación de una partida en los estados financieros), medición inicial, medición posterior, revelaciones, y presentación de información contable y financiera.

Figura 11. Estructura básica de un manual de políticas contables



Fuente: Elaboración propia (2021)

Para la construcción del nuevo manual de políticas se presentan las siguientes precisiones conceptuales

INTRODUCCIÓN.

Donde se presenta una breve descripción de las razones técnicas contables y administrativas de su necesidad de utilización del manual. En todo caso alineado con los requerimientos de calidad definidos en el MHCP.

Propósito del manual: Descripción de los principios aplicables en cada transacción o evento con efectos contables.

Marco normativo: Descripción basada en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorios, así como los demás componentes del Régimen de Contabilidad Pública.

Figura 12. El régimen de contabilidad pública y el marco contable



Fuente: Elaboración propia.

Características cualitativas de la información: Descripción de las características cualitativas fundamentales y de mejora.

Principios de Contabilidad Pública: Descripción de los principios de contabilidad que deben observar la nueva entidad contable pública para la preparación de los estados financieros de propósito general son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

Definición, reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros: Definición de los conceptos básicos de los componentes de los estados financieros.

POLÍTICAS.

Descripción de las políticas de cada elemento de los estados financieros.

Conjunto completo de Estados Financieros: Descripción y definición de la política de presentación de cada estado financiero y sus notas.

Reconocimiento y medición inicial: Definición para cada elemento de los estados financieros.

Medición posterior: Definición para cada elemento de los estados financieros.

Revelación: Definición para cada elemento de los estados financieros, alineado con la Resolución 193 de 2020.

Presentación: Definición para cada elemento de los estados financieros.

FORMATOS./ANEXOS.

Formatos: Formatos tales como la materialidad y la presentación de cada estado financiero.

Anexos: Documentación soporte de la política que se define.

EJEMPLO DE REDACCIÓN DE UNA POLÍTICA CONTABLE:

XX. Política contable de cuentas por cobrar

Objetivo

Esta política contable tiene como objetivo la identificación, clasificación, medición y revelación de los recursos que constituyen derechos de cobro por parte de la ECP DGCPTN.

Alcance

Esta política será aplicable para todas las cuentas por cobrar, siempre que cumplan con la definición de activo y constituyan un derecho de cobro.

Reconocimiento

La ECP DGCPTN reconocerá como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos en el desarrollo de sus actividades, de los cuales espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalente a efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con o sin prestación. Las transacciones con prestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin prestación incluyen entre otros, los impuestos y las transferencias.

Para reconocer una cuenta por cobrar la ECP DGCPTN generará el documento de cobro y se causará de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se haya prestado el servicio o se notifique a Gestión Contable el acto administrativo que determine la obligación de pago.

Las cuentas por cobrar con plazo vencido superior a 180 días se deteriorarán al cierre de cada vigencia en el 100%, y de aquellas cuya la recuperación se estime no supera el 10% de la cartera en mora.

Clasificación

La ECP DGCPTN clasifica las cuentas por cobrar en la categoría de costo.

Medición inicial

La ECP DGCPTN mide las cuentas por cobrar por el valor de la transacción.

Medición Posterior

La ECP DGCPTN con posterioridad al reconocimiento, mantendrá las cuentas por cobrar por el valor de la transacción menos las pérdidas por deterioro del valor.

Las cuentas por cobrar de la ECP DGCPTN serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. De las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y aquellas que no sean individualmente significativas, se podrán evaluar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio.

El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos futuros de efectivo estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto se utilizará, como factor de descuento, la tasa de interés

de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y su reconocimiento en el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

El deterioro de las cuentas por cobrar de la ECP DGCPTN se calculará al 30 de noviembre de cada vigencia con la clasificación por grupos homogéneos, así:

- Entidades estatales
- Particulares

La ECP DGCPTN ha definido aplicar el modelo matricial para el cálculo colectivo de sus cuentas por cobrar, considerando la siguiente matriz:

Tabla 6. Ejemplo de revelación del deterioro de cuentas por cobrar

Rango	Entre 0 y 60 días	Entre 61 y 90 días	Entre 91 y 180 días	Mayor de 180 días
Valor	\$ XXX.XXX,XX	\$ XXX.XXX,XX	\$ XXX.XXX,XX	\$ XXX.XXX,XX
Probabilidad de incumplimiento	XX%	XX%	XX%	XX%
Valor del Deterioro	\$ XXX.XXX	\$ XXX.XXX	\$ XXX.XXX	\$ XXX.XXX

Fuente: Elaboración propia.

El porcentaje de Default es calculado con el promedio de las cuentas por cobrar pendientes por cancelar y que han entrado en Default en los últimos 12 meses.

Baja en cuentas

La ECP DGCPTN dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La ECP DGCPTN reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la ECP DGCPTN medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

Si la ECP DGCPTN no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla.

El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la ECP DGCPTN.

La ECP DGCPTN seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el pasivo asociado ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del pasivo asociado.

Revelaciones

La ECP DGCPTN revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que las cuentas por cobrar le impongan a la ECP DGCPTN.

Adicionalmente, se revelará:

- a. El valor de las pérdidas por deterioro.
- b. El valor revertido del deterioro.
- c. Un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas al final del periodo.
- d. Un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la ECP DGCPTN haya considerado para determinar su deterioro.
- e. El valor total de la cartera por edades.

2.2 Procedimiento propuesto de transición a la unificación Contable

De acuerdo con lo establecido en la norma expedida por la CGN de combinación y traslado de operaciones, la combinación de operaciones implica el traslado de operaciones por parte de una entidad, denominada entidad de origen, mediante la separación de una o varias de sus operaciones entregadas a una entidad resultante.

La combinación propuesta es la de fusión por absorción, en la cual la entidad absorbente es la entidad resultante y la entidad absorbida en la entidad de origen. Para la integración contable entre TN y DPN, la primera actuará como entidad resultante y la segunda como entidad de origen.

Para lo anterior, la CGN ha instruido en la Resolución 057 de 2020:

“Para la contabilización de la combinación de operaciones la entidad resultante aplicará el método de la unión de intereses modificado, el cual requiere: a) determinar la fecha de la combinación; y b) reconocer y medir, a la fecha de la combinación, los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, así como los componentes del patrimonio afectados.

*(...) A la fecha de la combinación, la entidad resultante reconocerá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, trasladados por la entidad de origen, manteniendo la misma clasificación o designación que estos tenían en dicha entidad.
(...)”*

La norma de combinación y traslado de operaciones, emitida por la CGN, también estipula:

“5.2. Traslado de operaciones

21. La entidad de origen aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que traslada.

(...)

23. *Para la contabilización del traslado de operaciones la entidad de origen: a) determinará la fecha de traslado; y b) dará de baja en cuentas, a la fecha de traslado, los activos identificables entregados y pasivos transferidos.*”

De acuerdo con lo anterior, la propuesta presentada la entidad resultante - TN deberá incorporar los activos y pasivos que surjan de la combinación de operaciones, por su parte, la entidad de origen debe contabilizar el traslado de activos y pasivos.

Las actividades que la entidad resultante – TN y la entidad de origen – DPN deben realizar para llevar a cabo la combinación y traslado de operaciones, se describen a continuación.

2.3 Inventario de derechos y obligaciones

El reconocimiento de activos y pasivos por parte de la entidad resultante – TN, implica realizar un inventario de derechos y obligaciones por parte de la entidad de origen - DPN, quien es la que va a realizar el traslado de los mismos.

Este inventario debe contener, entre otros, los saldos conciliados de los siguientes derechos y obligaciones, a la fecha de cierre que se defina y tenga registrado en las cuentas contables relacionadas con:

- Derechos y obligaciones derivados en contratos Swap: los que se encuentran registrados en las cuentas 123605, 123006, 141690, 231702.
- Derechos y obligaciones derivados en las operaciones TTV´s: las que se encuentran registradas en las cuentas 138405, 222301, 249040.
- Los préstamos gubernamentales producto de créditos transitorios y conversión en acuerdos de pago: los que se encuentran registrados en las cuentas 141601, 141646, 141647; así como, el saldo de la cuenta pasiva en la cual se registra la deuda garantizada (231707).
- Los préstamos gubernamentales producto de créditos presupuestarios al gobierno general: los que se encuentran registrados en las cuentas 141644, 141646.
- Los préstamos gubernamentales producto de créditos presupuestarios a las empresas no financieras: los que se encuentran registrados en las cuentas 141645, 141647.
- Los préstamos concedidos al gobierno general: los que se encuentran registrados en la cuenta 141646.
- Los préstamos concedidos a las empresas no financieras: los que se encuentran registrados en las cuentas 141647.
- Los préstamos gubernamentales por cobrar de difícil recaudo: los que se encuentran registrados en la cuenta 147703.
- El deterioro de valor de los préstamos por cobrar desagregado por tipo de partida deteriorada (créditos presupuestarios, préstamos concedidos, etc.): los que se encuentran registrados en la cuenta 148003 y 148026.

- Los títulos de deuda emitidos (con y sin situación de fondos) tanto los de corto como de largo plazo: los que se encuentran registrados en las cuentas 222201, 222301, 222390, 222590.
- Los préstamos obtenidos de la banca comercial: los que se encuentran registrados en la cuenta 221301.
- Los préstamos obtenidos de la banca multilateral: los que se encuentran registrados en la cuenta 221702.
- Los préstamos obtenidos de la banca de fomento: los que se encuentran registrados en la cuenta 221703.
- Los préstamos obtenidos de los gobiernos: los que se encuentran registrados en la cuenta 221704.
- Los otros préstamos obtenidos: los cuales se encuentran registrados en las cuentas 231490, 231790
- Las cuentas por pagar al sistema de seguridad social: las cuales se encuentran registradas en la cuenta 240313.
- Las cuentas por pagar relacionadas con los saldos a favor de beneficiarios: las cuales se encuentran registradas en la cuenta 249040.
- Las cuentas por pagar relacionadas con comisiones: las cuales se encuentran registradas en la cuenta 249053.
- Las cuentas de orden deudoras desagregadas por concepto: las cuales se encuentran registradas en las cuentas 812413, 812414, 819090.
- Las cuentas de orden acreedoras desagregadas por concepto: las cuales se encuentran registradas en las cuentas 912528, 912529, 935002, 935003, 935090.

Para cada uno de los saldos de los anteriores derechos y obligaciones, incluyendo los que se encuentran registrados en cuentas de orden, se debe desagregar para el reconocimiento en la entidad absorbente de la partida identificando, cuando corresponda, el tercero y la fecha calendario en la cual se redime el derecho o la obligación.

En el caso específico de las cuentas y préstamos por cobrar, también se debe informar el deterioro de valor de la partida registrada en la entidad origen determinado a nivel individual, de acuerdo con lo establecido por el marco normativo para entidades de gobierno, y una descripción de la metodología empleada para el cálculo de dicho deterioro o si la estimación se realizó a nivel general.

2.4 Incorporación de Activos y Pasivos

El primer registro en la fecha de fusión (según se defina para la combinación), la entidad resultante ECP DGCPN deberá incorporar los activos y pasivos que surgen de la operación combinada y que se encuentran relacionados en el inventario de derechos y obligaciones. Adicional a estos activos y pasivos, deberá incluir los que surjan en dicha fecha producto de la combinación llevada a cabo.

En el análisis realizado, no se han identificado posibles activos y pasivos que surjan en la combinación diferente a aquellos que se deben identificar y relacionar en el inventario de derechos y obligaciones. No obstante, la norma y el procedimiento de combinación y traslado de operaciones, permite en esa fecha de la combinación el reconocimiento de nuevas partidas asociadas con la misma.

El valor de los activos y pasivos que la entidad de origen – DPN traslada a la entidad resultante – TN, corresponde al valor en libros que dichos activos y pasivos tienen en la fecha de la combinación, así lo establece CGN en la Resolución 131 de 2019:

“La entidad resultante medirá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos por el valor en libros que estos tenían en la entidad de origen, el cual será susceptible de ajuste a las políticas contables de la entidad resultante conforme a lo establecido en el párrafo 15 de esta Norma”.

Por lo anterior, en la fecha de combinación, el valor de los activos y pasivos que reconocerá la entidad resultante – TN, corresponderá al saldo de los derechos y obligaciones en sus cuentas contables que se detallan en el inventario que debe elaborar DPN.

La CGN igualmente ha determinado que cuando existan diferencias entre la política contable de la entidad de origen y la entidad resultante:

“Cuando... la diferencia en el valor de los activos o pasivos medidos con una u otra política sea material, la entidad resultante reconocerá, dará de baja o ajustará el valor en libros de los activos o pasivos para reflejar el valor que estos tendrían a la fecha de la combinación con la política contable de la entidad resultante. Dicho ajuste afectará el capital de la entidad resultante”.

Ahora bien, con el análisis realizado en el diagnóstico presentado en el entregable anterior, no se esperan ajustes significativos por diferencia entre las políticas contables. Por ende, lo más seguro es que en el reconocimiento de las partidas que surgen de la combinación de operaciones, los activos y pasivos queden adecuadamente medidos de acuerdo con los saldos determinados por DPN en el inventario de derechos y obligaciones.

Con respecto a la medición en la fecha de combinación de las partidas que son objeto de estimaciones, la CGN ha establecido:

“Los valores en libros de los activos identificables recibidos y de los pasivos asumidos, relacionados con la operación objeto de la combinación, para cuya determinación se hayan usado estimaciones contables (por ejemplo, provisiones o deterioro), no serán objeto de ajuste a la fecha de la combinación de la operación, siempre que la política contable sea la misma para la unidad resultante y la unidad de origen. Los cambios posteriores en dichas estimaciones se reconocerán de forma prospectiva conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores”.

Las partidas que contienen estimaciones y que serán reconocidas por la entidad resultante, consideramos solo corresponden a las cuentas y préstamos por cobrar. Esto es así, debido a que en la medición de dichas partidas está implícito el deterioro de valor de estos activos.

Como se afirmó igualmente en el entregable anterior, no existen diferencias sustanciales entre las políticas contables de TN y DPN. Por tal razón, se puede esperar que en el reconocimiento de la combinación de operaciones, no haya lugar a realizar un ajuste por las estimaciones contables asociadas con el deterioro de valor de las cuentas y préstamos

por cobrar. A partir de la fecha de combinación, las estimaciones del deterioro de valor se deben reconocer de acuerdo con lo establecido por la norma correspondiente, es decir, los cambios en el deterioro afectarán en forma prospectiva los estados financieros de la entidad resultante.

Según el marco normativo para entidades de gobierno que regula la combinación y el traslado de operaciones y el procedimiento establecido por la CGN para tal efecto, el MHCP contará con un año, a partir de la fecha de combinación, para reconocer, dar de baja o ajustar los valores de los activos o pasivos relacionados con dicha combinación de operaciones. Esto es importante tenerlo en cuenta, porque si bien es cierto no se prevé que surjan activos o pasivos adicionales a los identificados en el inventario realizado por DPN, eventualmente en el caso de que se conozca nueva información sobre los hechos y circunstancias que existían en la fecha de la combinación y que, si se hubieran conocido, habría implicado el reconocimiento o ajuste a las partidas, la entidad resultante podrá incluirlos durante el siguiente año, como si lo hubiese realizado en la fecha de combinación.

Ahora, si la entidad resultante presenta estados financieros durante el siguiente año a la fecha de la combinación y, con posterioridad a estos, reconoce, da de baja o ajusta los valores de activos o pasivos a la fecha de combinación, re-expresará la información comparativa afectada por dichos valores, siempre que su efecto sea material

La re-expresión de estados financieros no es un tema de menor relevancia, es importante evaluar muy bien en la fecha de combinación, la información disponible con el fin de garantizar el reconocimiento de todos los activos y pasivos asociados con esta operación, lo cual permitirá reducir el riesgo de tener que realizar nuevos reconocimientos o ajustes a las partidas ya reconocidas, que es lo que puede generar una re-expresión de los estados financieros de la entidad resultante.

De acuerdo con el procedimiento contable establecido por la CGN para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones, la incorporación de los derechos y obligaciones que generan activos y pasivos en la entidad resultante, afectará:

- Las cuentas de patrimonio de la entidad, y
- Resultados de los ejercicios anteriores,

La entidad resultante definirá la cuenta que afectará para la incorporación de los derechos y obligaciones, se sugiere que se utilice la cuenta de Capital Fiscal y el ajuste se realice a través de un comprobante contable soportado en una hoja de trabajo que incluya todas las cuentas de balance a la fecha de cierre, y se refleje en una columna de ajuste, las partidas que fueron incorporadas en la combinación. Para tal efecto, se podría utilizar un formato como el siguiente:

Tabla 7. Hoja de trabajo de incorporación contable

HOJA DE TRABAJO PARA INCORPORAR ACTIVOS Y PASIVOS EN LA ENTIDAD RESULTANTE - TN							
Código	Partidas	Saldo a Diciembre 2022		Ajustes		Saldo ajustado a Diciembre 2022	
		D	H	D	H	D	H
123605	Instrumentos Derivados	x		x		x	
123605	Instrumentos Derivados	x		x		x	
141601	Cuentas por Cobrar	x		x		x	
141601	Cuentas por Cobrar	x		x		x	
231702	Prestamos por pagar		x		x		x
231703	Prestamos por pagar		x		x		x
240313	Cuentas por pagar		x		x		x
249040	Cuentas por pagar		x		x		x
310506	Capital Fiscal		x	x	x		x
TOTAL		X	X	X	X	X	X

Fuente: Elaboración propia (2021)

Otro aspecto importante necesario tener en cuenta en la incorporación de partidas por parte de la entidad resultante, está asociada con los registros que se realizan a través de cuentas de orden. Si bien es cierto, la norma contable no hace alusión a este tema, el procedimiento emitido por la CGN sí establece lo siguiente:

“A la fecha de la combinación, la entidad resultante considerará la información que la entidad de origen le suministre respecto a los activos contingentes relacionados con la combinación de operaciones y registrará los activos contingentes que puedan medirse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 81-ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

A esa misma fecha, la entidad resultante considerará la información que la entidad de origen le suministre respecto a los pasivos contingentes relacionados con la combinación de operaciones y registrará los pasivos contingentes que puedan medirse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 91-PASIVOS CONTINGENTES”.

Según el procedimiento contable, la entidad resultante deberá, además de reconocer activos y pasivos, **incorporar en cuentas de orden los activos y pasivos contingentes que se hayan identificado por parte de la entidad de origen** y que se deben encontrar relacionados en el inventario de derechos y obligaciones. Aunque el procedimiento no lo establece en forma explícita, es necesario en la fecha de la combinación, analizar si producto de la misma surgen otros activos y pasivos contingentes diferentes a los relacionados por la entidad de origen, porque en este evento, y siguiendo lo estipulado por la norma para los activos y pasivos, se deberían incluir dichas contingencias en las cuentas de orden.

Para efecto de los estados financieros a la fecha que se determine como de fusión, la norma y procedimiento contable de combinación y traslado de operaciones, requiere que se revele información asociada a dicha combinación por parte de la entidad resultante, por tal motivo, en las notas a los estados financieros se deberá revelar:

- Una descripción de las operaciones combinadas;
- La fecha de la combinación de operaciones;
- Las principales razones para la combinación de operaciones, incluyendo la base legal;
- Los valores reconocidos en la fecha de la combinación para cada clase de activos y pasivos, y su efecto en el capital
- Los ajustes realizados al valor en libros de los activos y pasivos relacionados con la combinación de operaciones;
- Los activos o pasivos susceptibles de ajuste y las razones por las que estos deben ser ajustados;
- Los activos o pasivos contingentes asociados a la combinación de operaciones; y
- La naturaleza de los activos o pasivos asociados con la combinación de operaciones sobre los cuales, durante el periodo de medición, no cuente con la información que le permita reconocerlos.

2.5 Eliminación de transacciones entre las operaciones combinadas.

El marco normativo para entidades de gobierno establece:

“Una vez reconocidos los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, la entidad resultante eliminará, a la fecha de la combinación, los derechos y obligaciones recíprocos producto de transacciones pasadas entre la entidad resultante y la entidad de origen, asociados a las operaciones combinadas. En caso de que exista diferencia entre las partidas recíprocas, esta afectará el capital de la entidad resultante (...).”

De acuerdo con lo anterior, la entidad resultante deberá eliminar, a la fecha de la combinación, los saldos de las cuentas de balance en las cuales se encuentren registradas operaciones que den lugar a activos y pasivos con la entidad de origen – DPN.

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones establece lo siguiente para la eliminación de las operaciones recíprocas:

“Una vez registrados los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, la entidad resultante eliminará, a la fecha de la combinación, los derechos y obligaciones que sean recíprocos, producto de transacciones pasadas entre la entidad resultante y la entidad de origen, y que estén asociados a las operaciones combinadas.

La eliminación de los derechos se registrará debitando a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN

COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen, y acreditando la subcuenta que identifique el derecho. Por su parte, la eliminación de las obligaciones se registrará debitando la subcuenta que identifique la obligación y acreditando a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen”.

La entidad resultante definirá la cuenta que afectará para la eliminación de las operaciones recíprocas. No obstante, al igual que lo sugerido en la incorporación de activos y pasivos, se recomienda que dicha eliminación se lleve a cabo afectando la cuenta de capital fiscal.

De acuerdo con la información analizada de la entidad resultante ECP DGCPTN y de la entidad de origen DPN, las transacciones que generan operaciones recíprocas entre dichas entidades se reconocen a través de cuentas de resultado. Es decir, no hay afectación de las cuentas de balance para reflejar derechos u obligaciones de TN a DPN o viceversa por las operaciones que se llevan a cabo.

Hoy, por ejemplo, si el recaudo lo realiza TN y las obligaciones que lo generan las reconoce DPN, entonces, en el momento en que se lleva a cabo el recaudo TN reconoce un ingreso y DPN un gasto; en esta operación, TN ni DPN reconocen una obligación ni un derecho recíproco, pues no se efectúa reconocimiento a través de cuentas de balance si no a través de cuentas de resultado, por esta razón, no hay lugar a eliminar saldos de cuentas de balance que surgen de la operación recíproca.

Otro ejemplo, es cuando se lleva a cabo la amortización de la deuda, quien gira los recursos es TN y quien disminuye la obligación es DPN. Cuando sucede este hecho económico, TN reconoce un gasto y DPN un ingreso, como este es el tratamiento contable, ni TN ni DPN reconocen derechos y obligaciones entre sí, por tal motivo, no hay lugar a eliminar saldos de cuentas de balance asociados con este hecho económico.

Los anteriores son dos ejemplos que tienen como objetivo explicar las razones por las cuales la entidad resultante no debería llevar a cabo eliminación a la cual hace referencia la norma y el procedimiento contable para el registro de la combinación y traslado de operaciones expedido por la CGN. No obstante lo anterior, es importante verificar si por una u otra razón, a la fecha prevista de cierre contable para la fusión quedaron registrados activos y pasivos recíprocos entre TN y DPN, porque en esta circunstancia, se tendría que eliminar dichas partidas siguiendo lo establecido en la normatividad mencionada.

2.6 Cierre contable de la Entidad de Origen - DPN

La entidad de origen – DPN debe seleccionar, entre dos alternativas establecidas por la normativa contable, la más pertinente para reconocer el traslado de operaciones. La selección dependerá de los efectos que genere dicho traslado: en algunas ocasiones, el traslado de operaciones no implica que la entidad de origen “desaparezca” como lo menciona la norma, pero puede ser el caso, que al llevarse a cabo la combinación, cese toda

la operación de la entidad de origen y esta quede en cabeza de la entidad resultante. Consideramos que este último caso es lo que va a suceder con DPN, en términos de la norma, DPN “desaparece” y TN absorbe toda la operación.

Al respecto, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones establece lo siguiente:

“Cuando la entidad de origen desaparezca producto del traslado de operaciones, esta efectuará el cierre contable al finalizar dicho traslado, para lo cual debitará las subcuentas de ingresos y acreditará las subcuentas de gastos y costos, utilizando como contrapartida la subcuenta 590501-Cierre de ingresos, gastos y costos de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. El saldo neto del cierre se trasladará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

Posteriormente, la entidad de origen debitará las subcuentas de la cuenta del grupo 31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO que tengan saldo crédito y acreditará las subcuentas de la cuenta del grupo 31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO que tengan saldo débito”.

La entidad de origen – DPN, deberá elaborar el comprobante contable para llevar a cabo el cierre de las partidas de resultado y la cancelación de las cuentas de balance, dicho comprobante se debe elaborar con el soporte detallado, para tal efecto, se sugiere una hoja de trabajo que incluya todas las cuentas de balance y de resultado a la fecha de cierre contable, y se refleje en una columna de ajuste, la cancelación de las partidas. Para tal efecto, se podría utilizar un formato como el siguiente:

Tabla 8. Hoja de trabajo soporte de cierre contable

HOJA DE TRABAJO PARA EL CIERRE CONTABLE DE LA ENTIDAD DE ORIGEN DPN							
Codigo	Partidas	Saldo Dic		Ajustes		Saldo Ajustado Dic	
		D	H	D	H	D	H
1	Cuentas de Activos						
	ABC	X			X	-	
2	Cuentas de Pasivos						
	CDF		X	X			-
3	Cuentas de Patrimonio						
	HJK		X	X			-
3130	Resultado del Ejercicio			X	X		
4	Cuentas de Ingresos						
	PLI		X	X			-
5	Cuentas de Gastos						
	HST	X			X	-	
5905	Cierre de Ingresos, Gastos			X	X		
	TOTAL	X	X	X	X	-	-

Fuente: Elaboración propia (2021)

Con la fusión, la entidad de origen DPN en la información a revelar a la fecha de cierre de sus operaciones en las notas a los estados financieros, en especial con relación al necesario reporte de la no continuidad de la operación (hipótesis de negocio en marcha), debe:

- Describir el proceso de fusión por absorción y un detalle de la operación que se trasladó.
- Enunciar la fecha de traslado de operaciones.

- Explicar las principales razones para el traslado de operaciones,
- Mención explícita que producto de la combinación y traslado de operaciones, la entidad contable – DPN no continuará en operación.

3. Actividades principales por seguir, Hoja de Ruta

Como resultado de la actualización necesaria de los procesos con la combinación contable de DPN y TN, al MHCP se le sugiere:

- Ajustar la metodología de documentación del proceso de gestión financiero y contable, no como proceso misional sino de apoyo, y
- Estructurar el macro proceso financiero y contable a través de procesos, siguiendo la propuesta de formatos de actualización a la documentación.

En relación con las actividades por realizar que culminen con la combinación operativa contable de las Unidades de DPN y TN en la nueva ECP DCPTN se debe:

- Definir la fecha de combinación contable de para la operación de la nueva ECP.
- Construcción del nuevo manual de políticas, documentación del nuevo proceso contable, con la definición de la respectiva Matriz de Riesgos y Controles.
- Solicitud del MHCP a la CGN del estudio, elaboración y divulgación de la actualización al instructivo No 1 de 2011, y de autorizar la propuesta de reconocimiento y medición de los TES adquiridos en tesorería por la nueva ECP DGCPN, manteniendo para el título emitido el pasivo correspondiente y la inversión en cuenta separada de naturaleza contraria en el mismo pasivo.
- Realizar inventario piloto de derechos y obligaciones, y de los reconocimientos, en ambientes de pruebas de los sistemas de información, de los registros por la incorporación de activos y pasivos, la eliminación de cuentas recíprocas de balance en la nueva ECP y de cierre en DPN.
- Estudio en ambientes de prueba de SIIF del registro individual contable y presupuestal de las transacciones de la actual DPN en la nueva entidad resultante de la combinación.
- Realizar el cierre contable de DPN e inicio de la Combinación contable.

4. Consensos para el acompañamiento a la DGCPN

Como producto de las reuniones de estudio al manejo, reconocimiento y medición contable y presupuestal de las transacciones actuales de DPN o TN y para la entidad resultante de la combinación contable propuesta, así como de la retroalimentación recibida en esas sesiones de estudio mencionadas, se evaluaron los posibles impactos de las alternativas estudiadas, con el SIIF y CGN donde se llegó a consensos, que se compilan en los siguientes compromisos de acompañamiento con el proceso de unificación contable de la DGCPN. Los apoyos logrados, además permitieron decantar y concretar la argumentación final ante el MHCP, y se concretan en:

- Para el registro de las transacciones en la nueva ECP de la operación corriente de la actual ECP en DPN, por ser la que desaparece, solo se requiere del ajuste en las tablas generales del SIIF, donde se identifique que en adelante el código de TN tendrá una unidad ejecutora y una subunidad, la cual, será ejecutora del PGN.
- Así mismo en el SIIF, en lo que respecta al código de actual de DPN se debe adecuar su parametrización de forma tal que quede claro que, en adelante, a partir de la fecha de la combinación, no es una ECP y por el contrario está vinculada al código actual de TN.
- Para verificar el correcto registro contable y presupuestal, así como el apropiado manejo de la información de las interfaces con los demás módulos de apoyo electrónico en la DGCPTN, con apoyo en SIIF en sus ambientes de prueba, se adelantarán los estudios transaccionales necesarios que garanticen la puesta en marcha de la combinación contable sin el menor riesgo de confusión de operaciones en los sistemas de información y reportes corrientes del MHCP.
- Una vez definida por el MHCP la combinación contable de la DGCPTN y la fecha para su entrada en operación, la CGN actualizará los instructivos necesarios con las entidades del GNC, que permitan a esas entidades el adecuado manejo y reporte de las transacciones con la actual DPN en adelante con la entidad resultante a ser identificada con el código de ECP de TN.
- En caso de ser requerido ante la posibilidad de que la fecha de combinación se determine por el MHCP en algún periodo intermedio del ejercicio contable anual, la CGN estudiará y definirá el manejo de la información de las cuentas de resultados, para efectos de sus procesos de consolidación de información contable, permitiendo garantizar que los flujos económicos de operaciones en las cuentas de resultado no dejen de ser apropiadamente incluidos en sus reportes de la contabilidad general de la nación.
- Para el manejo contable de la inversión en títulos TES por la nueva ECP, que a su vez es el emisor de ellos y bajo el entendido que es una transacción excepcional y exclusiva de tesorería de gobierno. La CGN estudiará el procedimiento propuesto por la nueva ECP y definirá, según sus competencias el registro contable correspondiente y el efecto que tendrá en el proceso de consolidación del balance general de la Nación.
- Será necesario que el MHCP, en la nueva ECP unifique algunos procedimientos, formatos, instructivos y manuales, entre otros, el manual de políticas contables. De otra parte, se requiere la consolidación de algunos procedimientos, por ejemplo, el Registro Contable del Deterioro de Cartera de Créditos otorgados por DPN, el cual debe ser incorporado en el manual de políticas contables de la nueva ECP. De igual manera dada la importancia que tiene el proceso contable se deberá analizar dentro de la cadena de valor la clasificación que éste tendrá con los ajustes en el sistema de gestión documental.
- Finalmente y, para el primer periodo de reporte contable posterior a la combinación en DGCPTN, la CGN excluirá en las reglas de eliminación de las transacciones que se sean eliminadas por la combinación contable a ser implementada.