

Modelo de Consolidación para la generación de Estadísticas de Finanzas Públicas

Versión 1

Bogotá D.C. Marzo de 2021

Elaborado por:

Mesa de Consolidación de la CIEFP

Integrantes:

Banco de la República (BR)

Departamento Técnico y de Información Económica

Contaduría General de la Nación (CGN)

Sub-Contaduría de Consolidación de la Información

Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)

Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

Dirección de Geoestadísticas

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM)

Contenido

1. Introducción	7
2. Antecedentes	8
3. Marco conceptual de la consolidación	8
3.1 Consolidación Contable	9
3.1.1 Marco legal	9
3.1.2 Referente conceptual.....	10
3.1.3 Cobertura	12
3.1.4 Generalidades del Proceso	14
3.2 Consolidación estadística con base en el SCN 2008.....	20
3.3 Consolidación estadística con base en el MEFP 2014.....	23
3.3.1 Cobertura y sectorización	24
3.3.2 Importancia de la consolidación	26
3.3.3 Generalidades del proceso	27
4. Metodología de consolidación estadística con base en el MEFP 2014.....	29
4.1 Insumos.....	30
4.2 Proceso.....	32
4.2.1 Aplicación de la tabla de sectorización.....	33
4.2.2 Aplicación de la tabla de relaciones sectoriales.....	33
4.2.3 Exclusión de algunas operaciones recíprocas.	35
4.2.4 Aplicación de la tabla de homologación.	35
4.2.5 Construcción de tablas <i>Quien a Quien</i>	35
4.2.6 Aplicación de las reglas de decisión.	36
4.2.7 Generación de saldos consolidados.....	38
4.2.8 Validaciones.....	42
5. Diferencias entre la consolidación contable y la consolidación estadística	43
5.1 Subcuentas contables	43
5.2 Reglas de eliminación.....	44
5.3 Reglas de decisión.....	45
5.4 Saldos por conciliar.....	46
5.5 Eliminación Inversión-Patrimonio.....	47
5.6 Otros insumos	47
6. Ejercicio piloto	47
6.1 Consolidación Contable	49
6.2 Consolidación Estadística	50
6.3 Comparación de resultados entre la consolidación contable y la estadística	52

6.3.1 Reglas de eliminación	53
6.3.2 Reglas de decisión.....	54
6.3.3. Saldos por conciliar.....	54
6.3.4 Cálculo y registro de la participación no controladora (eliminación inversión-patrimonio) 55	
7. Conclusiones	55
Referencias bibliográficas	56
Anexos.....	57

Listado de tablas

Tabla 1. Cobertura del sector público a 31 de diciembre de 2019	14
Tabla 2. Regla 1 a 1.....	31
Tabla 3. Regla N a 1.....	31
Tabla 4. Relaciones sectoriales	34
Tabla 5. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación intrasectorial	39
Tabla 6. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Gobierno Central	40
Tabla 7. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Gobierno General	41
Tabla 8. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación de las Sociedades Públicas	42
Tabla 9. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Sector Público.....	42
Tabla 10. Homologación de las subcuentas contables a su clasificación económica.....	44
Tabla 11. Ejemplo de eliminación de subcuentas homologadas a Dinero Legal y Depósitos	45
Tabla 12. Entidades incluidas en el ejercicio piloto	48
Tabla 13. Ejercicio piloto de consolidación contable a 31 de diciembre de 2019	49
Tabla 14. Ejercicio piloto de consolidación estadística a 31 de diciembre de 2019	51
Tabla 15. Comparación de datos consolidados	52

Listado de gráficos

Gráfico 1. Estructura del Estado colombiano.....	13
Gráfico 2. Proceso de consolidación de la información.....	15
Gráfico 3. El sector público y sus principales componentes	25
Gráfico 4. Árbol de decisiones para partidas recíprocas que no coinciden.....	38

Anexos

Anexo A. Reglas de eliminación según el MEFP 2014	57
Anexo B. Tabla de homologación.....	58
Anexo C. Ejemplo de Tabla <i>Quien a Quien</i> : Presupuestario vs Presupuestario.....	58
Anexo D. Hoja de trabajo de la consolidación contable	60
Anexo E. Hoja de trabajo de la consolidación contable – Participación no controladora, Cierre, Distribución y Unificación del resultado	60

Siglas y abreviaturas

BR	Banco de la República de Colombia
CGN	Contaduría General de la Nación
CHIP	Consolidador de Hacienda e Información Pública - CHIP
CIEFP	Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas
C.P.	Constitución Política
CPF	Corporaciones Públicas Financieras
CPNF	Corporaciones Públicas No Financieras
DANE	Departamento Administrativo Nacional de Estadística
DNP	Departamento Nacional de Planeación
EC	Empresas cotizantes
ENC	Empresas no cotizantes
EFP	Estadísticas de Finanzas Públicas
EICE	Empresas Industriales y Comerciales del Estado
EG	Entidades de gobierno
EL	Entidad en Liquidación
FMI	Fondo Monetario Internacional
ICBF	Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
IPASB	Estándares internacionales de contabilidad expedidos por el International Public Accounting Standard Board
MC	Mesa de Consolidación
MEFP	Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas
MHCP	Ministerio de Hacienda y Crédito Público
FTP	Protocolo de Transferencia de Archivos
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIFF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
SENA	Servicio Nacional de Aprendizaje

PA-FDS	Patrimonios autónomos y fondos
RCP	Régimen de Contabilidad Pública
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SGR	Sistema General de Regalías

1. Introducción

La Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP) presenta en este documento el trabajo de análisis y elaboración del modelo de consolidación estadística, como parte del proceso de definición de lineamientos para la generación de Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) en armonía¹ con lo planteado por el Fondo Monetario Internacional (FMI) en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) 2014. Es importante resaltar que la consolidación estadística permite el estudio ágil y oportuno de los hechos económicos en el marco de una estructura de análisis sectorial.

Para efectos del análisis que aquí se presenta, el principal insumo es la información contable en base devengo de cada una de las entidades que conforman el sector público, la cual es recopilada y procesada por la Contaduría General de la Nación (CGN). Este trabajo se realiza a partir de la experiencia de la CGN en el proceso de consolidación contable para fines estadísticos y del desarrollo metodológico propuesto por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

Es necesario aclarar que la consolidación contable para fines estadísticos es diferente a la consolidación contable para la elaboración de los estados financieros del sector público, del nivel nacional y territorial, presentados como una sola entidad, en virtud del ordenamiento constitucional y legal, los cuales son presentados a la Contraloría General de la República (CGR), para el proceso de auditoría y el respectivo dictamen². Para efectos de este documento se entenderá como *consolidación contable*, la consolidación que realiza la CGN para fines estadísticos.

El documento es resultado del trabajo de la Mesa de Consolidación (en adelante MC) del comité técnico de la CIEFP, la cual está conformada por el Banco de la República (BR), la CGN, el Departamento Nacional de Estadísticas (DANE) y el MHCP. Así mismo, se estructura en 6 capítulos, siendo esta introducción el primero. En el segundo se describen los antecedentes de la MC. El tercer capítulo hace una presentación del marco conceptual de la consolidación, en el cual se distingue la consolidación contable de la consolidación estadística.

El cuarto capítulo describe la metodología del modelo de consolidación estadística, partiendo de la identificación de los insumos utilizados, para luego pasar a una exposición detallada del proceso de generación de cifras o saldos consolidados, de acuerdo con los lineamientos del MEFP 2014.

En el capítulo quinto se presentan las diferencias entre la consolidación contable y la consolidación estadística y en el sexto se muestran los resultados de un ejercicio piloto con

¹ En armonía significa que “los conceptos básicos, las definiciones y las convenciones son los mismos en la medida de lo posible” (FMI, 2014, par. A1.187)

² La diferencia obedece al número de entidades que se incluyen en estos consolidados, puesto que para fines estadísticos se incorporan algunas entidades que no hacen parte de los informes financieros; por ejemplo, los fondos parafiscales administrados por entidades privadas.

ambos modelos, el cual permitió revisar la consistencia de la metodología desarrollada y comparar los resultados entre estos. Finalmente, en el capítulo séptimo se presentan las conclusiones del documento.

2. Antecedentes

Las entidades que conforman la MC llevan a cabo la consolidación de sus cifras de acuerdo con tres modelos agrupados en dos categorías. La primera categoría, enfocada en la producción de los estados financieros consolidados del sector público para fines estadísticos, comprende la Consolidación Contable con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y los lineamientos establecidos en el MEFP 2014, cuyo proceso está en cabeza de la CGN. La segunda categoría, correspondiente a la *Consolidación Estadística*, comprende el modelo del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 2008, en cabeza del DANE y el Banco de la República, y el modelo de las EFP con base en el MEFP 2014, responsabilidad del MHCP.

La falta de un marco regulatorio único que defina claramente funciones y responsabilidades, ha contribuido a que las entidades trabajen aisladamente, recopilando información, conformando sus propias bases de datos e informes estadísticos, lo cual se evidencia en la existencia de tres modelos de consolidación distintos, que si bien responden a objetivos y lineamientos particulares, no cuentan con un análisis que permita identificar las diferencias o semejanzas entre cada uno, dificultando así su comparabilidad.

Por esta razón, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 489 de 1998, el Gobierno Nacional creó la CIEFP, por medio del Decreto 574 de 2012, para proponer políticas, estrategias y objetivos que permitan la armonización de la información estadística de finanzas públicas, garantizando la aplicación de metodologías consistentes, homogéneas y compatibles con las normas internacionales sobre divulgación de datos y transparencia, con el fin de brindar al país información completa, coherente, de calidad y oportuna.

En tal sentido, la CIEFP creó la MC con el propósito de proveer el modelo de consolidación de las EFP en base devengo. Esta mesa ha sido un espacio en el que las entidades participantes han expuesto sus puntos de vista, a fin de llegar a acuerdos para la definición del modelo de consolidación estadística del sector público, de acuerdo con los lineamientos establecidos por el FMI en el MEFP 2014.

3. Marco conceptual de la consolidación

En este capítulo se presentan los referentes conceptuales de los tres modelos de consolidación mencionados en la sección anterior: el modelo de *Consolidación Contable*, que sigue los lineamientos de las NICSP, y los dos modelos correspondientes a la *Consolidación Estadística* con base en el SCN 2008 y en el MEFP 2014.

La *consolidación contable* conduce a la elaboración y presentación de estados financieros de una entidad económica, en la que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo, tanto de la entidad controladora como de sus entidades controladas, se presentan como si se tratase de una sola entidad. Esto se hace con el fin de proporcionar información útil para la toma de decisiones y cumplir con la obligación de rendir cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y que controla (NICSP 22, pág. 45 y 46).

La *consolidación estadística*, por su parte, es un método para presentar las estadísticas de un conjunto de unidades (o entidades) como si constituyeran una sola entidad. Los informes preparados sobre bases estadísticas reflejan el impacto del Sector Gobierno General en el sector público en su conjunto y, en el contexto del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), en la economía nacional.

3.1 Consolidación Contable

3.1.1 Marco legal

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991 dispuso que:

Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (Subrayado fuera de texto).

La Ley 298 de 1996 desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, crea la CGN como una Unidad Administrativa Especial adscrita al MHCP y dicta otras disposiciones sobre la materia. En el artículo 4º de esta Ley, se establecen las funciones de la CGN, de las cuales, se destaca el literal b relacionado con la regulación para la consolidación:

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)

Por su parte, el artículo 1º del Decreto 143 de 2004 señala que:

Corresponde a la Contaduría General de la Nación, a cargo del Contador General de la Nación, llevar la contabilidad general de la Nación y consolidarla

con la de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan. Igualmente, uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

El artículo 2º del mismo decreto especifica las funciones de la CGN con su nueva estructura, de las cuales se menciona la siguiente relacionada con la consolidación:

2. Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

A partir de estos actos jurídicos, la CGN, en desarrollo de sus funciones, ha expedido la regulación para realizar los informes consolidados a presentar a la Contraloría General de la República para su auditoría y al Congreso de la República para su fenecimiento.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI - Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, numeral 2 - Consolidación de Estados Financieros, párrafo 1, establece lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación (CGN) preparará y presentará los estados financieros consolidados del Gobierno Nacional, de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cual definirá los criterios a aplicar.

Para el cumplimiento de estas obligaciones, la CGN dispone del documento denominado “Manual de Consolidación”, el cual contiene el procedimiento y la metodología, paso a paso, de la forma en que se realiza la consolidación contable y los productos que se generan.

Es de suma importancia precisar que la consolidación que realiza la CGN no constituye un procedimiento de control sobre las entidades del sector público, sino el cumplimiento de la función constitucional de presentar el patrimonio y los resultados económicos del sector público en una vigencia fiscal, con fines de política fiscal, macroeconómicos y de seguimiento de los recursos.

3.1.2 Referente conceptual

La consolidación contable de estados financieros tiene como referentes los estándares internacionales de contabilidad expedidos por el International Public Accounting Standard

Board (IPASB) referidos al tema, como son: las *NICSP 35-Estados financieros consolidados* y las *NICSP 22-Revelación de información financiera acerca del sector gobierno general*.

La *NICSP 35-Estados financieros consolidados* establece los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas. La norma dispone que una entidad (la controladora) que controla una o más entidades distintas (las controladas) debe presentar estados financieros consolidados. Así mismo, define el principio de control y lo establece como la base de la consolidación y la forma en que se aplica para identificar si una entidad controla otra y, por tanto, si debe consolidar.

La norma resume el procedimiento de consolidación así:

- Combinar partidas similares de activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora con sus controladas.
- Compensar (eliminar) el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada, así como la parte de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora (contabilizar la plusvalía).
- Eliminar en su totalidad los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo internos de la entidad económica relacionados con transacciones entre las entidades de la unidad económica.
- Eliminar totalmente los resultados (ahorro o desahorro) de los periodos procedentes de transacciones internas de la entidad económica que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos.
- Se presentarán las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro de los activos netos/patrimonio, de forma separada de los activos netos/patrimonio de los propietarios de la entidad controladora.

La *NICSP 22-Revelación de información financiera acerca del sector gobierno general* establece los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que eligen presentar información sobre el Sector Gobierno General (SGG) en sus estados financieros consolidados. La revelación de información adecuada sobre el SGG puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado y no mercado del gobierno y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

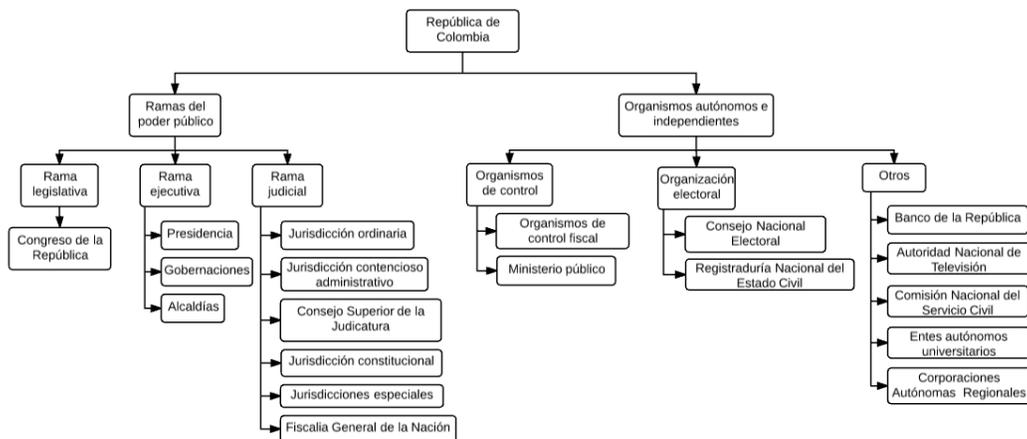
La información financiera sobre el SGG deberá revelarse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados del gobierno, con dos excepciones:

- Al presentar la información financiera sobre el SGG, las entidades no aplicarán la NICSP 35 en relación con las entidades de los sectores Corporaciones Públicas Financieras (CPF) y Corporaciones Públicas No Financieras (CPNF).
- El SGG reconocerá su inversión en los sectores CPF y CPNF como un activo y contabilizará para este activo el importe en libros de los activos netos de sus entidades en las cuales participa.

Las bases estadísticas de información financiera requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) se revalúen a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP incluyen diferentes requerimientos de medición y permiten valores de costo y corriente para cada clase de activos y pasivos; es decir, no requieren que se revalúen todos los activos y pasivos a valor de mercado. Por tanto, la medición de activos y pasivos en la información revelada del SGG en los estados financieros, incluyendo la inversión en los sectores CPF y CPNF, puede diferir de la valoración definida en los manuales de estadísticas, para lo cual la MC se encuentra adelantando la revisión de la cuenta inversión vs patrimonio.

3.1.3 Cobertura

Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista (C.P. 1991, art. 1); es decir, cuenta con un solo orden jurídico válido para todo su territorio y su poder político se ejerce por la estructura central del gobierno. De acuerdo con lo establecido en el Título V de la C.P., el Estado está compuesto por tres ramas del Poder Público (legislativa, ejecutiva y judicial), y otros órganos, autónomos e independientes, que contribuyen al cumplimiento de las funciones de Estado (C.P. 1991, art. 113). En el siguiente gráfico se presenta la estructura del Estado colombiano a partir de lo establecido en el Título V de la C.P.

Gráfico 1. Estructura del Estado colombiano

Fuente: Figura 1, CIEFP (2019).

Los estados financieros consolidados del sector público colombiano se preparan a partir del universo de entidades públicas que lo conforman, las cuales se encuentran registradas en la base de datos de la CGN como entidades activas al cierre del periodo contable. Estas entidades se identifican a través de un código de consolidación que sirve de base para el reporte periódico de la información y de un Código Único de Identificación Económica (CUIN), que permite realizar las agrupaciones o centros de consolidación respectivos.

Es importante señalar que una entidad pública registrada en la base de datos de la CGN con su respectivo código de identificación también puede agregar a otras entidades públicas, en un ejercicio de simplificación del proceso de consolidación y como una fase previa del mismo. Tal es el caso de las alcaldías municipales o distritales y gobernaciones del país, que agregan a su propia información contable, la de entidades como los concejos, asambleas, personerías, contralorías e instituciones educativas, que hacen parte del respectivo ente territorial.

La clasificación del sector público colombiano para efectos de la elaboración de los informes consolidados atiende criterios tanto jurídicos y económicos, como de los marcos normativos aplicables a cada entidad. Los criterios económicos siguen las recomendaciones del FMI, los cuales han sido concertados con el Banco de la República y el DANE, orientados a presentar información financiera que permita la comparación entre países. Es así como el universo de entidades que lo conforman al 31 de diciembre de 2019 era de 3.735, de las cuales 332 corresponden al Nivel Nacional y 3.401 al Nivel Territorial. Se incluye en este universo al Banco de la República y al Sistema General de Regalías, como se observa en la tabla 1.

Así mismo, se puede observar que las entidades consolidadas a esa fecha fueron 3.468, que representan el 97,7% del total. La distribución por niveles indica que del Nivel Territorial se

consolidaron 3.314 entidades, es decir el 97,4% y del Nivel Nacional 332 entidades, es decir el 100%. También fueron consolidados en el sector público el Banco de la República y el Sistema General de Regalías. Por su parte, el porcentaje de entidades omisas fue de 2,3%, correspondiente a 87 entidades del Nivel Territorial. Además, en la tabla 1 se presenta la desagregación de la cobertura de acuerdo con el marco normativo contable que aplican las entidades.

Tabla 1. Cobertura del sector público a 31 de diciembre de 2019

Nivel / Marco normativo	Universo	Consolidadas	% Consolidadas	Omisas	% Omisas
Banco de la República (BR)	1	1	100,0%	0	0,0%
Sistema General de Regalías (SGR)	1	1	100,0%	0	0,0%
Nacional (NN)	332	332	100,0%	0	0,0%
Territorial (NT)	3.401	3314	97,4%	87	2,6%
Sector Público	3.735	3.648	97,7%	87	2,3%
Empresas cotizantes (EC)	63	63	100,0%	0	0,0%
Empresas no cotizantes (ENC)	1.697	1.669	98,4%	28	1,6%
Entidades de gobierno (EG)	1.878	1.860	99,0%	18	1,0%
Entidades en liquidación (EL)	67	26	38,8%	41	61,2%
Patrimonios autónomos y fondos PA (FDS)	30	30	100,0%	0	0,0%
Sector Público	3.735	3.648	97,7%	87	2,3%

Fuente: CGN

3.1.4 Generalidades del Proceso

La consolidación de la información contable que realiza la CGN implica la ejecución de un proceso técnico y estructurado con el propósito de integrar la información financiera y contable individual de las entidades que conforman el sector público colombiano, de los niveles nacional, territorial, de los sectores central, descentralizado, el Banco de la República y el Sistema General de Regalías, para un mismo periodo contable, con la finalidad de elaborar y presentar los estados financieros como si correspondieran a una sola entidad.

Para que los estados financieros anuales reflejen la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial de las entidades del Sector Público, no es suficiente con agregar las cifras y partidas homogéneas de las entidades, sino que es preciso efectuar su consolidación. Es decir, se trata de eliminar aquellas transacciones y saldos que se presentan entre entidades públicas,

para evitar que la información presentada esté duplicada y así permitir un mejor análisis y comprensión de los datos obtenidos.

El Manual Funcional del Proceso de Consolidación de Estados Financieros del Sector Público de la CGN es el documento oficial de la forma como se ejecuta el proceso, en el cual se detallan las actividades a realizar, las reglas técnicas de ejecución, su secuencia y los informes básicos del mismo. Contiene las especificaciones y requisitos del proceso y define los diferentes algoritmos o funcionalidades a ejecutar a través del aplicativo informático Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública - CHIP.

El gráfico 2 ilustra el proceso de consolidación de la información contable pública.

Gráfico 2. Proceso de consolidación de la información



Fuente: CGN

La consolidación contable es un proceso sistémico, el cual requiere disponer de elementos de entrada, un procesamiento de la información y salidas, productos o insumos generados.

- *Entradas*

Las entradas al proceso se clasifican en fuentes externas e internas. Las fuentes externas corresponden en su orden a: 1) Información Contable Básica que preparan y reportan cada una de las entidades que conforman el Sector Público; 2) Catálogo General de Cuentas, que contiene los códigos y conceptos utilizados por las entidades en aplicación de la normatividad contable específica; 3) aplicativo Sistema de Consolidador de Hacienda e Información

Pública - CHIP, que es un software a través del cual las entidades realizan el envío de la información contable básica a la CGN y con el que se realiza también el proceso de consolidación.

Las fuentes internas de información corresponden a las actividades que deben realizarse en la CGN, especialmente en el aplicativo CHIP, para asegurar la recepción de la información, su clasificación y el procesamiento posterior de la misma. Estas fuentes internas corresponden a: 1) parametrización de la categoría información contable pública convergencia; 2) definición del catálogo de cuentas de consolidación; 3) definición de atributos extensibles de entidades; 4) estructuración y mantenimiento de reglas de eliminación y 5) definición de los parámetros de consolidación.

Respecto a las *reglas de eliminación*, en el proceso de consolidación contable, el proceso de eliminación de operaciones recíprocas entre las entidades partícipes de la consolidación es el elemento central y que mayor dificultad presenta a la hora de su ejecución. La CGN cuenta con una matriz denominada “reglas de eliminación”, a través de la cual se asocian las cuentas de naturaleza débito y crédito que se consideran recíprocas en las transacciones realizadas entre las entidades, para los conceptos de activos y pasivos, y de ingresos y gastos. Se incluye también la asociación de inversión y patrimonio.

El proceso realiza la eliminación del saldo reportado en las respectivas cuentas incorporadas en la matriz o regla de eliminación y las entidades partícipes de la transacción. Si los valores reportados como recíprocos no son coincidentes, el proceso realiza la eliminación de los valores reportados realizando el respectivo ajuste, ubicando la diferencia en un concepto de consolidación denominado “saldo por conciliar”, para conservar la estructura balanceada de la información individual.

En las reglas de eliminación existen algunas que se denominan “por una punta”, que permiten realizar el proceso de eliminación a partir del reporte de una sola entidad, y el sistema permite generar la operación recíproca creando la otra punta. Esta regla es necesaria cuando el concepto recíproco y específico es utilizado por una entidad definida, por ejemplo, la emisión de TES, por la entidad Deuda Pública y la correlativa inversión en cualquier entidad pública; los ingresos y gastos parafiscales del SENA, ICBF, entre otros.

También existen conceptos que, aunque pueden ser recíprocos, no son objeto de eliminación, tales como los referidos a los activos y pasivos o de ingresos y gastos por beneficios a los empleados posempleo (pensiones) y los referidos a prestación de servicios como salud, educación y seguridad social en general.

La información sobre las reglas de eliminación y las cuentas recíprocas se publican periódicamente en la página web de la CGN, con la actualización que sea necesaria, producto de su revisión permanente, lo cual sirve de medio de consulta y para lograr la consistencia en

los registros contables recíprocos de las entidades.

- *Procesamiento*

Se refiere a todas las funcionalidades técnicas que posee el aplicativo CHIP y que se han definido en forma secuencial para adelantar el proceso de consolidación, las cuales están suficientemente descritas en los manuales técnico y funcional del proceso. Un resumen de estas actividades y una idea simplificada del proceso lleva a la realización de los siguientes pasos:

- a. *Agregación de saldos.* El aplicativo toma la información contable de las entidades a consolidar de acuerdo con el centro consolidación y efectúa el proceso de agregación de los saldos reportados en conceptos similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden.
- b. *Reversión del cierre y resultados reportados.* Se realiza la reversión del cierre y de los resultados del ejercicio reportados por cada entidad, con el fin de no duplicar información, especialmente para las entidades que aplican el método de participación patrimonial para la medición posterior de inversiones en controladas y asociadas, teniendo en cuenta que la consolidación se realiza utilizando el método de la integración global.
- c. *Agregación de operaciones recíprocas.* Se selecciona la información de operaciones recíprocas reportada por las entidades para el centro de consolidación a consolidar y realiza el proceso de agregación de los conceptos similares para su deducción o eliminación del saldo agregado.
- d. *Estimación y generación de operaciones recíprocas.* Algunas operaciones o transacciones o posiciones de saldos son eliminadas a partir de estimar y generar las operaciones recíprocas, sin necesidad del reporte de las entidades, para ello el aplicativo realiza este proceso, especialmente para realizar la eliminación de la posición de saldo Inversión-Patrimonio y de eliminaciones de operaciones con una punta del reporte, como, por ejemplo: ingresos y gastos parafiscales y de títulos TES.
- e. *Eliminación Inversión/Patrimonio y Ajuste saldos método de participación.* Una vez estimadas y generada la operación recíproca de Inversión-Patrimonio, para las entidades que hacen parte del centro de consolidación y que tienen relación de inversionista y receptor de la inversión, existe una tabla de composición patrimonial que utiliza el aplicativo para realizar esta eliminación y presentar las diferencias en las cuentas de consolidación definidas para ello, bien sea por ajuste a la inversión, o al patrimonio. De igual manera se realiza el ajuste a los saldos de ingresos y gastos

reportados, por la aplicación del método de participación patrimonial, ajustando el concepto de inversión patrimonial.

- f. *Aplicación regla general de conciliación y ajustes.* En desarrollo del proceso, se aplica la regla general de conciliación, a través de la cual se eliminan los saldos de operaciones recíprocas reportadas, estimadas y generadas, y se registra y presentan las diferencias de operaciones recíprocas en las cuentas de consolidación definidas para ello.
- g. *Cálculo y registro de la participación no controladora del patrimonio.* Al aplicar la regla de Inversión/Patrimonio, el aplicativo separa el porcentaje de participación que corresponde a los inversionistas minoritarios, tanto públicos como privados. En el caso de los inversionistas públicos minoritarios se entiende que corresponden a quienes no hacen parte del centro de consolidación que se esté procesando; y para los privados se da cuando en el centro de consolidación participa una empresa de economía mixta. Este valor calculado se registra y revela en cuentas de consolidación previamente definidas para ello.
- h. *Determinación del resultado del ejercicio consolidado.* Una vez ejecutadas las diferentes reglas definidas para el proceso, el aplicativo realiza el cálculo del resultado del ejercicio consolidado. Para ello, efectúa el cierre de saldos después de eliminaciones de las cuentas de ingresos, gastos y costos, y el cierre de las cuentas de consolidación de resultados definidas como saldos por conciliar. Este valor corresponde al cierre del consolidado de ingresos, gastos y costos, y al valor del resultado consolidado del ejercicio que hace parte del patrimonio, valor que es registrado y revelado en las cuentas de consolidación definidas para ello.
- i. *Cálculo y registro de la participación no controladora en el resultado del ejercicio consolidado.* Una vez establecido el valor del resultado consolidado del ejercicio, el aplicativo procede a calcular la parte que del mismo les corresponde a los inversionistas minoritarios tanto público como privados, utilizando la tabla de composición patrimonial y los resultados individuales de cada empresa en donde estas participan. En el caso de los inversionistas públicos minoritarios se entiende que corresponden a quienes no hacen parte del centro de consolidación que se esté procesando; y para los privados cuando en el centro de consolidación participa una empresa de economía mixta. El valor calculado para la participación no controladora es una distribución del resultado consolidado del ejercicio previamente calculado. Este valor calculado se registra y revela en cuentas de consolidación previamente definidas para ello.

- j. *Determinación de las cifras consolidadas.* Es el resultado final del proceso, en el cual el aplicativo realiza la suma aritmética para cada concepto, para lo cual tiene en cuenta los saldos agregados, las eliminaciones por operaciones recíprocas, los ajustes de saldos por conciliar, el cálculo de los resultados y de la participación no controladora, hasta llegar al saldo final consolidado y distribuido en porción corriente y no corriente.

- *Salidas*

Una vez culminado el proceso de consolidación de la información, el aplicativo dispone de un conjunto de reportes que permiten revisar y asegurar la consistencia del proceso y de las cifras consolidadas. Igualmente, permite consultar la información contable individual de cada entidad pública, su historial de reportes y la información consolidada, para realizar la gestión de valores y conceptos reportados y de saldos por conciliar que el proceso identifica. De la misma manera, el sistema permite la construcción de los estados financieros consolidados.

Las salidas pueden clasificarse de la siguiente manera:

- a. *Hoja de Trabajo del proceso.* Es el reporte que resume la realización de todo el proceso de consolidación, ubicando por columnas y el paso a paso realizado, empezando por el proceso de agregación de saldos, desde el mínimo nivel de conceptos y códigos reportados (subcuentas), agregación de recíprocas, saldos por conciliar, cálculo de participaciones no controladoras, cierre, distribución resultado, unificación de resultados y saldo final consolidado, distribuido en porción corriente y no corriente.

Se pueden consultar y disponer hojas de trabajo por cada uno de los clasificadores o centros de consolidación definidos. Igualmente se pueden realizar consultas de hojas de trabajo en forma comparativa con periodos anteriores.

- b. *Reportes de gestión.* Permiten obtener información para adelantar la gestión correspondiente con las entidades partícipes del proceso de consolidación, y para realizar los informes que correspondan. Los principales reportes son: 1) Saldos por conciliar, 2) Ecuación patrimonial, 3) Saldos reportados por cuenta, 4) Saldos reportados por cuentas comparativos.
- c. *Estados contables consolidados.* Dentro de los reportes que el aplicativo genera se encuentran los estados contables consolidados para la elaboración del Balance General de la Nación y las Estadísticas de Finanzas Públicas, los cuales se definen y estructuran en su presentación a partir de la normatividad respectiva. Para el periodo 2019 están parametrizados los siguientes estados financieros consolidados: 1) Estado

de Situación Financiera, 2) Estado de Resultados, 3) Estado de Cambios en el Patrimonio.

Estos estados se pueden consultar por cada uno de los clasificadores o centros de consolidación definidos y en forma comparativa con periodos anteriores.

3.2 Consolidación estadística con base en el SCN 2008

En el SCN 2008 la consolidación es definida como una clase especial de cancelación de los flujos y stocks:

La consolidación puede abarcar distintos procedimientos contables. En general se refiere a la eliminación, tanto en los empleos como en los recursos, de las transacciones que tienen lugar entre las unidades cuando se agrupan, así como a la eliminación de los activos financieros y los pasivos de contrapartida.

En principio, los flujos entre las unidades que integran los subsectores o sectores no se consolidan. No obstante, se pueden elaborar cuentas consolidadas en el caso de presentaciones y análisis complementarios. Incluso en este caso, las transacciones que figuran en cuentas diferentes nunca se consolidan, con el fin de que no se vean afectados los saldos contables. La consolidación puede ser útil, por ejemplo, para el sector del gobierno en su conjunto, porque de esta manera se pueden mostrar las relaciones netas entre el gobierno y el resto de la economía.

Las cuentas para la economía total, cuando se consolidan completamente, dan lugar a la cuenta del resto del mundo (cuenta de transacciones exteriores) (SCN, 2008, parágrafo. 2 68 - 2.70).

El SCN 2008 hace énfasis en la distinción entre la consolidación y otros tipos de registro neto:

..... en relación con las transacciones corrientes, a la compensación de los empleos con los recursos. En el SCN, este cálculo se realiza solamente en unas pocas situaciones específicas; por ejemplo, los impuestos sobre los productos pueden figurar netos de las subvenciones a los productos. En cuanto a las variaciones de los activos o pasivos, el registro neto puede enfocarse de dos maneras. La primera es cuando se compensan varios tipos de variaciones de activos (por ejemplo, entradas y salidas de las existencias) o varios tipos de pasivos (por ejemplo, contraer una nueva deuda y el reembolso de una deuda existente). La segunda es cuando se compensan las variaciones de activos financieros y las variaciones de pasivos (o bien, cuando, en el balance, se compensan los propios activos financieros y pasivos) relacionadas con un

instrumento financiero dado. En principio, el SCN desaconseja el registro neto más allá del nivel que se muestra en sus clasificaciones. Debe evitarse en particular el registro neto de los activos financieros (variaciones de activos financieros) con los pasivos (variaciones de pasivos) (SCN, 2008, párrafo. 2.71).

En el caso específico de la consolidación de la cuenta financiera, el SCN 2008 establece que:

.... se refiere al proceso de compensación entre las transacciones con activos para una agrupación dada de unidades institucionales, y las transacciones de contrapartida con pasivos para el mismo grupo de unidades institucionales. La consolidación puede realizarse a nivel de la economía total, de los sectores institucionales y de los subsectores. Para distintos tipos de análisis resultarán apropiados diferentes niveles de consolidación. Por ejemplo, la consolidación de las cuentas financieras para la economía total pone énfasis en la posición financiera de la economía con respecto al resto del mundo, ya que todas las posiciones financieras internas se presentan netas al consolidar. La consolidación por sectores permite seguir los movimientos financieros globales entre sectores con préstamo neto positivo y sectores con endeudamiento neto, e identificar la intermediación financiera. Únicamente la consolidación al nivel del subsector de las sociedades financieras puede proporcionar un detalle mucho mayor sobre la intermediación y permitir, por ejemplo, la identificación de las transacciones del banco central con otros intermediarios financieros. Otra área donde la consolidación puede resultar ilustrativa es dentro del sector del gobierno general, cuando las transacciones entre los diferentes niveles del gobierno se consolidan (SCN, 2008, párrafo. 11.43).

De acuerdo con el SCN 2008, los sectores institucionales en Colombia comprenden las cuentas corrientes, las de acumulación, la cuenta de capital y la cuenta financiera. Esta última es responsabilidad del Banco de la República y las primeras del DANE.

Para la construcción de estas cuentas económicas del sector público (gobierno general, sociedades no financieras y financieras públicas), se toma la información dispuesta en el Protocolo de Transferencia de Archivos (FTP por sus siglas en inglés) de la CGN, donde se encuentran los saldos individuales sin consolidar de cada una de las entidades y se complementa con la información consolidada por entidad en el CHIP.

La elaboración de las cuentas de los sectores institucionales (sector público) parte de la información contable de la CGN, cumpliendo varias etapas, entre las cuales se pueden mencionar: la validación de la información básica, la transformación en términos de cuentas nacionales, los ajustes a las cuentas y la agregación de los resultados. Como resultado de este proceso se obtienen cuentas para cada una de las empresas y entidades del gobierno y sociedades no financieras públicas, que posteriormente se agregan por subsectores y sectores institucionales. Se elaboran las matrices *quien a quien*, las cuales constituyen el punto de

partida del proceso de síntesis general de las cuentas nacionales, el cual consiste en hacer compatibles los datos de cada uno de los sectores institucionales con el resto de la economía.

Tanto para el DANE como para el Banco de la República, el proceso de síntesis conlleva realizar ajustes y modificaciones a las cuentas de los sectores institucionales originalmente calculadas. En el caso del DANE, se pueden mencionar los siguientes ajustes: la incorporación de los Servicios de Intermediación Financiera Medidos Indirectamente (SIFMI), el registro de la participación de los hogares en los fondos de pensiones, la compatibilización de las transferencias corrientes y de capital y de los impuestos, la contabilización de las indemnizaciones recibidas por siniestros, entre otros. Para el Banco de la República, la valoración de los activos y pasivos financieros en las cuentas de stock se constituye en el principal ajuste realizado a la información básica.

En cuentas nacionales toda transacción es al mismo tiempo un recurso para un sector y un empleo para otro; para cada transacción debe existir por lo tanto un equilibrio entre el total de los empleos y el total de los recursos (Σ empleos = Σ recursos). En la práctica, sin embargo, cuando se agregan las cuentas de los sectores institucionales estos totales son diferentes. Hay varias razones: o bien no se tiene información de todos los sectores (este es principalmente el caso de los hogares), o las cuentas elaboradas de los sectores no cubren el universo de unidades que deberían incluir, o los agentes involucrados registran las transacciones en momentos diferentes.

El DANE elabora matrices *quien a quien* para las transacciones en las que se establecen interrelaciones entre muchos sectores; generalmente no se conoce el total de ingresos y gastos, ni el valor recibido y pagado por los hogares, estos datos se deducen de la matriz. Se elaboran matrices *quien a quien* para los intereses, los dividendos y las transferencias corrientes y de capital.

Finalmente, la cuenta financiera de la economía colombiana como parte del SCN, elaborada por el Banco de la República, registra los flujos financieros y las correspondientes posiciones financieras entre los distintos sectores de la economía colombiana, incluido el sector público, para luego relacionarlos con el resto del mundo.

La cuenta financiera tiene dos formas de presentación: la cuenta financiera consolidada y la no consolidada. En la primera se anulan las transacciones realizadas al interior de los sectores, permitiendo el análisis de los flujos intersectoriales. Este proceso es posible hacerlo al identificar los sectores contrapartida, a partir de las matrices *quien a quien*, lo cual permite identificar las posiciones deudoras/acreedoras de un sector frente a los demás sectores de la economía. Las matrices *quien a quien* son elaboradas para cincuenta instrumentos financieros y cuarenta y siete agentes institucionales, lo que garantiza una buena cobertura institucional.

En la segunda presentación, aun cuando se denomina no consolidada, se anulan las transacciones entre unidades institucionales similares o internas entre agentes, se aplica sólo al sector financiero. Las cuentas financieras no consolidadas se constituyen en la base para la presentación de los resultados por sectores, subsectores, operaciones o instrumentos financieros y matrices de operaciones. Esta última registra para cada uno de los instrumentos financieros las agrupaciones institucionales que los emiten y las que los mantienen en su portafolio de inversiones.

3.3 Consolidación estadística con base en el MEFP 2014

De acuerdo con el MEFP 2014, la consolidación consiste en agregar todos los flujos y saldos dentro del marco analítico de las EFP, y después eliminar todos los flujos y saldos de las entidades que se están consolidando. De esta manera, la consolidación elimina la doble contabilización dado que un flujo o saldo de una unidad se empareja con el flujo o saldo correspondiente registrado por la segunda unidad con la que está siendo consolidado, y ambos flujos y/o saldos se eliminan.

Específicamente, el MEFP 2014 define la consolidación en los siguientes términos:

La consolidación es un método para presentar las estadísticas de un conjunto de unidades (o entidades) como si constituyeran una sola unidad. (FMI, 2014 párr. 3.153).

Lo anterior significa que, en el marco de las EFP, se consolidan los datos que corresponden a un grupo de unidades. Es decir, las estadísticas correspondientes al SGG y a cada uno de sus subsectores³ se presentan consolidadas⁴.

Adicionalmente, el MEFP 2014 distingue dos tipos de consolidación: la consolidación intrasectorial y la consolidación intersectorial.

La consolidación intrasectorial se define como aquella que se lleva a cabo:

Dentro de un determinado subsector para elaborar estadísticas consolidadas de ese subsector en particular (por ejemplo, en el subsector gobierno central o en el subsector sociedades públicas no financieras) (FMI, 2014, párr. 3.155).

Dentro de la consolidación intrasectorial el MEFP 2014 advierte que esta puede llevarse a

³ En la sección 3.3.1 se describen los sectores y subsectores cubiertos por el MEFP 2014.

⁴ En el caso del Sector Público, el MEFP 2014 establece que los datos de las sociedades públicas deben presentarse de dos maneras: como subsectores separados de sociedades públicas financieras y sociedades públicas no financieras; y juntamente con las unidades del gobierno general como parte del sector público consolidado. En ambos casos, las estadísticas deben presentarse consolidadas dentro de cada grupo (FMI, 2014, 3.153).

cabo en dos etapas, además de la consolidación de las entidades que conforman el subsector, toda vez que una entidad puede poseer múltiples fondos y cuentas para la realización de sus operaciones, que puede resultar en la existencia de flujos y saldos entre dichos fondos, lo que hace que se requiera primero la consolidación de dicha entidad.

La consolidación intersectorial se define como aquella que se lleva a cabo:

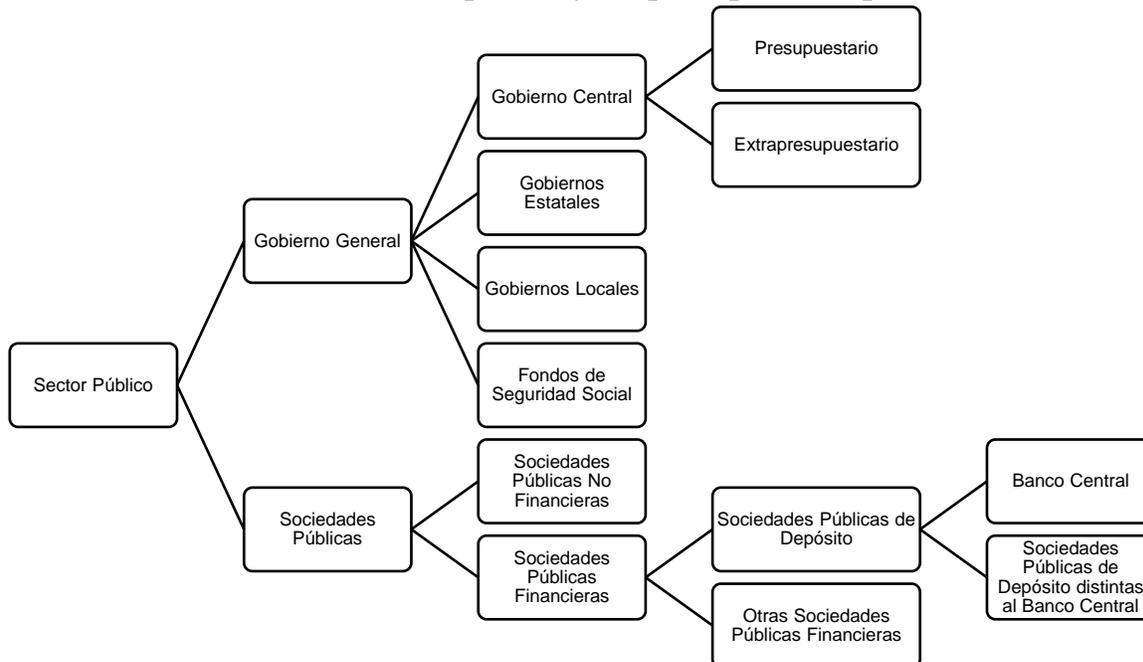
Entre subsectores del sector público para elaborar estadísticas consolidadas de un grupo determinado de unidades del sector público (por ejemplo, la consolidación entre el gobierno central, los gobiernos departamentales y los gobiernos locales, y entre el gobierno general y las sociedades públicas no financieras) (FMI, 2014, párr. 3.156).

Para que se pueda realizar la consolidación intersectorial, el MEFP 2014 afirma que primero debe realizarse la consolidación intrasectorial. Esto significa que, si se quieren obtener los datos del gobierno central consolidado, por ejemplo, es necesario que primero los datos de todos los subsectores del gobierno central estén consolidados. Luego de esto sí se podría aplicar la consolidación intersectorial, para obtener el gobierno central consolidado.

3.3.1 Cobertura y sectorización

El MEFP 2014 abarca todo el sector público, el cual se compone a su vez de sectores y subsectores (ver Gráfico 3).

Específicamente, los sectores que componen el sector público son: gobierno general y sociedades públicas. Dentro de los subsectores que componen el sector gobierno general se encuentran: gobierno central presupuestario, gobierno central extrapresupuestario, gobiernos departamentales (estatales), gobiernos municipales (locales) y fondos de seguridad social (FSS). Por su parte, los subsectores que componen el sector sociedades públicas son: sociedades públicas financieras y sociedades públicas no financieras.

Gráfico 3. El sector público y sus principales componentes

Fuente: Elaboración propia con base en FMI, 2014, p. 21.

La composición de cada sector y subsector se describe a continuación:

Sector público: comprende todas las unidades institucionales residentes controladas directa o indirectamente por unidades de gobierno residentes, es decir, todas las unidades del sector gobierno general y las sociedades públicas residentes (FMI, 2014, párr. 2.63).

Sector gobierno general: comprende todas las unidades de gobierno y todas las entidades sin ánimo de lucro residentes no de mercado controladas por unidades de gobierno (FMI, 2014, párr. 2.64).

Sector sociedades públicas: comprende todas las sociedades controladas por unidades de gobierno u otras sociedades públicas (FMI, 2014, párr. 2.64).

Subsector gobierno central presupuestario: comprende las unidades institucionales residentes cuya actividad primaria es cumplir las funciones de gobierno y que abarca las actividades fundamentales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial a nivel nacional. Usualmente, este componente del gobierno general está cubierto por el presupuesto principal (o general) (FMI, 2014, párr. 2.76 y 2.81).

Subsector gobierno central extrapresupuestario: comprende las unidades institucionales residentes cuya actividad primaria es cumplir las funciones de

gobierno y cuyos presupuestos individuales no están cubiertos en su totalidad por el presupuesto principal (o general) (FMI, 2014, párr. 2.76 y 2.82).

Subsector gobiernos departamentales (estatales): comprende unidades institucionales que desempeñan algunas de las funciones de gobierno en un nivel inferior al del gobierno central y superior al de las unidades institucionales de gobierno que existen a nivel local (municipios) (FMI, 2014, párr. 2.90).

Subsector gobiernos municipales (locales): comprende unidades institucionales cuya potestad fiscal, legislativa y ejecutiva se extiende sobre las áreas geográficas más pequeñas que se pueden distinguir para efectos administrativos y políticos (FMI, 2014, párr. 2.95).

Subsector fondos de seguridad social (FSS): se compone de las unidades de gobierno que se dedican a la operación de uno o más sistemas de seguridad social (FMI, 2014, párr. 2.100).

Subsector sociedades públicas financieras: comprende todas las sociedades financieras residentes controladas por unidades de gobierno general u otras sociedades públicas. Son sociedades dedicadas principalmente a prestar servicios financieros, incluidos los servicios relativos a seguros y fondos de pensiones, a otras unidades institucionales (FMI, 2014, párr. 2.115).

Subsector sociedades públicas no financieras: comprende todas las sociedades no financieras residentes controladas por unidades de gobierno general o por otras sociedades públicas. Son sociedades cuya actividad principal consiste en producir bienes de mercado o servicios no financieros (FMI, 2014, párr. 2.114).

3.3.2 Importancia de la consolidación

El MEFP 2014 plantea dos razones por las cuales es importante la consolidación:

1. *Utilidad analítica de los datos consolidados.* La consolidación evita la doble contabilización de flujos y saldos al interior de un grupo de entidades, por lo que las estadísticas obtenidas excluyen estos flujos o saldos internos. Al evitar la doble contabilización, las estadísticas consolidadas ofrecen una mayor utilidad analítica en los casos en que tiene sentido considerar que el grupo consolidado actúa como si fuera una sola entidad (FMI, 2014, párr. 3.160).
2. *Posibilidad de cuantificar el impacto de las operaciones del sector consolidado con respecto al resto de actores que no hacen parte de dicho sector.* Al eliminar todos los flujos y saldos recíprocos entre las unidades que se consolidan, la consolidación tiene el efecto de medir solo los flujos o saldos de las unidades consolidadas versus las

unidades fuera de la frontera. La consolidación excluye la interacción económica dentro del grupo de unidades institucionales y presenta solo aquellos flujos o saldos que implican interacciones con todas las demás unidades institucionales de la economía y con el resto del mundo (FMI, 2014, párr. 3.159).

3.3.3 Generalidades del proceso

La consolidación se efectúa mediante la realización de una serie de pasos secuenciales orientados a eliminar de los saldos agregados, todos los saldos y flujos que representan relaciones entre las entidades que pertenecen al mismo subsector a consolidar (consolidación intrasectorial) y/o todos los saldos y flujos que representan relaciones entre los subsectores que pertenecen al mismo sector a consolidar (consolidación intersectorial).

De manera general, el MEFP 2014 propone la siguiente secuencia para el proceso de consolidación:

- 1) Analizar las cuentas pertinentes para determinar si existen flujos o saldos en las unidades que es necesario consolidar.
- 2) Determinar si es posible medir o estimar los flujos y las posiciones de saldos intra y/o intersectoriales, y si los montos serán significativos en términos de su importancia analítica.
- 3) Determinar si se justifica el esfuerzo de recopilar los datos y la demás información necesaria para la consolidación, de acuerdo con la magnitud de los montos a consolidar.
- 4) Aplicar ciertas reglas de decisión.

Analizar las cuentas pertinentes para determinar si existen flujos o saldos en las unidades que es necesario consolidar: Sobre este punto, el MEFP 2014 establece que es importante en esta etapa del proceso, resolver preguntas del siguiente estilo: ¿Ciertas unidades incurren en gastos o perciben ingresos de las otras unidades? ¿Algunas unidades otorgan préstamos a las otras? ¿Compran títulos de deuda emitidos por las otras unidades? ¿Poseen dinero legal y depósitos mantenidos por las otras unidades?

Adicionalmente, el MEFP 2014 contempla que existen dos tipos de transacciones que parecen tener lugar entre dos unidades de gobierno, pero que nunca se consolidan porque en las EFP se las redirecciona: 1) las contribuciones sociales del empleador se toman como si las hubiera pagado el empleado como parte de la remuneración; y 2) los impuestos retenidos por unidades del gobierno de la remuneración de sus empleados, dado que deben tratarse como si fueran pagados directamente por los empleados.

El MEFP 2014 establece que, en la consolidación, las principales transacciones en su

probable orden de importancia son (FMI, 2014, párr. 3.162):

- Donaciones (corrientes y de capital) entre unidades o entidades del gobierno general.
- Ingreso de/gasto en intereses.
- Impuestos pagados por una unidad o entidad de gobierno a otra (excepto aquellos impuestos retenidos en nombre del sector hogares).
- Compras/ventas de bienes y servicios.
- Adquisiciones/disposiciones de activos no financieros.

Del mismo modo, el MEFP 2014 establece el siguiente orden de importancia para consolidar transacciones, otros flujos económicos y saldos en activos financieros y pasivos (FMI, 2014, párr. 3.163):

- Préstamos.
- Títulos de deuda.
- Otras cuentas por cobrar/por pagar.

De otra parte, el MEFP 2014 establece que, para el sector público, además de los anteriores instrumentos financieros, en la consolidación tanto intra como intersectorial también deben eliminarse, en principio, los siguientes flujos y posiciones de saldos (FMI, 2014, párr. 3.164):

- Participaciones de capital y en fondos de inversión.
- Dinero legal y depósitos.
- Seguros, pensiones y sistemas de garantías estandarizadas.

Determinar si se justifica el esfuerzo de recopilar los datos y la demás información necesaria para la consolidación, de acuerdo con la magnitud de los montos a consolidar:

Sobre este punto, el MEFP 2014 afirma que:

(...) el esfuerzo y el costo de identificar un monto para la consolidación deben ser directamente proporcionales al monto previsto y su impacto en los agregados (FMI, 2014, párr. 3.165).

Aplicar ciertas reglas de decisión: De acuerdo con el MEFP 2014, a veces se observan discrepancias entre los datos de dos unidades que se están consolidando, por razones tales como: la cobertura, el momento de registro, la valoración y la clasificación.

Es importante resolver estas discrepancias para lograr una consolidación adecuada y mejorar la calidad global de las EFP compiladas. Sin embargo, cuando no es posible resolver una discrepancia, es necesario tomar decisiones respecto a qué unidad o grupo de unidades tiene

los datos fuente más confiables.

El MEFP 2014 propone las siguientes reglas de decisión:

- (i) Registrar la eliminación si una unidad institucional aporta evidencia convincente de su existencia, así no la registre la contraparte.

El MEFP 2014 afirma que usualmente se aplica esta regla general “unilateral”. Es decir, si una unidad institucional aporta evidencia convincente sobre la existencia de un flujo o saldo, se debe efectuar la imputación en la contraparte. La imputación debe registrarse incluso si no hay un registro del flujo o saldo en las cuentas de la contraparte. Cuando se efectúa un ajuste de este tipo en los datos de una unidad en la que no se puede identificar directamente el flujo o el saldo, es necesario asegurarse que los registros de esa unidad se modifiquen debidamente.

- (ii) En el caso de activos financieros y pasivos, crearle al acreedor, ya que generalmente es quien lleva los registros más fidedignos.

Sobre esta regla, el MEFP 2014 afirma que, en el caso de los préstamos, la unidad acreedora suele llevar los registros más completos. En el caso de los títulos de deuda, especialmente de los instrumentos al portador, puede que el acreedor sea el único que cuente con la información necesaria para la consolidación, por lo que será necesario hacer uso de sus registros.

- (iii) Creerles a los niveles de gobierno más altos, ya que generalmente poseen registros más confiables que los niveles de gobierno más bajos.

Adicionalmente, el MEFP 2014 recomienda que, a fin de mantener la consistencia con los otros conjuntos de datos macroeconómicos, los componentes de los datos del sector público deben presentarse de tal modo que muestren los datos antes y después de la consolidación. Esto con el fin de que los datos no consolidados sean consistentes, por ejemplo, con los datos que se requieren para las cuentas nacionales.

4. Metodología de consolidación estadística con base en el MEFP 2014

De acuerdo con el marco conceptual presentado en la sección 3.3, a continuación, se presenta la metodología de consolidación definida en la MC para las EFP en base devengo. Este capítulo contiene dos secciones: la primera describe los insumos requeridos para la realización del proceso de consolidación estadística. La segunda presenta el detalle de cada una de las etapas para la consolidación del Sector Público.

4.1 Insumos

Para la realización del proceso de consolidación de las EFP se requieren los siguientes insumos o entradas básicas:

Saldos agregados. Son las sumas de los flujos y saldos del total de las entidades que componen un sector o subsector a una determinada fecha de corte. La fuente de este insumo es la CGN.

Tabla de Homologación Única. Esta tabla relaciona el listado de códigos contables del Régimen de Contabilidad Pública y el Catálogo General de Cuentas de los nuevos marcos normativos, con su homologación a los códigos económicos del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) en su versión 2014. La fuente de este insumo es la Mesa de Homologación de la CIEFP.

Tabla de Sectorización. Esta tabla define el universo de entidades por subsectores, para ser usadas en la generación de EFP. La tabla de sectorización identifica las entidades que pertenecen a los siguientes subsectores⁵: gobierno presupuestario central 143; gobierno extrapresupuestario central 124; gobierno municipal 1519; gobierno departamental 175; fondos de seguridad social 18, sociedades financieras 59 y sociedades no financieras 1755. La fuente de este insumo es la Mesa de Entidades de la CIEFP.

Listado de cuentas contables de las reglas de eliminación de la CGN. Corresponde a un listado construido a partir del análisis de la congruencia de eliminación de las reglas de eliminación contable de la CGN. En este proceso, se define el total de cuentas contables que se tomarán para calcular los valores a eliminar de los reportes de partidas recíprocas. Este insumo es una construcción de la MC de la CIEFP.

Tabla de relaciones sectoriales. Esta tabla asigna un código por cada relación sectorial en posición de fuente y destino que existe dentro de los subsectores que componen el Sector Público. La fuente de este insumo es la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM) del MHCP.

Reglas de eliminación MEFP 2014. Las reglas de eliminación del MEFP 2014 se construyen con base en los códigos de clasificación para identificar los tipos de transacciones y posiciones de saldos en activos y pasivos que establece el Manual. Estas reglas tienen el objetivo de asegurar la congruencia económica al momento de realizar las eliminaciones en el proceso de consolidación, por ejemplo, esto implica que si se va a eliminar un ingreso por

⁵ Información actualizada de acuerdo con la Clasificación de entidades según Código Único Institucional – CUIIN de julio de 2020.

transferencia (13) hay una partida que elimina un gasto por transferencia (26).

De la misma forma, las reglas de eliminación constituyen una herramienta analítica que permite asegurar que la consolidación se aplique de manera simétrica, esto es, que los valores que se vayan a eliminar sean los mismos tanto en la parte que registra el ingreso o el activo, como en la contraparte que registra el gasto o el pasivo.

Las reglas de eliminación se organizan según cada una de las categorías que establece el MEFP 2014 para activos, pasivos, ingresos y gastos. Por lo general estas reglas son 1 a 1, es decir que relacionan un único código de ingreso o activo contra un único código de gasto o pasivo; sin embargo, existen unas reglas que son N a 1, es decir, que relacionan varios códigos en los ingresos contra un solo código en los gastos. En las tablas 2 y 3 se muestran dos ejemplos de cada tipo de regla de eliminación.

Tabla 2. Regla 1 a 1

Concepto fuente	Descripción MEFP 2014 Fuente	Concepto destino	Descripción MEFP 2014 Destino
3212	Dinero legal y depósitos	3312	Dinero legal y depósitos

Fuente: Elaboración propia con base en MEFP 2014

Tabla 3. Regla N a 1

Concepto fuente	Descripción MEFP 2014 Fuente	Concepto destino	Descripción MEFP 2014 Destino
1421	Ventas de establecimientos de mercado	22	Uso de bienes y servicios
1422	Derechos administrativos	22	Uso de bienes y servicios
1423	Ventas incidentales de establecimientos de no mercado	22	Uso de bienes y servicios
1424	Ventas imputadas de bienes y servicios	22	Uso de bienes y servicios

Fuente: Elaboración propia con base en MEFP 2014

En total son 25 reglas de eliminación las que se pueden extraer del MEFP 2014 teniendo en cuenta la reciprocidad y congruencia económica de los códigos que componen cada regla de eliminación, las cuales se presentan en el Anexo A. Para finalizar, es importante señalar que las 25 reglas de eliminación son el insumo principal para la construcción de las tablas *Quien a Quien*, lo cual es una herramienta que permite aplicar las reglas de decisión para la determinación de los saldos a eliminar, tal como se verá en la sección 4.2.5.

Reportes de partidas recíprocas. Es el universo de flujos o saldos ocurridos entre entidades del sector público, reportadas por las entidades contables públicas al final de cada periodo de reporte. La fuente de este insumo es la CGN.

4.2 Proceso

Como se mencionó en la sección 3.3.3, de manera general, el MEFP 2014 propone la siguiente secuencia para el proceso de consolidación: 1) análisis de las cuentas pertinentes para determinar si existen flujos o posiciones de saldos en las unidades que es necesario consolidar; 2) determinar si es posible medir o estimar los flujos y las posiciones de saldos intra y/o intersectoriales; 3) determinar si se justifica el esfuerzo de recopilar los datos y la demás información necesaria para la consolidación, de acuerdo con la magnitud de los montos a consolidar; 4) aplicar ciertas reglas de decisión: registrar la eliminación si una unidad institucional aporta evidencia convincente, así no la registre la contraparte; en el caso de activos financieros y pasivos, crearle al acreedor, ya que generalmente es quien lleva los registros más fidedignos; en general, crearle a los niveles de gobierno más altos, ya que generalmente poseen registros más confiables que los niveles de gobierno más bajos.

En este sentido, la primera etapa en el proceso de consolidación de EFP, consiste en establecer los saldos de eliminación que se deben aplicar en la consolidación. La información para hallar estos saldos de eliminación se puede obtener de varias fuentes de información como la presupuestal, la contable y otros registros y reportes administrativos. Sin embargo, para efectos de la presente propuesta metodológica, el procesamiento de las partidas recíprocas que reportan las entidades a la CGN constituye el principal insumo para el cálculo de los saldos a eliminar.

Los saldos de eliminación se establecen principalmente con base en los reportes de partidas recíprocas que construye la CGN: el reporte de partidas recíprocas por conciliar⁶ y el reporte de partidas recíprocas conciliadas⁷. Ambos tipos de reporte vinculan a dos entidades que fueron participantes de una operación recíproca durante el año del reporte, con su ID⁸ contable, bajo un mismo código de transacción, en donde se asocian los códigos contables y el valor que registraron las entidades. Adicionalmente, el reporte cuenta con una columna donde se establece la relación de los códigos ID entre “**Entidad X Vs Entidad Y**”, que permite definir cuál es la entidad fuente y cual la entidad destino dentro de la transacción. Siempre que la entidad esté como Entidad X (al lado izquierdo del Vs), esta será una entidad fuente, lo cual implica que es la entidad que reporta activos o ingresos. Si la entidad está como Y (al lado derecho del Vs), esta será una entidad destino, lo cual implica, que es la entidad que reporta gastos o pasivos, tal como se ilustra a continuación:

825717000	Vs	923272395
Entidad Fuente		Entidad Destino

⁶ El reporte de partidas recíprocas por conciliar contiene las operaciones entre dos entidades que no reportan el mismo valor de una operación, o la operación reportada por solo una de las partes.

⁷ El reporte de partidas recíprocas conciliadas contiene las operaciones entre dos entidades que reportan el mismo valor de una operación.

⁸ Es el código que la CGN le asigna a cada entidad contable pública.

De acuerdo con lo anterior, los reportes de partidas recíprocas que construye la CGN llevan a cabo los pasos 1 y 2 que el MEFP 2014 recomienda para el proceso de consolidación, toda vez que allí ya se encuentran consignadas las relaciones recíprocas entre las entidades. En ese sentido, al contener los reportes de partidas recíprocas esta información, se hace irrelevante la aplicación del paso 3 que sugiere el MEFP, ya que no sería necesario justificar el esfuerzo para obtener esta información.

Sin embargo, antes de la aplicación del paso 4 sugerido en el MEFP 2014 (la aplicación de las reglas de decisión), es necesario llevar a cabo unos pasos adicionales que se expondrán a continuación, para así finalmente lograr obtener las eliminaciones del proceso de consolidación.

4.2.1 Aplicación de la tabla de sectorización

El segundo insumo que se debe utilizar es la tabla de sectorización. La aplicación de este insumo tiene dos objetivos: delimitar el universo de entidades que harán parte del proceso e identificar el subsector al que pertenecen las entidades que contienen los reportes de partidas recíprocas.

Con respecto al primer objetivo, los reportes de operaciones recíprocas vinculan un universo más amplio de entidades que el predefinido para la generación de cifras. Por tanto, a partir de la aplicación de la tabla de sectorización, es decir, de generar una nueva columna en los reportes de operaciones recíprocas donde se asigna la clasificación de cada entidad con base en la tabla de sectorización, se deben identificar todas las transacciones vinculadas con las entidades que no estuvieran contempladas dentro de la sectorización⁹, para excluirlas del proceso, con el fin de manejar una congruencia entre los datos agregados y los datos a consolidar.

Con relación al segundo objetivo, la aplicación de la tabla de sectorización debe permitir establecer los subsectores a los cuales pertenece cada una de las entidades fuente y destino contenidas dentro de los reportes de operaciones recíprocas.

4.2.2 Aplicación de la tabla de relaciones sectoriales

Luego de asignar un subsector a cada entidad contenida en los reportes de operaciones recíprocas, se deberá generar una nueva columna donde se señalará un código de relación sectorial, que se determina con base en la aplicación de la tabla de relaciones sectoriales (Tabla 4). Esto permitirá establecer el origen de la relación sectorial de las eliminaciones a

⁹ Por ejemplo, la tabla de sectorización excluye algunas entidades por los siguientes motivos: a) Entidades nuevas que no hayan sido clasificadas por la mesa de entidades; b) Entidades omisas en el periodo de revisión.

efectuar para cada tipo de consolidación intrasectorial e intersectorial. La tabla de relaciones sectoriales establece un total de 49 códigos que se le asignan a cada una de las relaciones intrasectoriales e intersectoriales fuente y destino, que existen entre los subsectores utilizados para la consolidación del Sector Público, de manera que para una misma relación intersectorial se establecen dos códigos que alternan la relación fuente y destino. Por ejemplo, para la relación Presupuestario Vs Extrapresupuestario, existen dos códigos (5 y 21) que deberán tenerse en cuenta para generar las eliminaciones entre estos dos subsectores, tal como se resalta en negrilla en la Tabla 4.

Tabla 4. Relaciones sectoriales

Fuente	Destino	Código relación
Presupuestario	Presupuestario	1
Presupuestario	Gobierno Municipal	2
Presupuestario	Gobierno Departamental	3
Presupuestario	FSS	4
Presupuestario	Extrapresupuestario	5
Gobierno Municipal	Presupuestario	6
Gobierno Municipal	Gobierno Municipal	7
Gobierno Municipal	Gobierno Departamental	8
Gobierno Municipal	FSS	9
Gobierno Municipal	Extrapresupuestario	10
Gobierno Departamental	Presupuestario	11
Gobierno Departamental	Gobierno Municipal	12
Gobierno Departamental	Gobierno Departamental	13
Gobierno Departamental	FSS	14
Gobierno Departamental	Extrapresupuestario	15
FSS	Presupuestario	16
FSS	Gobierno Municipal	17
FSS	Gobierno Departamental	18
FSS	FSS	19
FSS	Extrapresupuestario	20
Extrapresupuestario	Presupuestario	21
Extrapresupuestario	Gobierno Municipal	22
Extrapresupuestario	Gobierno Departamental	23
Extrapresupuestario	FSS	24
Extrapresupuestario	Extrapresupuestario	25
Sociedad Financiera	Sociedad Financiera	26
Sociedad Financiera	Sociedad no Financiera	27
Sociedad no Financiera	Sociedad Financiera	28
Sociedad no Financiera	Sociedad no Financiera	29
Sociedad Financiera	Presupuestario	30
Presupuestario	Sociedad Financiera	31
Sociedad Financiera	Extrapresupuestario	32
Extrapresupuestario	Sociedad Financiera	33
Sociedad Financiera	Gobierno Municipal	34
Gobierno Municipal	Sociedad Financiera	35
Gobierno Departamental	Sociedad Financiera	36

Sociedad Financiera	Gobierno Departamental	37
Sociedad Financiera	FSS	38
FSS	Sociedad Financiera	39
Sociedad no Financiera	Presupuestario	40
Presupuestario	Sociedad no Financiera	41
Sociedad no Financiera	Extrapresupuestario	42
Extrapresupuestario	Sociedad no Financiera	43
Sociedad no Financiera	Gobierno Municipal	44
Gobierno Municipal	Sociedad no Financiera	45
Sociedad no Financiera	Gobierno Departamental	46
Gobierno Departamental	Sociedad no Financiera	47
Sociedad no Financiera	FSS	48
FSS	Sociedad no Financiera	49

Fuente: DGPM_MHCP

4.2.3 Exclusión de algunas operaciones recíprocas.

Teniendo en cuenta que se ha establecido un conjunto de cuentas contables aplicables para la determinación de las eliminaciones, el siguiente paso que se debe llevar a cabo con los reportes de operaciones recíprocas es excluir todas las transacciones con cuentas contables que no estuvieran contenidas dentro de las cuentas definidas para las eliminaciones, de acuerdo con las reglas definidas en el MEFP 2014. Esto con el fin de asegurar que todas las cuentas contables que participan del proceso de determinación de las eliminaciones tengan congruencia de eliminación estadística.

4.2.4 Aplicación de la tabla de homologación.

El siguiente paso, consiste en cruzar la tabla de homologación con las cuentas contables contenidas en los reportes, con el fin de obtener los códigos MEFP 2014 de las operaciones recíprocas en una nueva columna del reporte. Esto permitirá construir las tablas *Quien a Quien*, las cuales son un instrumento analítico que permite establecer el saldo a eliminar a partir de lo reportado por dos entidades o sectores.

4.2.5 Construcción de tablas *Quien a Quien*.

Una vez realizados los pasos mencionados, el siguiente paso consiste en construir las tablas *Quien a Quien*. Estas tablas son una herramienta analítica que tiene el objetivo de establecer los saldos a eliminar en el proceso de consolidación. Para esto, las tablas *Quien a Quien* contienen las reglas de eliminación tomadas del MEFP 2014, que enfrentan los valores agregados reportados por un subsector fuente contra los valores agregados reportados por un subsector destino.

Para la construcción de las tablas *Quien a Quien*, se deben utilizar los datos contenidos en los reportes de operaciones recíprocas, después de haber realizado los pasos que ya han sido

mencionados, como los códigos de las relaciones de sectorización, códigos MEFP 2014 y su valor reportado en las operaciones recíprocas.

Se debe elaborar una tabla *Quien a Quien* por cada código de relación sectorial definido en el proceso (ver Tabla 4). Es decir, por cada año en que se consolide el Sector Público, se deben realizar un total de 49 tablas *Quien a Quien*.

En el Anexo C se presenta como ejemplo la tabla Quien a Quien de la relación sectorial No. 1 (Presupuestario vs. Presupuestario), la cual contiene la siguiente información:

- Código de cada relación sectorial
- Código económico del valor reportado por la parte fuente
- Valor reportado por la parte fuente
- Código económico del valor reportado por la parte destino
- Valor reportado por la parte destino
- Diferencia entre los valores fuente y destino
- Porcentaje de la diferencia con respecto a la parte que menos reporta para aplicar la regla de decisión 2 (ver sección 4.2.6)
- Valor a eliminar

4.2.6 Aplicación de las reglas de decisión.

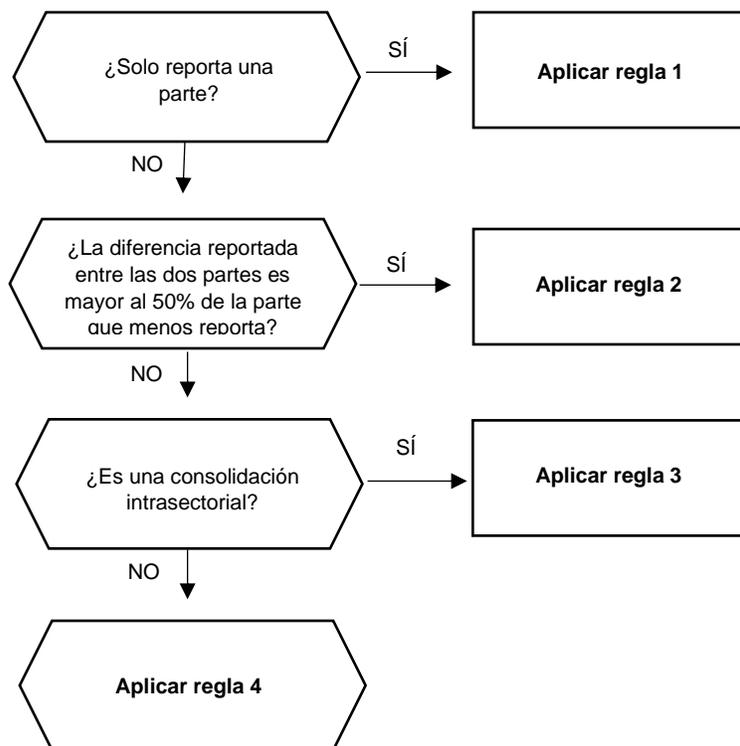
Una vez definidas las relaciones recíprocas entre las entidades (sectores), el MEFP 2014 propone la aplicación de ciertas reglas de decisión, toda vez que: “a veces se observan discrepancias entre los datos de dos unidades que se están consolidando” que pueden ser causadas por razones “tales como la cobertura, el momento de registro, la valoración y la clasificación” (FMI, 2014, párr. 3.165).

Precisamente, en el caso de los reportes de partidas recíprocas por conciliar, las entidades fuente y destino no reportan el mismo valor con respecto a una misma transacción. Por esta razón, una vez construidas las tablas *Quien a Quien* para cada uno de los años a consolidar, se debe aplicar, cuando corresponda el caso, una de las siguientes reglas de decisión que fueron construidas a partir de lo planteado por el MEFP 2014¹⁰, a fin de establecer con exactitud el valor a eliminar, por cada regla de eliminación contenida en las tablas *Quien a Quien*.

¹⁰ Específicamente, el MEFP 2014 propone las siguientes reglas de decisión: (i) registrar la eliminación si una unidad institucional aporta evidencia convincente, así no la registre la contraparte; (ii) en el caso de activos financieros y pasivos, crearle al acreedor, ya que generalmente es quien lleva los registros más fidedignos; y (iii) crearles a los niveles de gobierno más altos, ya que generalmente poseen registros más confiables que los niveles de gobierno más bajos. (FMI, 2014, 3.165)

- **Regla de quien reporta (Regla 1):** En el caso que una de las partes no reporte, se toma como valor a eliminar lo registrado por la parte que reporta.
- **Regla de materialidad (Regla 2):** Cuando las dos partes reportan saldo, pero la diferencia, es al menos el 50% de la parte que menos reporta, se toma como valor a eliminar, lo reportado por la punta que más reporta. Por ejemplo, si una parte reporta \$100.000 y la otra parte reporta \$60.000, la diferencia es \$40.000. Esa diferencia es el 66,67% de la parte que menos reporta (es decir, \$40.000/\$60.000). Como 66,67% es mayor que 50%, se debe eliminar el valor de la punta que más reporta, es decir, \$100.000.
- **Regla intrasectorial (Regla 3):** Cuando las reglas 1 y 2 no se cumplen y se trata de eliminaciones intrasectoriales, se toma como valor a eliminar, el valor reportado por la punta de quien hace el gasto, para el caso de las eliminaciones de ingresos y gastos; o quien funge como acreedor, en el caso de las eliminaciones de activos y pasivos.
- **Jerarquía en las eliminaciones intersectoriales (Regla 4):** para el caso de las operaciones recíprocas intersectoriales que no cumplan con las reglas 1 y 2, se debe eliminar el valor del subsector que mayor jerarquía tenga en el siguiente listado, siendo 1 el de mayor jerarquía y 7 el de menor jerarquía:
 - 1) Presupuestario
 - 2) Extrapresupuestario
 - 3) Sociedades Financieras
 - 4) Sociedades No Financieras
 - 5) Fondos de Seguridad Social
 - 6) Gobierno Departamental
 - 7) Gobierno Municipal

En el gráfico 4 se presenta un árbol de decisiones para aplicar las reglas anteriormente descritas.

Gráfico 4. Árbol de decisiones para partidas recíprocas que no coinciden

Fuente: DGPM-MHCP

Después de aplicar estas reglas de decisión, se obtendrán los valores a eliminar para cada relación sectorial sintetizada en las tablas *Quien a Quien*, las cuales constituyen el insumo principal para hallar los saldos consolidados intrasectoriales e intersectoriales.

En el ejemplo de la tabla *Quien a Quien* del Anexo C, se observa que el valor a eliminar en la regla 1331-2361 es \$206.683 mm, producto de aplicar la regla de decisión 3, toda vez que las partes fuente y destino reportan valores diferentes y no se cumple la regla de decisión 2. Lo anterior se cumple también para las reglas 14113-243, 3212-3312 y 3214-3314. En el caso de la regla 32182-33182, el valor a eliminar es \$132 mm, resultado de aplicar la regla de decisión 2. Para los demás casos en el ejemplo, no se aplica ninguna regla de decisión, dado que las partes fuente y destino reportan los mismos valores.

4.2.7 Generación de saldos consolidados.

La determinación de los saldos consolidados del sector público requiere la aplicación de dos tipos de consolidación: intrasectorial e intersectorial. La consolidación intrasectorial se aplica para hallar los saldos consolidados de los subsectores: gobierno central presupuestario, gobierno central extrapresupuestario, fondos de seguridad social, gobierno municipal, gobierno departamental, sociedades financieras y sociedades no financieras. Por otro lado, la

consolidación intersectorial se aplica para generar los saldos consolidados de los sectores gobierno central, sociedades públicas, gobierno general y sector público, siguiendo el orden descrito. Es decir, en primer lugar, se deben generar los saldos consolidados de sector gobierno central y del gobierno general; en segundo lugar, se deben generar los saldos consolidados del sector sociedades públicas; y, por último, tomando como base los consolidados del sector sociedades públicas y del sector gobierno general, se obtienen los saldos consolidados del sector público.

Para esto se debe elaborar una nueva tabla que contenga las siguientes columnas para cada año y tipo de consolidación a realizar:

- Códigos económicos a consolidar.
- Saldos agregados del sector o los subsectores que se vayan a consolidar, que estarán distribuidos en los códigos económicos.
- Columna de eliminación de saldos conciliados, donde se consignan los valores de eliminación calculados en las tablas *Quien a Quien*, elaboradas a partir del reporte de operaciones recíprocas conciliadas.
- Columnas de eliminación de saldos por conciliar, donde se consignan las eliminaciones calculadas en las tablas *Quien a Quien*, que se elaboraron a partir del reporte de operaciones recíprocas.
- Columna de consolidación donde se suman las eliminaciones contenidas en las columnas de eliminación de saldos conciliados y por conciliar.
- Columna de saldos consolidados, que se determinará a partir de restar a los saldos agregados, el valor consignado en la columna de consolidación.

4.2.7.1 Consolidación intrasectorial

Se deben realizar 7 consolidaciones intrasectoriales que corresponden a los siguientes subsectores: Presupuestario, Extrapresupuestario, Fondos de Seguridad Social, Gobierno Departamental, Gobierno municipal, Sociedades Financieras y Sociedades no Financieras. Para cada una de estas consolidaciones se debe construir por año, una hoja que contenga los elementos enumerados anteriormente. Para esto, se deben asociar los saldos agregados discriminados por código económico. Luego se deben importar de las tablas *Quien a Quien* las eliminaciones relacionadas con el código asignado por la tabla de relaciones sectoriales, para la consolidación que se vaya a realizar, tal como se muestra en la tabla 5.

Tabla 5. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación intrasectorial

Relación sectorial	Código
Presupuestario Vs Presupuestario	1
Extrapresupuestario Vs Extrapresupuestario	25

Relación sectorial	Código
Fondos de Seguridad Social Vs Fondos de Seguridad Social	19
Gobierno municipal Vs Gobierno municipal	7
Gobierno Departamental Vs Gobierno Departamental	13
Sociedad Financiera Vs Sociedad Financiera	26
Sociedad no Financiera Vs Sociedad no Financiera	29

Fuente: DGPM-MHCP

Luego de importar las eliminaciones provenientes de las tablas *Quien a Quien*, se suman los valores de las columnas de eliminación de saldos conciliados y por conciliar, para obtener la columna de consolidación. Por último, se deben restar de los saldos agregados de cada subsector, las eliminaciones totales consignadas en las columnas de consolidación con el fin de obtener los saldos consolidados intrasectoriales.

4.2.7.2 Consolidación intersectorial

La consolidación de EFP del Sector Público contempla cuatro consolidaciones intersectoriales que se deberán aplicar en el siguiente orden: Gobierno central, Gobierno General, Sociedades Públicas y Sector Público. Para realizar cada una de estas consolidaciones se requiere que previamente se hayan realizado las siete consolidaciones intrasectoriales mencionadas en el numeral 4.2.7.1.

Consolidación Gobierno Central

La consolidación del Gobierno Central es la suma de los saldos consolidados de los subsectores Presupuestario y Extrapresupuestario, menos las operaciones recíprocas que se dieron entre estos subsectores, identificados con los siguientes códigos de relación sectorial:

Tabla 6. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Gobierno Central

Relación sectorial	Código
Presupuestario Vs Extrapresupuestario	5
Extrapresupuestario Vs Presupuestario	21

Fuente: DGPM-MHCP

Para determinar los saldos consolidados de este sector, se debe seguir el mismo proceso realizado para la consolidación intrasectorial, pero con la diferencia que se tendrán dos conjuntos de saldos consolidados intrasectorialmente, uno para el subsector Presupuestario, y otro para el subsector Extrapresupuestario. Así mismo, las eliminaciones se toman con base en las tablas *Quien a Quien* que se construyen a partir de los códigos de relación sectorial Presupuestario Vs Extrapresupuestario, es decir los códigos 5 y 21.

Consolidación Gobierno General

La consolidación del Gobierno General es la suma de los saldos consolidados del Sector Gobierno Central y de los subsectores Fondos de Seguridad Social, Gobierno Departamental y Gobierno Municipal, menos todos los saldos de operaciones recíprocas calculados en las tablas *Quien a Quien* de los siguientes códigos de relación sectorial:

Tabla 7. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Gobierno General

Relación Sectorial	Código
Presupuestario Vs Gobierno municipal	2
Presupuestario Vs Gobierno Departamental	3
Presupuestario Vs Fondos de Seguridad Social	4
Gobierno municipal Vs Presupuestario	6
Gobierno municipal Vs Gobierno Departamental	8
Gobierno municipal Vs Fondos de Seguridad Social	9
Gobierno municipal Vs Extrapresupuestario	10
Gobierno Departamental Vs Presupuestario	11
Gobierno Departamental Vs Gobierno municipal	12
Gobierno Departamental Vs Fondos de Seguridad Social	14
Gobierno Departamental Vs Extrapresupuestario	15
Fondos de Seguridad Social Vs Presupuestario	16
Fondos de Seguridad Social Vs Gobierno municipal	17
Fondos de Seguridad Social Vs Gobierno Departamental	18
Fondos de Seguridad Social Vs Extrapresupuestario	20
Extrapresupuestario Vs Gobierno municipal	22
Extrapresupuestario Vs Gobierno Departamental	23
Extrapresupuestario Vs Fondos de Seguridad Social	24

Fuente: DGPM-MHCP

La consolidación del Gobierno General sigue la misma dinámica de la consolidación Intrasectorial, con la diferencia que para esta consolidación se involucran los saldos consolidados del sector Gobierno Central, y de los subsectores Fondos de Seguridad Social, Gobierno Departamental y Gobierno Municipal y se utilizan las eliminaciones que provienen de las tablas *Quien a Quien*, que se determinan a partir de los 18 códigos de relación sectorial que se mostraron en la tabla 7.

Consolidación Sociedades Públicas

La consolidación del sector Sociedades Públicas se determina a partir de los saldos consolidados de los subsectores Sociedades Públicas Financieras y Sociedades Públicas No Financieras, menos todos los saldos de operaciones recíprocas calculados en las tablas *Quien a Quien* de los siguientes códigos de relación sectorial:

Tabla 8. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación de las Sociedades Públicas

Relación Sectorial	Código
Sociedad Financiera Vs Sociedad no Financiera	27
Sociedad no Financiera Vs Sociedad Financiera	28

Fuente: DGPM-MHCP

Consolidación Sector Público

Obtener los saldos consolidados del Sector Público es el último paso del proceso de consolidación de las EFP. La consolidación del Sector Público se determina a partir de sumar los saldos consolidados de Gobierno General y de las Sociedades Públicas, menos todas las operaciones recíprocas entre las sociedades y las entidades de gobierno que están sintetizadas en las tablas *Quien a Quien* de los siguientes códigos de relación sectorial:

Tabla 9. Códigos de relaciones sectoriales para la consolidación del Sector Público

Relación Sectorial	Código
Sociedad Financiera Vs Presupuestario	30
Presupuestario Vs Sociedad Financiera	31
Sociedad Financiera Vs Extrapresupuestario	32
Extrapresupuestario Vs Sociedad Financiera	33
Sociedad Financiera Vs Gobierno municipal	34
Gobierno Municipal Vs Sociedad Financiera	35
Gobierno Departamental Vs Sociedad Financiera	36
Sociedad Financiera Vs Gobierno Departamental	37
Sociedad Financiera Vs FSS	38
FSS Vs Sociedad Financiera	39
Sociedad No Financiera Vs Presupuestario	40
Presupuestario Vs Sociedad No Financiera	41
Sociedad No Financiera Vs Extrapresupuestario	42
Extrapresupuestario Vs Sociedad No Financiera	43
Sociedad No Financiera Vs Gobierno municipal	44
Gobierno municipal Vs Sociedad No Financiera	45
Sociedad No Financiera Vs Gobierno Departamental	46
Gobierno Departamental Vs Sociedad No Financiera	47
Sociedad No Financiera Vs FSS	48
FSS Vs Sociedad No Financiera	49

Fuente: DGPM-MHCP

4.2.8 Validaciones

Una vez realizado el proceso anterior, es necesario verificar que los datos consolidados obtenidos mediante el proceso de consolidación de las EFP satisfagan las siguientes reglas para el sector gobierno general, las cuales están basadas en el MEFP 2014:

- 1. No debe haber eliminaciones en las transferencias no clasificadas en otra partida (144 o 282) en el sector gobierno general.** Esto, por cuanto este tipo de transferencias se realizan con individuos, instituciones privadas sin fines de lucro, fundaciones no gubernamentales, sociedades o de fuentes que no sean gobiernos u organismos internacionales; es decir, no hay lugar a eliminación de transferencias entre unidades de gobierno. Las transferencias realizadas entre unidades del gobierno general, con gobiernos extranjeros o con organismos internacionales se reportan en los códigos 13 y 26 (Donaciones).
- 2. El total consolidado de gobierno general en el código 133 debe ser cero.** Este código corresponde a donaciones (ingreso) de otras unidades del gobierno general. De acuerdo con el MEFP 2014 “en el caso del sector gobierno general, estas transacciones deben eliminarse en la consolidación. Por lo tanto, las donaciones de otras unidades del gobierno general (133) tendrán un valor distinto de cero únicamente cuando las estadísticas se compilan para un subsector del gobierno general” (párr. 5.102). Lo mismo aplica para los códigos 14113 (intereses de otras unidades de gobierno general), 243 (intereses a otras unidades del gobierno general) y 263 (donaciones a otras unidades del gobierno general).

Si los datos consolidados obtenidos mediante el proceso de consolidación de las EFP satisfacen las reglas anteriores, se concluirá que dichos datos no requieren revisiones adicionales.

5. Diferencias entre la consolidación contable y la consolidación estadística

Existen varias razones por las cuales puede haber diferencias entre los consolidados obtenidos a partir del proceso de la CGN (descrito en la sección 3.1) y los obtenidos a partir del proceso de consolidación de las EFP (descrito en el capítulo 4). A continuación, se exponen las razones de las diferencias.

5.1 Subcuentas contables

Una de las diferencias más importantes radica en la homologación¹¹ de las subcuentas contables que utiliza el proceso de generación de EFP en base devengo. En este proceso la naturaleza de la subcuenta contable no necesariamente es la misma bajo la estructura del MEFP 2014. Es decir, que lo que se clasifica como activos, pasivos, ingresos y gastos o costos en el catálogo de la CGN, no se homologa necesariamente a estas categorías en las EFP.

Una de las diferencias está marcada porque las EFP no contemplan códigos asociados

¹¹ La homologación consiste en otorgarle un código del MEFP 2014 a cada una de las subcuentas contables que posee el catálogo de la CGN.

conceptualmente a lo que la contabilidad denomina patrimonio. Esto conlleva que las subcuentas de patrimonio en algunos casos no tengan una homologación o se homologuen a categorías diferentes.

Tabla 10. Homologación de las subcuentas contables a su clasificación económica

		Clase contable						
		Activos (1)	Pasivos (2)	Patrimonio (3)	Ingresos (4)	Gastos (5)	Costos de ventas (6)	Costos de transfor mación (7)
Total Subcuentas		1483	621	219	737	1053	134	1113
Clasificación económica	Activo financiero (Transacciones)	624	16	1	0	0	0	0
	Activo financiero (OFE)	28	0	84	53	91	0	0
	Activo no financiero (Transacciones)	697	0	1	0	7	0	0
	Activo no financiero (OFE)	0	0	75	52	151	0	0
	Pasivo (Transacciones)	16	489	30	2	0	0	0
	Pasivo (OFE)	0	0	15	26	24	0	0
	Ingresos	69	14	5	568	84	0	0
	Gastos	27	63	3	20	666	134	1113
	Sin información (*)	22	39	5	16	30	0	0

Fuente: DGPM-MHCP

(*) Subcuentas en las que no se identificó reporte de información contable.

5.2 Reglas de eliminación

Otra de las diferencias existentes entre las dos metodologías, se debe al conjunto de subcuentas contables que hacen parte de las reglas de eliminación que publica la CGN. En ambos procesos, estas reglas de eliminación son insumo para generar la consolidación, sin embargo, cada proceso las utiliza con objetivos diferentes.

Para la CGN, las reglas de eliminación son un insumo que tiene el objetivo de servir como referencia a las entidades para elaborar el reporte de partidas recíprocas. Por otro lado, el proceso de consolidación de EFP utiliza las reglas de eliminación de la CGN, con el fin de delimitar las subcuentas que se utilizarán en el proceso. Para esto, se deben seleccionar únicamente las subcuentas de las reglas de eliminación que guardan congruencia de eliminación, es decir, que todas aquellas subcuentas que no cumplan con la reciprocidad establecida en las reglas de eliminación que se extraen del MEF 2014, no entrarán en el proceso. Esto implica que las subcuentas que componen cada regla de eliminación deberán tener correspondencia tanto en lo que reporta la parte fuente, como en lo que reporta la contraparte destino, tal como se muestra a continuación:

Tabla 11. Ejemplo de eliminación de subcuentas homologadas a Dinero Legal y Depósitos

Código	Descripción	Código MEFP	Código	Descripción	Código MEFP
1.1.10.05	Cuenta corriente	3212	2.1.10.01	Cuentas corrientes	3312
1.1.10.06	Cuenta de ahorro	3212	2.1.10.02	Depósitos simples	3312
1.1.10.09	Depósitos simples	3212	2.1.10.05	Depósitos de ahorro	3312
1.1.10.90	Otros depósitos en instituciones financieras	3212	2.1.10.07	Cuentas de ahorro especial	3312
1.1.32.10	Depósitos en instituciones financieras	3212	2.1.10.90	Otras operaciones de captación y servicios financieros	3312

Fuente: DGPM-MHCP

Como se puede observar en el ejemplo previo, la regla de eliminación y las subcuentas que la componen, poseen congruencia de eliminación, dado que las subcuentas contables de activos y pasivos están homologadas a la misma categoría del MEFP 2014: Dinero legal y depósitos.

A 31 de diciembre de 2019, la CGN relaciona un total de 816 subcuentas que componen las reglas de eliminación, de las cuales sólo entran al proceso de consolidación de EFP 720. Las 96 subcuentas que no entran, además de no cumplir con el criterio de ser congruentes en la eliminación¹² (40 subcuentas), se excluyen porque hacen parte de reglas de eliminación relacionadas con retenciones, anticipos o cuentas por pagar o por cobrar de impuestos (56 subcuentas). Esto se debe a que en las EFP los ingresos por impuestos se revelan de acuerdo con la información del recaudo en base caja, lo que implica, que para la consolidación se deben excluir las subcuentas que puedan llegar a afectar el saldo de impuestos recaudados en el periodo.

5.3 Reglas de decisión

Pese a que ambos procesos utilizan los mismos reportes de partidas recíprocas como fuente principal para calcular las eliminaciones, no aplican los mismos criterios de decisión en los casos en que las dos partes vinculadas a una operación recíproca reportan valores diferentes. Las EFP aplican las reglas de decisión que se muestran en la sección 4.2.6. Por otro lado, en la metodología que sigue la CGN, no se eliminan necesariamente todas las operaciones recíprocas, sino que, una vez aplicadas las reglas de eliminación, los saldos por conciliar se registran en las cuentas de ajuste de la consolidación.

¹² Según lo definido en el MEFP 2014.

5.4 Saldos por conciliar

El sistema empleado por la CGN para el proceso de consolidación identifica los saldos por conciliar, que corresponden a las diferencias de reporte entre Entidades Contables Públicas (ECP) que participan en una misma transacción que implique relaciones entre activos y pasivos o entre ingresos y gastos, entre otras correlaciones posibles, y está definido con un tipo de dato lógico, así: 0 para designar los conceptos que no acumulan saldos por conciliar y 1 en caso contrario.

Una vez calculadas las diferencias de saldos por conciliar, el sistema las agrupa por su origen y las identifica de acuerdo con los siguientes mensajes auxiliares:

✓ **Por inconsistencias en reporte y registros contables**

Esta clasificación de saldo por conciliar determina errores en el manejo y registro de las operaciones recíprocas, y se resumen así:

- Uso erróneo de cuentas.
- Registro de valores diferentes.
- Reporte de una operación recíproca con una entidad que no participó en la transacción.
- Reporta de una operación a corto plazo, cuya contrapartida se reportó a largo plazo, o viceversa, aun cuando la exigibilidad debe ser una sola.
- Reporte de una operación recíproca con otra entidad que no la reporta.

✓ **Por criterio contable y normatividad vigente**

Esta clasificación de saldo por conciliar determina disparidad en el criterio para el registro de las operaciones, y se puede resumir en:

- La misma operación aplica de formas diferentes en cada una de las entidades involucradas (corriente y no corriente).
- La normatividad vigente permite la actualización con bases de medición diferentes entre entidades; por ejemplo, las inversiones en títulos de deuda pueden medirse a precios de mercado, costo amortizado o al costo en una entidad, mientras que la deuda en otra entidad se puede medir a costo amortizado.

✓ **Por el momento del devengo o causación**

Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades. Dichas operaciones se pueden resumir en:

- Transacciones que no inician para las dos entidades en el mismo momento (Ej.: Declaraciones de impuestos).
- Registro de transacciones al final del periodo para una entidad y al inicio del siguiente periodo para la otra (Ej.: pagos o confirmación de giros).

De este modo, mientras que, en el proceso de consolidación contable pueden quedar saldos por conciliar, que no se resuelven con reglas de decisión y que, por lo tanto, se registran en cuentas específicas definidas para ello, en el proceso de consolidación de las EFP no quedan saldos por conciliar, dado que se aplican todas las reglas de decisión definidas en la sección 4.2.6.

5.5 Eliminación Inversión-Patrimonio

Otra de las diferencias que surge entre los dos procesos de consolidación tiene que ver con la eliminación de la inversión-patrimonio. En las EFP, esta eliminación va a estar determinada por las subcuentas contables homologadas a la categoría 3205 y 3305 (participaciones de capital y en fondos de inversión). De manera que, en dicho proceso se excluirán todas las otras cuentas del patrimonio que no estén homologadas a esta categoría. Por su parte, en la consolidación que realiza la CGN se utilizan las subcuentas homologadas a las inversiones patrimoniales y se toman todas las subcuentas contables que componen el patrimonio.

5.6 Otros insumos

Aunque la metodología de consolidación de EFP en base devengo se desarrolló a partir de los informes de partidas recíprocas generados por la CGN, es posible integrar fuentes alternativas de información al proceso de consolidación. Por ejemplo, se pueden usar otros registros administrativos que den cuenta de transacciones realizadas entre dos unidades del sector público, por ejemplo, el presupuesto, información de tesorería, reportes de deuda y las notas a los estados financieros.

6. Ejercicio piloto

La MC realizó un ejercicio piloto de consolidación contable y estadística, con una muestra de 20 entidades representativas de cada uno de los sectores que componen el Sector Público, en función de la materialidad¹³ de cada una de ellas respecto al sector al que pertenecen, de acuerdo con la sectorización que establece el MEFP 2014. Los resultados permitirán

¹³ En este contexto la materialidad hace referencia a la participación de la entidad en el total del sector al que pertenece, en función de sus activos, pasivos, ingresos y gastos.

evidenciar las similitudes y las diferencias entre los dos modelos de consolidación. Las entidades seleccionadas se presentan en la Tabla 12.

Tabla 12. Entidades incluidas en el ejercicio piloto

ID	Entidad	Subsector	% Participación en el sector
11500000	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Presupuestario	6,38%
923272394	Tesoro Nacional	Presupuestario	19,72%
923272395	Deuda Pública Nación	Presupuestario	18,39%
11100000	Ministerio de Defensa Nacional	Presupuestario	3,28%
12300000	Policía Nacional	Presupuestario	2,86%
11300000	Ministerio de Educación Nacional	Presupuestario	2,70%
210105001	Medellín	Gobierno municipal	6,69%
210111001	Bogotá D.C.	Gobierno municipal	28,98%
110505000	Departamento de Antioquia	Gobierno Departamental	14,22%
112525000	Departamento de Cundinamarca	Gobierno Departamental	7,84%
923272470	Colpensiones - Fondo de Vejez	FSS	21,02%
923272791	ADRES	FSS	54,34%
21176000	Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca	Extrapresupuestario	9,17%
27400000	Universidad Nacional de Colombia	Extrapresupuestario	21,22%
27700000	Fondo Nacional del Café	Extrapresupuestario	13,02%
230105001	Empresas Públicas de Medellín	Empresa No Financiera	9,24%
234111001	E.S.P. Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A.	Empresa No Financiera	0,99%
31400000	Ecopetrol S.A.	Empresa No Financiera	40,67%
42200000	Banco de la República	Empresa Financiera	32,67%
43400000	Financiera de Desarrollo Nacional S.A.	Empresa Financiera	1,92%

Fuente: DGPM-MHCP

Para la realización de este ejercicio se definieron los siguientes insumos:

- Última versión de la tabla de homologación
- Saldo agregados de las 20 entidades a 31 de diciembre de 2019
- Partidas recíprocas a 31 de diciembre de 2019
- Tabla de relaciones sectoriales
- Cuentas para la consolidación
- Reglas de eliminación del MEFP 2014

6.1 Consolidación Contable

El proceso de consolidación contable de la CGN es un desarrollo institucional y se realiza en forma automatizada, siguiendo una secuencia lógica para cada una de las funcionalidades del software, a partir de parámetros definidos para cada proceso y con reglas predeterminadas, que culmina con las cifras consolidadas y la estructuración de los respectivos informes o estados financieros.

Los resultados de la consolidación contable para cada uno de los componentes del marco analítico del MEFP 2014 se presentan en la Tabla 13, de acuerdo con la respectiva tabla de homologación estructurada por la Mesa de Homologación.

Tabla 13. Ejercicio piloto de consolidación contable a 31 de diciembre de 2019
(cifras en miles de millones de pesos)

Concepto	Agregados	Eliminaciones	Consolidado
Ingresos	608.693	242.821	365.872
11	20.500	1.679	18.821
12	72.155	-	72.155
13	422.259	239.950	182.308
14	93.779	1.191	92.588
Gastos	647.132	243.169	403.963
21	28.503	-	28.503
22	58.989	605	58.383
23	9.833	-	9.833
24	34.799	753	34.047
25	2.401	1.516	885
26	397.001	240.146	156.855
27	29.436	-	29.436
28	86.169	148	86.020
Activos No financieros	332.253		332.253
3111	67.579	-	67.579
3112	18.613	-	18.613
3113	23.208	-	23.208
3114	8.114	-	8.114
312	8.744	-	8.744
313	376	-	376
3141	198.681	-	198.681
3142		-	-
3143		-	-
3144	6.938	-	6.938
Activos Financieros	542.290	86.627	455.663

Concepto	Agregados	Eliminaciones	Consolidado
3201	5.186	-	5.186
3202	66.109	6.286	59.823
3203	219.029	9.242	209.787
3204	39.935	17.174	22.760
3205	175.125	52.963	122.162
3206	226	-	226
3207	1.265	-	1.265
3208	35.414	961	34.452
Pasivos	1.130.306	95.666	1.034.640
3301		-	-
3302	172.689	6.481	166.208
3303	456.701	6.737	449.964
3304	126.638	16.840	109.798
3305	63.749	62.031	1.718
3306	107.653	-	107.653
3307	1.056	-	1.056
3308	201.819	3.577	198.242

Fuente: CGN

Como se puede ver, en los ingresos se obtuvieron saldos agregados por valor de \$608.693 mm, saldos eliminados por \$242.821 mm y saldos consolidados por \$365.872 mm. Para los gastos el saldo agregado fue de \$647.132 mm y las eliminaciones sumaron \$243.169 mm, para un saldo consolidado de \$403.963 mm. Para los activos no financieros el saldo agregado fue de \$332.253 mm, dado que no hay lugar a eliminaciones, el saldo consolidado es igual. Por su parte, en los activos financieros los saldos agregados sumaron \$542.290 mm, las eliminaciones \$86.627 mm y el saldo consolidado \$455.663 mm. Finalmente, los pasivos agregados ascendieron a \$1.130.306 mm, las eliminaciones a \$95.666 mm y los saldos consolidados a \$1.034.640 mm.

6.2 Consolidación Estadística

De acuerdo con el proceso descrito en el capítulo 4 y los insumos del ejercicio piloto, se obtuvieron los saldos que se presentan en la Tabla 14 de forma resumida. La primera columna contiene los principales conceptos del marco analítico del MEF 2014: ingresos, gastos, activos no financieros, activos financieros y pasivos. La segunda comprende la suma de los valores agregados reportados por las 20 entidades de la muestra para cada concepto. La tercera presenta la suma total de las eliminaciones aplicadas en las etapas de consolidación descritas en la sección 4.2.7. La cuarta muestra los saldos consolidados para las 20 entidades del sector público.

Tabla 14. Ejercicio piloto de consolidación estadística a 31 de diciembre de 2019
(cifras en miles de millones de pesos)

Concepto	Agregados	Eliminaciones	Consolidados
Ingresos	608.693	245.671	363.022
11	20.500	141	20.359
12	72.155	0	72.155
13	422.259	242.631	179.628
14	93.779	2.899	90.880
Gastos	647.132	245.671	401.461
21	23.135	0	23.135
22	72.549	625	71.924
23	3.093	0	3.093
24	34.799	757	34.043
25	2.401	1.516	885
26	397.001	242.631	154.370
27	29.436	0	29.436
28	84.717	142	84.575
Activos No financieros	332.253	0	332.253
3111	67.579	0	67.579
3112	18.613	0	18.613
3113	23.208	0	23.208
3114	8.114	0	8.114
312	8.744	0	8.744
313	376	0	376
3141	198.681	0	198.681
3142	0	0	0
3143	0	0	0
3144	6.938	0	6.938
Activos Financieros	542.290	84.136	458.154
3201	5.186	0	5.186
3202	66.109	6.329	59.780
3203	219.029	6.737	212.292
3204	39.935	17.175	22.760
3205	175.125	52.800	122.325
3206	226	0	226
3207	1.265	0	1.265
3208	35.414	1.095	34.318
Pasivos	1.130.306	84.136	1.046.170
3301	0	0	0
3302	172.689	6.329	166.361
3303	456.701	6.737	449.964

Concepto	Agregados	Eliminaciones	Consolidados
3304	126.638	17.175	109.463
3305	63.749	52.800	10.949
3306	107.653	0	107.653
3307	1.056	0	1.056
3308	201.819	1.095	200.724

Fuente: DGPM-MHCP

Como resultado del ejercicio piloto de consolidación estadística, para los mismos valores agregados de cada concepto, se obtuvieron los siguientes resultados de eliminaciones y saldos consolidados: en los ingresos las eliminaciones fueron por \$245.671 mm, para un total de saldos consolidados por \$363.022 mm; en los gastos se tuvieron eliminaciones por \$245.671 mm, para un saldo consolidado de \$401.461 mm; los activos no financieros, igual que en la consolidación contable, no tuvieron eliminaciones; en los activos financieros las eliminaciones sumaron \$84.136.0 mm para un saldo consolidado de \$458.154 mm; finalmente, los pasivos tuvieron eliminaciones por \$84.136 mm, para unos saldos consolidados de \$1.046.170 mm.

6.3 Comparación de resultados entre la consolidación contable y la estadística

Como se observa en los resultados del ejercicio piloto de consolidación contable (sección 6.1) y de consolidación estadística (sección 6.2), los valores de los agregados son iguales, toda vez que ambos procesos tomaron los mismos insumos para realizar los cálculos. Sin embargo, los valores de los consolidados son distintos, como se evidencia en la Tabla 15.

Tabla 15. Comparación de datos consolidados

(cifras en miles de millones de pesos)

Concepto	Consolidación contable	Consolidación estadística	Diferencia
Ingresos	365.872	363.022	2.850
11	18.821	20.359	-1.538
12	72.155	72.155	0
13	182.308	179.628	2.680
14	92.588	90.880	1.708
Gastos	403.963	401.461	2.502
21	28.503	23.135	5.368
22	58.383	71.924	-13.541
23	9.833	3.093	6.740
24	34.047	34.043	4
25	885	885	0
26	156.855	154.370	2.485
27	29.436	29.436	0

Concepto	Consolidación contable	Consolidación estadística	Diferencia
28	86.020	84.575	1.445
Activos No financieros	332.253	332.253	0
3111	67.579	67.579	0
3112	18.613	18.613	0
3113	23.208	23.208	0
3114	8.114	8.114	0
312	8.744	8.744	0
313	376	376	0
3141	198.681	198.681	0
3142	0	0	0
3143	0	0	0
3144	6.938	6.938	0
Activos Financieros	455.663	458.154	-2.491
3201	5.186	5.186	0
3202	59.823	59.780	43
3203	209.787	212.292	-2.505
3204	22.760	22.760	0
3205	122.162	122.325	-163
3206	226	226	0
3207	1.265	1.265	0
3208	34.452	34.318	134
Pasivos	1.034.640	1.046.170	-11.530
3301	0	0	0
3302	166.208	166.361	-153
3303	449.964	449.964	0
3304	109.798	109.463	335
3305	1.718	10.949	-9.231
3306	107.653	107.653	0
3307	1.056	1.056	0
3308	198.242	200.724	-2.482

Fuente: CGN y DGPM-MHCP

Al respecto, se pudo determinar que los valores de las eliminaciones y, por lo tanto, de los consolidados son distintos por diferencias en los siguientes aspectos: 1) reglas de eliminación; 2) reglas de decisión; 3) saldos por conciliar; y 4) participación no controladora. A continuación, se exponen cada uno de estos puntos.

6.3.1 Reglas de eliminación

Como se señaló en la sección 5.2, una de las razones por las cuales se pueden presentar

resultados diferentes entre las dos metodologías, tiene que ver con el conjunto de subcuentas contables que hacen parte de las reglas de eliminación que publica la CGN, ya que, para esta entidad, las reglas de eliminación son un insumo que tiene el objetivo de servir como referencia a las entidades para elaborar el reporte de partidas recíprocas. Mientras que, para el proceso de consolidación de EFP, las reglas de eliminación de la CGN sirven para delimitar las subcuentas que se utilizan en el proceso, incorporando solo aquellas que cumplen con la reciprocidad establecida en las reglas de eliminación que plantea el MEFP 2014.

Así, las reglas de eliminación de la CGN a 31 de diciembre de 2019, que fueron usadas en el ejercicio piloto, relacionan un total de 816 subcuentas, de las cuales sólo 720 entraron al proceso de consolidación de EFP. De las 96 subcuentas que no se incluyeron en este último, 40 no cumplieron con el criterio de ser congruentes en la eliminación y 56 hacen parte de reglas de eliminación relacionadas con retenciones, anticipos o cuentas por pagar o por cobrar de impuestos, que puedan llegar a afectar el saldo de impuestos recaudados en el periodo.

6.3.2 Reglas de decisión

De acuerdo con lo planteado en la sección 5.3, pese a que ambos procesos utilizan los mismos reportes de partidas recíprocas como fuente principal para calcular las eliminaciones, no aplican los mismos criterios de decisión en los casos en que las dos partes vinculadas a una operación recíproca reportan valores diferentes.

Las EFP aplican las siguientes reglas de decisión (que se explican en la sección 4.2.6.): regla de quien reporta, regla de materialidad, regla intrasectorial y jerarquía en las eliminaciones intersectoriales.

Por otra parte, en la metodología que sigue la CGN, no se eliminan necesariamente todas las operaciones recíprocas, sino que, una vez aplicadas las reglas de eliminación, los saldos por conciliar se registran en las cuentas de ajuste de la consolidación. Lo anterior da como resultado que los valores de las eliminaciones y, por lo tanto, de los consolidados, sean distintos en ambos procesos.

6.3.3. Saldo por conciliar

Como se indicó anteriormente, los saldos por conciliar en la consolidación contable se generan por las diferencias en los reportes de las operaciones recíprocas entre las entidades partícipes de una transacción. Como el proceso de consolidación tiene en cuenta el mayor valor reportado, la diferencia la revela en unas cuentas específicas denominadas saldos por conciliar en los activos, pasivos, ingresos o gastos. Esta es la principal diferencia de los dos procesos de consolidación, dado que la consolidación estadística no genera estos saldos, por cuanto iguala las operaciones recíprocas de acuerdo con la regla de decisión aplicable.

Para el ejercicio piloto no se tuvieron en cuenta estos saldos por conciliar en los resultados finales de la consolidación contable y, por tanto, se registran únicamente los valores consolidados.

6.3.4 Cálculo y registro de la participación no controladora (eliminación inversión-patrimonio)

Una vez el proceso determina y calcula el valor del resultado consolidado del ejercicio se procede a distribuir la parte que les corresponde a los inversionistas minoritarios tanto público como privados, utilizando la tabla de composición patrimonial y los resultados individuales de cada empresa en donde éstas participan.

En el caso de los inversionistas públicos minoritarios se entiende que corresponden a quienes no hacen parte del centro de consolidación que se está procesando; y para los privados cuando en el centro de consolidación participan en una empresa de economía mixta. El valor calculado para la participación no controladora es una distribución del resultado consolidado del ejercicio previamente calculado, el cual se registra y revela en cuentas de consolidación previamente definidas para ello.

En las EFP, esta eliminación va a estar determinada solamente por las subcuentas contables homologadas a la categoría 3205 y 3305 (participaciones de capital y en fondos de inversión).

7. Conclusiones

A partir de la experiencia de la CGN en el proceso de consolidación contable y del desarrollo metodológico propuesto por el MHCP, la Mesa de Consolidación (MC) de la CIEFP estableció la metodología para la consolidación de EFP con base en el MEFP 2014. Esto, como parte del trabajo de definición de lineamientos para la generación de EFP en base devengo.

En desarrollo de lo anterior, en este documento se presentó el marco conceptual del modelo de Consolidación Contable, en línea con las NICSP, y del modelo de Consolidación Estadística, de acuerdo con el SCN 2008 y el MEFP 2014. Se profundizó en la metodología de Consolidación Estadística con base en este último referente, detallando los insumos y el proceso que se ejecuta para conseguir saldos consolidados inter e intrasectoriales, y se describieron sus diferencias con respecto al modelo de Consolidación Contable.

Al respecto, se aclaró que el modelo adoptado para la Consolidación Estadística puede presentar diferencias por efecto de tratamientos distintos en: la homologación de las subcuentas contables, los usos de las reglas de eliminación que publica la CGN, la aplicación

de las reglas de decisión, el uso de otros insumos y la metodología aplicada por cada proceso para la eliminación de las inversiones patrimoniales.

Para verificar y validar el modelo de Consolidación Estadística, la MC realizó un ejercicio piloto en el que comparó la consolidación contable con la Consolidación Estadística, a partir de una muestra de 20 entidades que representan cada uno de los sectores que componen el Sector Público. Como resultado, se evidenciaron diferencias en los saldos consolidados que obedecen principalmente a diferencias en la aplicación de reglas de eliminación, reglas de decisión, saldos por conciliar, y cálculo y registro de la participación no controladora en el resultado del ejercicio consolidado.

Una vez concluido el ejercicio piloto, el siguiente trabajo de la MC será validar si el modelo de consolidación estadística es suficientemente robusto, para lo cual, entre otros análisis, realizará ejercicios de consolidación para cada uno de los subsectores del sector Gobierno General.

El proceso de consolidación que realiza la CGN está diseñado para modificar los insumos que corresponden al proceso de la consolidación estadística y, en este sentido, tiene la posibilidad de ejecutar separadamente los dos consolidados, el contable y el estadístico, haciendo los ajustes al software que sean pertinentes desde lo técnico y lo funcional.

Referencias bibliográficas

- Comisión de las Comunidades Europeas, Fondo Monetario Internacional, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, Naciones Unidas y Banco Mundial. *Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008)*. Bruselas/Luxemburgo, Washington, D.C, Paris, Nueva York.
- Fondo Monetario Internacional (2014). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*. Washington, D.C: IMF.

Anexos

Anexo A. Reglas de eliminación según el MEFP 2014

Tipo de Regla	Concepto fuente	Descripción MEFP 2014 Fuente	Concepto destino	Descripción MEFP 2014 Destino
1 a 1	1331	Donaciones de otras unidades del gobierno general – corrientes	2631	Donaciones de otras unidades del gobierno general – corrientes
1 a 1	1332	Donaciones de otras unidades del gobierno general – de capital	2632	Donaciones de otras unidades del gobierno general – de capital
1 a 1	14113	Intereses – de otras unidades del gobierno general	243	Intereses – a otras unidades del gobierno general
1 a 1	1415	Arriendo de recursos naturales	2814	Arriendo de recursos naturales
N a 1	1421	Ventas de establecimientos de mercado	22	Uso de bienes y servicios
N a 1	1422	Derechos administrativos	22	Uso de bienes y servicios
N a 1	1423	Ventas incidentales de establecimientos de no mercado	22	Uso de bienes y servicios
N a 1	1424	Ventas imputadas de bienes y servicios	22	Uso de bienes y servicios
1 a 1	14411	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida – Subsidios	253	Subsidios - a otros sectores
N a 1	1111	Impuestos pagaderos por personas físicas	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1112	Impuestos pagaderos por sociedades y otras empresas	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1131	Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1132	Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1136	Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1146	Otros impuestos sobre los bienes y servicios	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1156	Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1162	Otros impuestos pagaderos por otras entidades distintas de las empresas o no identificables	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	143	Multas, sanciones pecuniarias y depósitos en caución transferidos	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	14412	Otras transferencias corrientes no clasificadas en otra partida	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1144	Impuestos sobre servicios específicos	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	112	Impuestos sobre la nómina salarial y la fuerza de trabajo	2821	Transferencias corrientes no clasificadas en otra partida
N a 1	1442	Transferencias de capital no clasificadas en otra partida	2822	Transferencias de capital no clasificadas en otra partida
N a 1	1133	Impuestos sobre sucesiones, herencias y regalos	2822	Transferencias de capital no clasificadas en otra partida
N a 1	1135	Gravámenes sobre el capital	2822	Transferencias de capital no clasificadas en otra partida
N a 1	121	Contribuciones a la seguridad social	2121	Contribuciones sociales efectivas de los empleadores

Tipo de Regla	Concepto fuente	Descripción MEFP 2014 Fuente	Concepto destino	Descripción MEFP 2014 Destino
N a 1	1212	Contribuciones de los empleadores	2121	Contribuciones sociales efectivas de los empleadores
1 a 1	14112	Intereses – de residentes distintos del gobierno general	242	Intereses – a residentes distintos del gobierno general
1 a 1	14511	Primas por cobrar	28311	Primas por pagar
1 a 1	3212	Activos financieros – Dinero legal y depósitos	3312	Pasivos – Dinero legal y depósitos
1 a 1	3213	Activos financieros – Títulos de deuda	3313	Pasivos – Títulos de deuda
1 a 1	3214	Activos financieros – Préstamos	3314	Pasivos – Préstamos
1 a 1	32151	Activos financieros – Participaciones de capital	33151	Pasivos – Participaciones de capital
1 a 1	32152	Activos financieros – Participaciones o cuotas en fondos de inversión	33152	Pasivos – Participaciones o cuotas en fondos de inversión
1 a 1	32161	Activos financieros – Reservas técnicas de seguros no de vida	33161	Pasivos – Reservas técnicas de seguros no de vida
1 a 1	32162	Activos financieros – Derechos de seguros de vida y a rentas vitalicias	33162	Pasivos – Derechos de seguros de vida y a rentas vitalicias
1 a 1	32163	Activos financieros – Derechos de pensiones	33163	Pasivos – Derechos de pensiones
1 a 1	32164	Activos financieros – Derechos de fondos de pensiones sobre sus administradores	33164	Pasivos – Derechos de fondos de pensiones sobre sus administradores
1 a 1	32165	Activos financieros – Provisiones para indemnizaciones bajo sistemas de garantías estandarizadas	33165	Pasivos – Provisiones para indemnizaciones bajo sistemas de garantías estandarizadas
1 a 1	32171	Activos financieros – Derivados financieros	33171	Pasivos – Derivados financieros
1 a 1	32172	Activos financieros – Opciones de compra de acciones por parte de empleados	33172	Pasivos – Opciones de compra de acciones por parte de empleados
1 a 1	32181	Activos financieros – Otras cuentas por cobrar (créditos y anticipos comerciales)	33181	Pasivos – Otras cuentas por pagar (créditos y anticipos comerciales)
1 a 1	32182	Activos financieros – Otras cuentas por cobrar (otras cuentas por cobrar diversas)	33182	Pasivos – Otras cuentas por pagar (otras cuentas por pagar diversas)

Fuente: Elaboración propia con base en FMI, 2014

Anexo B. Tabla de homologación

Ver archivo Excel: Tabla de homologación ejercicio piloto

Anexo C. Ejemplo de Tabla *Quien a Quien*: Presupuestario vs Presupuestario (cifras en miles de millones de pesos)

Sector	Cod econ	Valor fuente	Cod econ	Valor destino	Dif	%	Valor a eliminar
1	1331	206.684	2631	206.683	0,8	0,00%	206.683
1	1332	27	2632	27	0,0	0,00%	27

Sector	Cod econ	Valor fuente	Cod econ	Valor destino	Dif	%	Valor a eliminar
1	14113	540	243	540	0,4	0,08%	540
1	1415	-	2814	-			-
1	1421	0,2	22	-	0,2		0,2
1	1422	-	22	-			-
1	1423	-	22	-			-
1	1424	-	22	-			-
1	14411	-	253	-			-
1	1111	-	2821	75	-		-
1	1112	-	2821	-			-
1	1131	-	2821	-			-
1	1132	-	2821	-			-
1	1136	-	2821	-			-
1	1146	-	2821	-			-
1	1156	-	2821	-			-
1	1162	-	2821	-			-
1	143	-	2821	-			-
1	14412	-	2821	-			-
1	1144	-	2821	-			-
1	112	75	2821	-			75
1	1442	-	2822	-	-		-
1	1133	-	2822	-			-
1	1135	-	2822	-			-
1	121	-	2121	-	-		-
1	1212	-	2121	-			-
1	14112	-	242	-	-		-
1	14511	-	28311	-			-
1	3212	5.848	3312	5.970	121	2,0%	5.848
1	3213	15.285	3313	15.285	-		15.285
1	3214	10.676	3314	10.675	1,2	0,0%	10.676
1	32151	-	33151	-	-		-
1	32152	-	33152	-	-		-
1	32161	-	33161	-	-		-
1	32162	-	33162	-	-		-
1	32163	-	33163	-	-		-
1	32164	-	33164	-	-		-
1	32165	-	33165	-	-		-
1	32171	-	33171	-	-		-
1	32172	-	33172	-	-		-
1	32181	-	33181	-	-		-
1	32182	87	33182	132	45	51,8%	132

Fuente: DGPM-MHCP

**Anexo D. Hoja de trabajo de la consolidación contable
(cifras en miles de millones de pesos)**

Liquidez	Código Cuenta	Descripción Cuenta	Saldo Agregado		Operaciones recíprocas		Saldo Por Conciliar		Eliminaciones agrupadas		Saldo Consolidado	
			Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
1	1	Activos	334.656,4			31.575,1		681,3	32.256,3		302.400,0	
2	1	Activos	538.278,2			55.052,8	101,3	20.113,9	75.065,4		463.212,7	
1	2	Pasivos		297.067,8	24.200,5		328,2			24.528,7		272.539,2
2	2	Pasivos		806.206,9	9.475,3		374,8			9.850,1		796.356,8
2	3	Patrimonio		229.403,2	55.574,7	14.527,5	11.916,1			73.880,0		303.283,2
2	4	Ingresos		653.437,9	262.867,8	0,1	3.220,8			266.088,5		387.349,4
2	5	Gastos	597.710,6			243.094,7		2.846,5	266.858,1		330.852,5	
2	6	Costos de ventas	56.664,3			167,5			167,5		56.496,9	

Anexo E. Hoja de trabajo de la consolidación contable – Participación no controladora, Cierre, Distribución y Unificación del resultado

Liquidez	Código Cuenta	Descripción Cuenta	Participación no Controladora		Cierre		Distribución		Unificación del Resultado	
			Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
2	5	Gastos				20.916,8	1.571,4	1.571,4		
2	3	Patrimonio	7.590,3	7.590,3	20.916,8		1.571,4	1.571,4	3.142,8	3.142,8