

**EFFECTOS EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS EMPRESAS
SOCIALES DEL ESTADO DE ORDEN DEPARTAMENTAL
DEL VALLE DEL CAUCA EN EL PERIODO 2016:
A PARTIR DE LA CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES**

YUDY NATALIA AVIRAMA FERNÁNDEZ

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI**

2019

**EFFECTOS EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS EMPRESAS
SOCIALES DEL ESTADO DE ORDEN DEPARTAMENTAL
DEL VALLE DEL CAUCA EN EL PERIODO 2016:
A PARTIR DE LA CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES**

YUDY NATALIA AVIRAMA FERNÁNDEZ

Trabajo de grado para optar al título de Contadora Pública.

Directora:
Bibiana Rendón Álvarez

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
2019**

DEDICATORIA

A mi abuela Ángela, por su ejemplo de valentía y por enseñarme a vivir con dignidad.

A mis padres Claudia y Mariano, por brindarme un hogar y apoyo incondicional.

A mis hermanas Sofía y Valeria, cuya luz alcanzará las estrellas.

A Leydi T., quién me acompaña en este camino de la vida.

A ASECUVA, por un legado de amistades entrañables.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	20
1 CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	22
1.1 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN	22
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	25
1.3 FORMULACIÓN DEL INTERROGANTE DE INVESTIGACIÓN.....	27
1.4 SISTEMATIZACIÓN DEL INTERROGANTE DE INVESTIGACIÓN.....	27
2 OBJETIVOS.....	28
2.1 OBJETIVO GENERAL.....	28
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	28
3 JUSTIFICACIÓN	29
4 MARCO DE REFERENCIA	31
4.1 MARCO TEÓRICO.....	31
4.1.1 <i>Teoría económica clásica</i>	31
4.1.2 <i>Teoría de la agencia</i>	32
4.1.3 <i>Teoría de la racionalidad limitada</i>	32
4.1.4 <i>Teoría de toma de decisiones</i>	33
4.1.5 <i>Teoría de la contabilidad</i>	34
4.1.6 <i>Contabilidad del Sector Público</i>	35
4.1.7 <i>Contabilidad Pública</i>	36
4.1.8 <i>Normalización contable</i>	38
4.1.9 <i>Modernización del sistema contable público</i>	41
4.2 MARCO CONCEPTUAL.....	42
4.2.1 <i>Doctrina contable Pública</i>	43
4.2.2 <i>Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público</i>	43
4.2.3 <i>Empresa Social del Estado</i>	44
4.2.4 <i>Marco Conceptual Público</i>	44
4.2.5 <i>Notas a los estados financieros</i>	44
4.2.6 <i>Plan General de Contabilidad Pública</i>	44
4.2.7 <i>Régimen de Contabilidad Pública –RCP-</i>	45
4.3 MARCO LEGAL	46
5 METODOLOGÍA	47
5.1 FUENTES DE INFORMACIÓN.....	48
5.2 EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	51
5.3 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN	52
5.4 ENTIDADES ANALIZADAS	52
5.5 ALCANCES Y LIMITACIONES.....	53

CAPITULO II	55
6 CONCEPTUALIZACIÓN DE LA NORMATIVIDAD CONTABLE APLICABLE A LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO EN COLOMBIA	55
6.1 NORMATIVIDAD CONTABLE EN COLOMBIA	55
6.1.1 Normalización de la información contable pública en Colombia	55
6.1.2 Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP).....	58
6.2 EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO –ESE-	62
6.2.1 Generalidades de las ESE.....	63
6.2.2 Marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.	65
6.3 ASPECTOS RELEVANTES DE LAS CUENTAS POR COBRAR EN LAS ESE	68
6.3.1 Cuentas por Cobrar en el antiguo modelo contable público.	68
6.3.2 Cuentas por cobrar en nuevo modelo contable público.	72
CAPITULO III.....	75
7 PROCESO DE CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE LAS ESE	75
7.1 ACLARACIONES PRELIMINARES.....	75
7.1.1 Sobre el proceso de convergencia en Colombia (Resolución 414 de 2014).	77
7.1.2 ¿Por qué las ESE aplican Normas Internacionales de Información Financiera y no Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público?.....	84
7.1.3 Algunos retos que enfrentan las ESE en el marco de la Resolución 414 de 2014.	89
7.2 PROCESO DE CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE LAS ESE	92
7.2.1 Forma de aplicación del modelo basado en NIIF para las ESE.	93
7.2.2 Injerencia de la Superintendencia Nacional de Salud -SNS-.	96
Injerencia de la Superintendencia Nacional de Salud -SNS-.....	100
CAPITULO IV.....	101
8 EFECTOS DE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS ESE DE ORDEN DEPARTAMENTAL DEL VALLE DE CAUCA DESPUÉS DE LA APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014.....	101
8.1 ACLARACIONES PRELIMINARES.....	101
8.2 ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR BAJO EL RÉGIMEN DE LA RESOLUCIÓN 354 DE 2007 DE LA CGN.....	102
8.2.1 Modelo contable propuesto por la Resolución 354 de 2007 de la CGN.	102
8.3 ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR BAJO LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 DE LA CGN	108
8.3.1 Modelo contable propuesto por la Resolución 414 de 2014 de la CGN.	108
8.4 APROXIMACIÓN AL ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS ESE DE ORDEN DEPARTAMENTAL DEL VALLE DEL CAUCA.....	117
8.4.1 Efectos del modelo contable propuesto a partir de la Resolución 414 de 2014 de la CGN sobre las ESE de orden departamental	120

8.4.2	<i>Algunos impactos financieros de las Cuentas por Cobrar de las ESE del Valle del Cauca</i>	124
8.4.3	<i>Análisis complementarios de los efectos de la aplicación de estándares internacionales en las Cuentas por Cobrar de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca</i>	144
CONCLUSIONES		152
BLIOGRAFÍA		157
ANEXO		163

LISTA DE TABLAS

	Pág.
TABLA 1 NORMATIVIDAD APLICABLE A LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO EN CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES.....	46
TABLA 2 PRINCIPALES ASPECTOS CONSIDERADOS POR EL MODELO DE CONTABILIDAD DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS NO EMISORAS DE VALORES, O QUE NO CAPTAN, NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	82
TABLA 3 ACTIVIDADES DEL PLAN DE IMPLEMENTACIÓN DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA ESE	93
TABLA 5 ILUSTRACIÓN DEL PRIMER PASO EJEMPLO ESE "HOSPITAL"	114
TABLA 6 ILUSTRACIÓN DEL SEGUNDO PASO EJEMPLO ESE "HOSPITAL"	114
TABLA 7 ILUSTRACIÓN DEL TERCER PASO DEL EJEMPLO ESE "HOSPITAL"	114
TABLA 8 ILUSTRACIÓN DEL CUARTO PASO DEL EJEMPLO ESE "HOSPITAL"	115
TABLA 9 IMPACTOS DE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN, DETERIORO Y PROVISIÓN EN EL MARCO NORMATIVO DE LAS ESE	120
TABLA 10 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL ESE HOSPITAL DEPARTAMENTAL CENTENARIO DE SEVILLA.....	125
TABLA 11 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL MARIO CORREA RENGIFO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO.....	129
TABLA 12 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL PSIQUIÁTRICO UNIVERSITARIO DEL VALLE ESE.....	132
TABLA 13 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN ANTONIO DE ROLDANILLO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	135
TABLA 14 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL TOMAS URIBE URIBE DE TULUÁ EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO.....	138
TABLA 15 COMPOSICIÓN FINANCIERA DEL RUBRO CUENTAS POR COBRAR DEL HOSPITAL UNIVERSITARIO DEL VALLE EVARISTO GARCÍA ESE	140
TABLA 16 REQUERIMIENTOS DE REVELACIÓN DE LAS CUENTAS POR COBRAR	147
TABLA 17 PARTICIPACIÓN PORCENTUAL DE LAS CUENTAS POR COBRAR EN LOS ACTIVOS DE LAS ESE	149

LISTA DE GRÁFICAS

Pág.

GRÁFICA 1 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL CENTENARIO DE SEVILLA.....	12619
GRÁFICA 2 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL MARIO CORREA RENGIFO	13022
GRÁFICA 3 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL PSIQUIÁTRICO UNIVERSITARIO DEL VALLE.....	13325
GRÁFICA 4 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN ANTONIO DE ROLDANILLO.....	13628
GRÁFICA 5 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL DEPARTAMENTAL TOMAS URIBE URIBE DE TULUÁ	13930
GRÁFICA 6 COMPOSICIÓN DEL GRUPO CUENTAS POR COBRAR Y DEUDORES DEL HOSPITAL UNIVERSITARIO DEL VALLE EVARISTO GARCÍA	14233

LISTA DE FIGURAS

	Pág.
FIGURA 1 ELEMENTOS DEL SNCP	55
FIGURA 2 DIFERENCIAS Y SIMILITUDES DE LAS CUENTAS POR COBRAR EN EL MODELO CONTABLE DE LA RESOLUCIÓN 354 DE 2007 Y RESOLUCIÓN 414 DE 2014.....	67
FIGURA 3 DESAGREGACIÓN CUENTAS POR COBRAR - RESOLUCIÓN 414 DE 2014 DE LA CGN.....	1445

LISTA DE ANEXOS

	Pág.
ANEXO 1 DOCUMENTOS PUBLICADOS POR LAS ESE DE ORDEN DEPARTAMENTAL DEL VALLE DEL CAUCA.....	163

LISTA DE MATRIZ

	Pág.
MATRIZ 1 MATRIZ DE LAS FASES DE INVESTIGACIÓN DE LOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE INVESTIGACIÓN	49
MATRIZ 2 RESUMEN DEL PROCESO DE CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE LAS ESE	100

INTRODUCCIÓN

Las Empresas Sociales del Estado (en adelante ESE), experimentan una etapa significativa, debido a la aplicación de estándares internacionales de información financiera, los cuales afectan las dinámicas contables. Tal situación sugiere la investigación de los efectos generados en la convergencia, por tanto, el análisis identifica los principales efectos de la aplicación de los estándares internacionales en las cuentas por cobrar de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca. Para alcanzar este objetivo se plantea contrastar los rubros del anterior Régimen de Contabilidad Pública (RCP) instaurado con la Resolución 354 de 2007, y el nuevo RCP adoptado mediante la Resolución 414 de 2014, haciendo especial énfasis en las variables de reconocimiento, medición y revelación.

El periodo a analizar está determinado por el cambio de exigencia legal para iniciar el proceso de convergencia. Es decir, hasta el año 2016 se aplicó el régimen de contabilidad local, y en el año 2017 se elaboraron los primeros estados financieros basados en estándares internacionales. Es importante señalar que los estados financieros comparados a 31 de diciembre de 2017 también develan cifras de la vigencia 2016 elaboradas bajo norma internacional (para efectos de comparación).

Esta investigación está motivada por la problemática que planteó la Superintendencia Nacional de Salud (SNS), donde destacó que en aplicación del nuevo marco técnico normativo, los efectos originados por su adopción implicarán el no cumplimiento de las condiciones financieras. En el caso de las ESE, la SNS hizo especial énfasis en que la situación crítica que atraviesa el sector salud en términos de sostenibilidad y liquidez, obliga a las entidades a disminuir las brechas de cuentas pendientes de cobro.

Por lo anterior, esta investigación se aproximará a responder la pregunta de investigación *¿Cuáles han sido los efectos de la aplicación de los estándares internacionales en las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo 2016?* Para lo cual se propone los siguientes objetivos específicos: a) conceptualizar la normatividad contable referente a las cuentas por cobrar en las ESE en Colombia, b) determinar el proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad pública de las ESE, y c) describir los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014.

La investigación se realizó en tres fases, la primera consistió en indagar y describir los planteamientos de la literatura contable sobre normalización de la información contable pública en Colombia. La segunda fase se basó en caracterizar el proceso de convergencia a estándares internacionales, interpretando investigaciones en torno al concepto de modernización de la contabilidad del sector público

Por último, la tercera fase se enfocó en analizar y evidenciar, a la luz de lo planteado en las secciones precedentes, los efectos en el rubro de cuentas por cobrar de las ESE, desde una perspectiva de contraste de los dos modelos que incluya las variables de reconocimiento, medición y revelación. Para la realización del análisis se abordaron los estados financieros, y la información revelada en las notas contables a los estados financieros, como también la información institucional de las entidades públicas disponible en los sitios oficiales de la web.

Finalmente, esta investigación señala que los efectos del proceso de convergencia produjeron un cambio general en la conformación del grupo Cuentas por Cobrar de las entidades. Es decir, bajo estándares internacionales, el saldo total de dicho grupo se ve comprensiblemente afectado al disminuir su valor.

Esta exploración permite determinar que monitorear la aplicación de la norma internacional sobre las cuentas por cobrar se constituye en un estudio que continuará evidenciando efectos significativos en las finanzas del sector público en salud. Pues como se argumentó en esta investigación, los derechos representados en las cuentas por cobrar constituyen una parte significativa del activo corriente de las organizaciones de la muestra estudiada.

Esta investigación tiene vertientes de análisis que deben continuar en estudios posteriores, por lo tanto este acercamiento se presenta como una exploración inicial que se emprende sobre el tema. A la fecha, las ESE atraviesan una coyuntura normativa que está arrojando los primeros datos bajo estándares internacionales, hecho que merece ser analizado, como parte de este camino enriquecedor que fortalece el conocimiento contable en la etapa del pregrado a través de la investigación.

Palabras clave: Cuentas por cobrar, Deudores, Convergencia, NIIF, Contabilidad Pública, ESE, Valle del Cauca.

1 CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Antecedentes de investigación

Puesto que el objetivo de este trabajo es conocer los cambios en el reconocimiento, medición y revelación de las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado (en adelante ESE) a partir de la aplicación de estándares internacionales, se indaga la literatura contable, con el fin de encontrar trabajos de investigación (monografías, ponencias, artículos de revista, libros o capítulos de libro) que aborden los efectos de la implementación del modelo dispuesto en la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación (en adelante CGN). A partir de esta búsqueda, es posible considerar que en Colombia han sido pocas las investigaciones realizadas desde alguna perspectiva que enuncie efectos contables en las ESE producto de la aplicación de estándares internacionales. Los estudios consultados para este trabajo son los siguientes:

La investigadora Leidy Katherine Rojas Molina, en el año 2017, publica un artículo titulado *“Apreciaciones respecto a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública en Colombia”*. El objetivo del artículo fue determinar los cambios principales del nuevo Régimen de Contabilidad Pública. Este artículo constituye un antecedente de esta investigación, dado que permite identificar el modelo que surgen a partir del año 2014 para las entidades del sector público no emisoras de valores y que no captan dinero del público, las cuales son el objeto de interés para la investigación. La lectura del artículo permite constatar que el referente normativo para las ESE son las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), y dilucidar algunos aspectos de definición en cuanto a reconocimiento, medición y revelación.

Así mismo, en el año (2017), Diana Marcela Posso Grisales y Edith Magyury Reina Mazuera realizan una investigación titulada *“Análisis de la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el rubro de cuentas por cobrar de*

Eduardo Bolaños IPS S.A.S.”. Su propósito es evidenciar los efectos de la implementación de éstas normas en el rubro de cuentas por cobrar de la empresa Eduardo Bolaños IPS S.A.S. Como resultado se desprenden las siguientes recomendaciones sobre las políticas contables para el rubro de Cuentas por Cobrar: La capacitación es un aspecto que tendrá que revisarse constantemente por parte del equipo administrativo; y que en la medida en que haya estados financieros más claros y a la altura de los estándares internacionales, se pueden favorecer los negocios al lograr un mayor acceso a los mercados de capitales.

Carmen Yanina Pacheco Castro (2015), realizó la monografía de título “*Gestión contable para la recuperación y actualización de la cartera de crédito de la E.S.E Hospital San José de la Gloria-Cesar*”. En el documento se diagnosticó que la cartera de crédito no posee buenos sistemas de recuperación, por lo que se realizó una gestión recaudo y recuperación, ejecutando sistemas de cobro como oficios en físico, correos electrónicos y llamadas telefónicas. Lo anterior permitió la cobranza eficaz y oportuna, teniendo en cuenta el monto, tiempo y estado de cartera de los 65 usuarios deudores, como también de los métodos de castigo, provisión y políticas de cartera a implementar en cada una de las cuentas. La gestión realizada le permite a la empresa contar con un flujo efectivo adecuado para cumplir con las obligaciones de corto plazo.

En el año (2014), el estudiante José Alfredo Pérez Coronel elaboró una monografía titulada “*Incidencia de la morosidad de cartera en la sostenibilidad financiera de la E.S.E Hospital Emiro Quintero Cañizares, durante el periodo 2010-2012*”. El diagnóstico financiero evidencia que los aspectos corporativos se encuentran bien estructurados, con preceptos que están acordes con el objeto social de la empresa. Finalmente, aunque el monto de la cartera ha venido aumentando del 2010 al 2012, esta ha tenido un efecto neutro, ya que no ha afectado ni la liquidez ni la rentabilidad del ente. Sin embargo, el autor propone lineamientos para la minimización de los índices y la morosidad de cartera: Rediseño de los principales clientes, fortalecimiento del reglamento interno de cartera y estructuración de políticas de descuentos encaminados a la recuperación de cartera.

Por su parte, María Ahiller Giraldo Clavijo (2014), realiza una monografía sobre la “Implementación NIIF en la clínica farallones; caso propiedades, planta y equipo”, en la cual describe el proceso de implementación de las NIIF para su balance de apertura. La autora concluye que en el proceso de transición a las NIIF, la clínica ha identificado tratamientos que deben ajustarse o adoptarse: como son los criterios de juicio para reconocer un activo fijo, determinando de acuerdo a los activos fijos que tenía al cierre fiscal del 2013, cuáles debían reconocerse; cuales activos debía eliminar y en qué casos dichos activos debían ser medidos por otra norma.

Por otro lado, Claudia Lorena Cuaspa Meléndez (2013) publica un trabajo de especialización titulado “Normas Internacionales de Información Financiera Convergencia a Colombia y Aplicación a Empresas de Salud”. En el documento la autora analizó la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) en las empresas de salud. En los resultados se concluye que el proceso de convergencia no es fácil, requiere significativa planeación y articulación con todos los campos del servicio de salud. Aunque hay empresas de servicio de salud con conocimientos en normas internacionales, a la fecha de este estudio aún no se encontraban preparados para una aplicación inmediata. No obstante, el proceso trae nuevos retos al sector salud, y es una oportunidad para evaluar nuevos instrumentos financieros que le permitan a las entidades acercarse al objetivo financiero.

El estudio sobre el sisma de contabilidad pública y particularmente sobre las ESE ha sido motivo de interés en las investigaciones del área contable, en temas sobre cuentas por cobrar y los cambios generados en la aplicación de la Resolución 414 de 2014, en los conceptos de reconocimiento, medición y revelación. En los trabajos se realizan recomendaciones sobre los planes para mejorar los indicadores financieros de cartera, también se contextualiza sobre los retos a los que se enfrentan las entidades de salud y la oportunidad que significa el cambio normativo para alcanzar los objetivos financieros de las empresas. Sin embargo, es preciso observar que los documentos encontrados se desarrollaron con objetivos distantes de los que guían este trabajo, lo cual resalta la pertinencia del mismo.

1.2 Planteamiento del problema

En Colombia se inició el proceso de modernización del régimen contable hacia estándares internacionales a partir de la Ley 1314 de 2009, con la intención de corresponder a los objetivos de armonización de la información contable que se adelanta a nivel internacional. Así lo asevera Gómez y Montesinos (2012) “la regulación de la información contable ha evolucionado por medio de dos grandes estímulos, en ocasiones antagónicos: el reconocimiento de las condiciones del contexto en el que operan las entidades, y las presiones por “modernización” y armonización con la regulación contable internacional” (p. 29).

Desde esta perspectiva, se comprende la incorporación del nuevo marco normativo contable al país, la Ley en mención plantea una serie de exigencias para los preparadores de información financiera, entre ellos los pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud -SGSSS-¹. Las ESE también pertenecen a ese sistema general, y por obligatoriedad deben cumplir la Resolución 414 de 2014, por medio de la cual se integra al RCP² el modelo de contabilidad que se caracteriza por tener como referente las NIIF, normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

El proceso de preparación de la legislación contable para la adopción de las Normas Internacionales inició desde el año 2009, pese a ello, la relación de este proceso con las entidades del sector público y puntualmente sobre las ESE, hoy tiene zonas pendientes por investigar. El estudio sobre publicaciones de Normas Internacionales en dos revistas colombianas permite observar que en Colombia se ha estudiado suficientemente el aspecto técnico de la convergencia a Normas Internacionales (Grajales, Cuevas, y Usme, 2013). No obstante, desde la lectura se infiere que las investigaciones sobre las ESE es un campo que requiere una mayor exploración respecto a problemáticas que aún no han sido analizadas.

¹ Integrado por preparadores de naturaleza, pública, privada y mixta, como las Empresas Sociales del Estado (Decreto 1298 de 1994).

² Régimen Contabilidad Pública, emitido por la Contaduría General de la Nación en Colombia.

En el caso de las ESE, la aplicación del nuevo marco normativo fue programada para el año 2017, y los estados financieros resultantes se publicaron en el año 2018. Sin embargo, es necesario señalar que el primer cronograma indicó que la aplicación del nuevo marco normativo debía ser en el año 2016, pero como consecuencia de la intervención de la SNS se reprogramó a partir del 1° de enero del año 2017. Para contextualizar, en el año 2015, la SNS alertó sobre las implicaciones que tendría la implementación, a partir del 1° de enero de 2016, de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para las entidades del SGSSS.

Ampliando la anterior idea, el Superintendente Nacional de Salud destacó que en aplicación del nuevo marco técnico normativo, los efectos que se originen por su adopción implicarán el no cumplimiento de las condiciones financieras y en el caso de los hospitales públicos (ESE), conlleva un aumento de los clasificados en condiciones de riesgo alto y medio³. En este sentido, son entidades que quedarían debilitadas, pues de acuerdo con la Ley 1438 de 2011, entran a programas de saneamiento fiscal y financiero, los cuales requieren recursos fiscales no disponibles por las restricciones fiscales⁴. La SNS hizo especial énfasis en que la situación crítica que atraviesa el sector salud en términos de sostenibilidad y liquidez, obliga a las entidades a tomar medidas para dinamizar el flujo de recursos y disminuir las brechas de cuentas pendientes de cobro⁵.

Por lo anterior, esta investigación se aproximará a analizar el efecto de las Normas Internacionales en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca del periodo de transición año 2016 (bajo los dos modelos, el local y el internacional), haciendo énfasis en

³ Las instituciones se clasifican teniendo en cuenta la información presupuestal y financiera que las ESE reportan, en cumplimiento de la obligación establecida en el Decreto 2193 de 2004. Para la clasificación se verifica la capacidad de las instituciones de financiar las obligaciones operacionales corrientes y no corrientes, frente a sus ingresos operacionales corrientes. Las Empresas Sociales del Estado categorizadas como de riesgo alto y medio deberán adoptar el programa de saneamiento fiscal y financiero al que se refiere la Ley 1438 de 2011 (Rodríguez, 2012).

⁴ Tal situación acrecenta la problemática de la no disponibilidad de recursos de las ESE para respaldar el proceso de convergencia de la norma local a la internacional. Los recursos son necesarios para la contratación de personal de apoyo y de asesores con conocimientos en NIIF. Como también para la adecuación e implementación de los sistemas de información, a través de los cuales las entidades vigiladas deben procesar, registrar y transmitir la información requerida por la Superintendencia Nacional de Salud.

⁵ Como consta en el oficio No. 2-2015-123503 del 11 de noviembre de 2015, dirigido al doctor Jaime Bueno Miranda, Alto Consejero para la Competitividad de la Presidencia de la República, por el doctor Norman Julio Muñoz Muñoz, Superintendente Nacional de Salud.

los efectos del proceso de convergencia, pues la SNS señala un suceso que despierta una alera para estas instituciones. Las cuentas por cobrar se estudian desde las variables de reconocimiento, medición y revelación, como consecuencia se develan los efectos sobre la variable financiera. En sucintas palabras, lo anterior es el problema que intenta resolver esta monografía.

El objeto de estudio serán los estados financieros con las respectivas notas de los años 2016 y 2017 (exactamente las cifras del año 2016 de los reportes comparados), dentro de las cuales se encuentran las políticas contables, y la información que permitirá ampliar el espectro de análisis de los efectos después de la convergencia.

1.3 Formulación del interrogante de investigación

¿Cuáles han sido los efectos de la aplicación de los estándares internacionales en las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo 2016?

1.4 Sistematización del interrogante de investigación

¿Cuál es la normatividad contable que aplica a las cuentas por cobrar en las Empresas Sociales del Estado en Colombia?

¿Cómo ha sido el proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad pública de las ESE del Valle del Cauca a partir de la implementación de la Resolución 414 de 2014?

¿Cuáles han sido los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014?

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo General

Identificar los efectos de la aplicación de estándares internacionales (Resolución 414 del 2014) a las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca, en el periodo 2016.

2.2 Objetivos Específicos

- Conceptualizar la normatividad contable referente a las cuentas por cobrar en las Empresas Sociales del Estado –ESE- en Colombia.
- Determinar el proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad pública de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca a partir de la implementación de la Resolución 414 de 2014.
- Describir los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014.

3 JUSTIFICACIÓN

La importancia de resolver el problema de investigación propuesto se sustenta en la ausencia de precedentes en la modalidad de trabajo de grado que describan los cambios en las cuentas por cobrar de las ESE, después de la adopción del marco normativo señalado en la Resolución 414 de 2014 de la CGN, en Colombia. Esta investigación representa un beneficio para la conformación del estado del arte en materia de estudios aplicados a las Empresas Sociales del Estado. En ese sentido es significativo por la magnitud del problema, dado que tiene relevancia social por la naturaleza de las entidades.

En la literatura leída para la estructuración del problema de investigación se trabajó el texto de Gómez y Montesinos (2012, p. 33) en el cual señalan que en contabilidad “la investigación venidera reclama indagación empírica” pues se requiere identificar los impactos de las reformas que en general se dan en el sector público. Ante esto, la implementación del marco normativo que se adopta a partir de la Resolución 414 de 2014 se convierte en la reforma que requiere, entre otras, un tipo de investigación que señale el impacto que trae consigo el cambio en la reglamentación contable pública, la cual merece ser analizada para futuros aportes al campo profesional.

El tema de investigación que reposa en esta monografía reviste de importancia para la profesión contable porque exalta su vertiente analítica e intelectual, lo que refuerza el argumento de que se aleja de ser una disciplina enteramente técnica. En tal sentido, esta investigación demuestra que la profesión integra conocimientos que permiten atender las nuevas lógicas normativas contables, como lo es el proceso de convergencia en las ESE. Lo anterior demuestra que la actualización conceptual y normativa del profesional de la contaduría pública contribuye a los procesos de confianza y transparencia de la información.

En el marco de la formación universitaria, resulta urgente dirigir el análisis teórico también hacia instituciones de carácter público que cumplen funciones vitales al interior de una sociedad. En tal sentido, problematizar el contexto y obstáculos que padece la sociedad para

el buen vivir contribuye a la formación integral del ciudadano universitario y profesional. En este sentido, este tipo de investigaciones materializan la preocupación hacia instituciones como las Empresas Sociales del Estado, pues se está ayudando a la elaboración del proyecto nación a través pensar las problemáticas contables y sociales del país.

Por otro lado, la realización de esta investigación se relaciona con los propósitos de la Universidad del Valle en el marco de su misión y visión⁶, pues evidencia el ánimo de atender el objetivo de aportar al nivel investigativo por el cual se caracteriza la institución. Así mismo, la apropiación del conocimiento a través de la resolución de problemas de investigación propende por la formación de egresados con liderazgo, y capacidad de cumplir las funciones profesionales y de servicio a la comunidad, cualidades que la universidad espera de los miembros de su comunidad. En tal sentido, el análisis sobre el cambio normativo contable de las ESE, evidencia la concordancia con el eje central de la actividad académica, la investigación. La presente monografía es una forma de atender la cooperación especializada de la universidad hacia entidades públicas y, el fortalecimiento del desarrollo de la región, al elegir las ESE del Valle del Cauca como objeto de estudio.

Para finalizar, es conveniente señalar que las ESE se encuentran en un momento significativo, en cuanto al reciente requerimiento de aplicar una nueva normativa sobre los procesos contables, aspecto que enaltece la pertinencia de la investigación que se propone. En cumplimiento del cronograma de aplicación del modelo sustentado en las NIIF para las ESE (Resolución 663 de 2015), en el año 2018 se publicaron los primeros estados financieros bajo estándares internacionales, lo que permitirá llegar a análisis considerables para el sector de la salud y el entorno académico.

⁶ Plan Estratégico de Desarrollo 2015-2015 de la Universidad del Valle.

4 MARCO DE REFERENCIA

4.1 Marco Teórico

El marco teórico de esta monografía constituye el conglomerado de principios conceptuales, pragmáticos e hipotéticos que constituye el marco general de referencia del campo de investigación contable (Hendriksen, 1974). A continuación se presenta las teorías que soportan la presente investigación.

4.1.1 Teoría económica clásica

La teoría económica clásica se funda en un contexto capitalista, en el cual la revolución industrial provoca enormes cambios en una sociedad que aun asimilaba el cambio de un sistema feudal y entraba a un sistema de capitalismo de mercado (Macraio,1952). Los principales aportes a esta teoría están marcados por Adam Smith, David Ricardo y Thomas Malthus, entre otros.

En este sentido, Adam Smith hizo la diferenciación entre precio y valor de uso de los bienes pensamiento para poder definir el desarrollo. También consolidó el concepto de la mano invisible (mercado), adicional postula que el crecimiento y el desarrollo son procesos naturales provenientes de la ambición del hombre por enriquecerse, donde el Estado no debería intervenir. Por otra parte, también logró comprender que el acrecentamiento del capital se corresponde directamente con la productividad del trabajo, la cual depende de los niveles de especialización del trabajo dentro de las empresas capitalistas (Macario, 1952).

Por su parte, David Ricardo ofrece un análisis de la distribución de la producción entre las diversas clases sociales, tomando como supuesto básico, que el problema primordial de la Economía Política es la determinación de las leyes que rigen la distribución. Finalmente, Thomas Malthus es reconocido por el tratamiento que le da a los problemas del crecimiento de la población (Macario, 1952). Así pues, los aportes de los principales pensadores de la teoría económica clásica presentan la configuración de la nueva estructura social constituida de trabajadores, capitalistas y terratenientes, y que las

competencias del gobierno deben centrarse en la protección social, la justicia y la realización de obras públicas.

4.1.2 Teoría de la agencia

La teoría de la agencia tiene sus orígenes en los planteamientos de Jensen y Meckling (1976, en Galo, 2018) los cuales definen la relación de agencia como un contrato donde el principal contratan a agentes para la realización de actividades en su nombre. Este tipo de relación que implica delegación de cierto grado de poder, legitimidad en el agente, como también incurrir en costos de agencia. Los autores referenciados manifiestan que el principal puede disminuir el comportamiento discrecional del agente incurriendo en:

Los siguientes costos de agencia que deben ser minimizados “(...) 1) costos de incentivos, 2) costos de vigilancia o supervisión, 3) costos de fianza o garantía, 4) costos de oportunidad relacionados con las pérdidas ocasionadas por las decisiones del agente que persiguen su beneficio personal en desmedro de los intereses del principal, y 5) los costos de negociación de un contrato” (p. 45).

La teoría de la agencia es pertinente para el propósito de esta investigación pues permite comprender el marco en el cual están inmersas las Empresas Sociales del Estado –ESE-, puesto que estas organizaciones afrontan la problemática de la propiedad que ejerce el Estado y el control de los integrantes de la Junta Directiva. Al respecto, Galo (2018) interpreta que el control en las grandes organizaciones está a cargo de gerentes, los cuales se enfrentan a la posibilidad de utilizarlo de acuerdo a sus intereses personales, lo que implica la existencia de un riesgo moral.

4.1.3 Teoría de la racionalidad limitada

La racionalidad limitada de Simon constituye un recurso válido para explicar problemas financieros como también el problema de los costes de obtener y procesar información. Observando los planteamientos de Simon (1955, en Guedez, 2013) se puede considerar que todo modelo de elección racional incorpora estos elementos: 1) alternativas de elección o decisión; 2) un subconjunto de alternativas que el sujeto percibe; 3) un posible estado de

resultados de la elección; 4) una función de pagos, incorporando la “utilidad” o “valor” que asigna el decisor a cada resultado; y 5) información sobre los resultados, incluyendo probabilidades esperadas, y donde la información puede ser incompleta.

Es decir, en asuntos de racionalidad limitada el énfasis recae sobre las limitaciones del individuo “la cuestión sobre la decisión ha sido trasladada a cuántos de los recursos del actor deben invertirse en la búsqueda” (Simon, 1972, p. 163, en Guedez, 2013, p. 144). Así pues, la teoría de la racionalidad limitada propuesta por Herbert A. Simon permite observar una descripción más consciente de la conducta humana, la cual puede incidir preponderantemente en las organizaciones.

4.1.4 Teoría de toma de decisiones

La trayectoria investigativa de Simon y March sobre la racionalidad humana ha implicado reflexiones sobre la toma de decisiones como un proceso racional. Así pues uno de los rasgos centrales de la teoría de la decisión, como se aprecia desde Simon, es su carácter “transversal”, es decir, ofrece una reflexión desde diversos campos temáticos. Abarcando, contenidos de disciplinas que se interesan por los agentes humanos como seres racionales que necesitan decidir, lo que implica elegir y seleccionar una opción entre varias disponibles. En ese sentido, la racionalidad es el elemento clave para vincular la interdisciplinariedad, de manera que varias disciplinas converjan en la toma de decisiones humana.

Por su parte, se observa que la investigación acerca de la teoría de la decisión es transversal e interdisciplinar, puesto que Simon relaciona a la Filosofía, las Ciencias Sociales y las Ciencias de lo Artificial en el propósito de aclarar la toma de decisiones como actividad racional. Lo anterior se puede entender de la siguiente manera:

“(…) la Filosofía se refleja en el uso de un modelo universal de racionalidad, que se encuentra empíricamente en el *homo economicus*. Por otro lado, las Ciencias Sociales están representadas por la Ciencia Política, la Economía y la Psicología, disciplinas que cultivó para estudiar las organizaciones y la toma de decisiones de los agentes individuales. Por último, las Ciencias de lo Artificial están presentes mediante las Ciencias de Diseño, que contribuyó a crear. Este terreno de toma de decisiones afecta a la Inteligencia Artificial, pero también atañe a las disciplinas

aplicadas que trabajan con diseños, tales como la Economía o la Documentación (...)” (p. 36).

Esta teoría adquiere relevancia en esta investigación para entender que el proceso de toma de decisiones en las organizaciones no siempre sigue una metodología estándar modelada y definida con precisión. Puesto que las organizaciones aquí estudiadas también se pueden entender como un sistema de decisiones donde las personas participan consciente y racionalmente.

4.1.5 Teoría de la contabilidad

La teoría de la contabilidad se puede definir desde los postulados de Hendriksen (1981), como el razonamiento lógico de unos principios generales, a saber “a) proporciona un marco general de referencia mediante el cual puede evaluarse la práctica de la contabilidad y b) guía el desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos” (p. 2). Es decir, la teoría de la contabilidad puede emplearse para explicar las prácticas que existen con el propósito de obtener una amplia comprensión de ellas. Sin embargo, el punto central de esta teoría se basa en proporcionar un conjunto coherente de principios lógicos que forme el marco de referencia general para el desarrollo y evaluación de buenas prácticas de contabilidad.

Sin embargo, el autor hace unas salvedades sobre la teoría de la contabilidad, en primer lugar menciona que la teoría no explica toda la práctica de la contabilidad, aunque la teoría se base en la lógica, no toda la práctica es concebida lógicamente. Por su parte, la teoría sí hace hincapié en la explicación de los conceptos y resultados en vez de en las técnicas. En segundo lugar, el autor propone suponer que los hechos que se explica por la teoría de la contabilidad está compuesto así: 1) hechos financieros según los informes contables; 2) hechos financieros implicados en la presentación de datos de contabilidad; y 3) de relaciones económicas de empresas con otras empresas, particulares y la economía como un todo según se miden y presentan en los estados de contabilidad. Hendriksen (1981) resalta que de estos tres hechos presentados, el primero no es la función de la teoría.

Por su parte, el desarrollo de los países implica cambios en la economía de los mismos, haciéndose imperativo el control de los recursos, por ello, el surgimiento de los sistemas

contables suple las necesidades de medición, información y control que requiere un gobierno. Dadas las características del gobierno de un país como Colombia, este requiere el funcionamiento del sistema contable para avanzar en la calidad de vida de sus habitantes, en muchos ámbitos, uno de los cuales será analizado en la presente investigación; el sector público de la salud.

Es así como el desarrollo económico ha pasado de ser un sinónimo de crecimiento a un concepto multidimensional (económico, social, ambiental y cultural) donde la calidad de vida y la satisfacción de necesidades pasan a convertirse en el centro. En respuesta a estas visiones alternativas, el Estado asume nuevas responsabilidades y funciones que debe cumplir en beneficio de todos los grupos de población, para lo cual debe contar, entre otras muchas cosas, con sistemas de medición, control e información, es decir, con un particular sistema de contabilidad. La Contabilidad Pública o gubernamental, reglamentada en Colombia por la Contaduría General de la Nación, brinda herramientas de índole financiera, social, ambiental, y cultural que pueden coadyuvar a un mejoramiento de la calidad de vida y la satisfacción de necesidades básicas (Rueda, 2013).

En beneficio de la población, el sistema contable público ayuda al funcionamiento de las entidades que prestan servicios públicos, como es el caso de las Empresas Sociales del Estado, las cuales, en observancia de los principios contables y la doctrina contable pública, dan cumplimiento a las normas que protegen el cometido estatal de estas entidades; ESE. Por lo anterior, es preciso distinguir las nociones de contabilidad del sector público y la contabilidad pública, dado el interés de observar la modificación del marco normativo de esta última.

4.1.6 Contabilidad del Sector Público

En Colombia existe gran variedad de organizaciones públicas, con naturaleza y funciones diferentes, las cuales pueden ir desde las encargadas de administrar los tributos de la nación hasta las empresas industriales y económicas con títulos en bolsas de valores. Así lo referencian Jones y Pendlebury (Como se cita en Ardila, 2008, p. 17), estas organizaciones

tienen características y responsabilidades distintas, y adoptan prácticas contables que inciden en su financiación, particularidades que corresponden al desarrollo del sector público, el cual responde a cambios de tiempo y entorno.

Para el caso colombiano, por dictamen legal, todas las entidades que pertenezcan al sector público deben llevar su contabilidad de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) vigente y sus modificaciones, establecido por la Contaduría General de la Nación (CGN). Es así como para las entidades objeto de estudio en esta monografía existe el marco propio que regula la contabilidad del sector público. La CGN expidió la Resolución 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del RCP, el Marco Normativo para *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*.

El cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública. Dada la incidencia del nuevo marco normativo en la contabilidad pública a continuación se profundiza en su concepto.

4.1.7 Contabilidad Pública

Existen dos doctrinas dominantes para entender el concepto de contabilidad pública. La primera de ellas es la doctrina norteamericana que en términos de Torres Pradas (Como se cita en Ardila, 2008), se concibe como la contabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro. Para la doctrina francesa la contabilidad pública es una rama identificada de la contabilidad, por su régimen legal específico y un ordenamiento jurídico a todos los niveles, así lo conciben teóricos como Torres y Martínez (Citados en Ardila, 2008).

En Colombia, la contabilidad pública se acerca a la francesa, desde la Constitución Política y el ordenamiento jurídico, ésta es regulada por el Estado y reconocida como un

instrumento de la administración pública. Se constata al observar que en el PGCP (2007, p. 21) se establece que la contabilidad pública se entiende como:

(...) Un sistema de información que incorpora las operaciones que se llevan a cabo con los recursos públicos, por parte de los entes gubernamentales y de los particulares que tienen a su cargo el manejo o administración de esta clase de recursos, en cumplimiento de una función pública, permite identificar, clasificar, reconocer, medir, registrar, revelar y evaluar, en términos cualitativos y cuantitativos, las operaciones, programas y proyectos, así como los costos de las funciones llevadas a cabo con dichos recursos.

En concordancia con lo anterior, se infiere que la contabilidad pública es un método de registro el cual es aplicado a las entidades del sector público. En tal sentido, en el PGCP se referencia que la contabilidad pública comprende además de las entidades gubernamentales, la de entidades descentralizadas territorialmente o por servicios que administre recursos públicos, como también las empresas del Estado.

Por su parte, teóricos como Obando, Pulgarín y Franco (2009) sostienen que el concepto de contabilidad pública puede entenderse desde dos perspectivas, jurídica y conceptual, bajo el punto de vista jurídico se recurre al artículo 10 de la Ley 298 de 1996, por medio de la cual se crea la Contaduría General de la Nación, esta se define como aquella que “(...)comprende, además de la Contabilidad General de la Nación⁷, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos” (Obando et al., 2009, p. 23).

La siguiente perspectiva es la conceptual, la cual enuncia que la contabilidad pública “(...) constituye el subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicada a través de los

⁷ Para claridad conceptual se enuncia el concepto de Contabilidad General de la Nación, a partir del artículo 9° de la Ley 298 de 1996, la cual dicta que la contabilidad pública “(...) comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos”.

estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia” (Obando et al., 2009, pp. 23–24).

Al correlacionar las anteriores premisas con los postulados de Torres y Martínez se observa afinidad con la doctrina francesa, pues desde autores como Obando y otros, se exalta un tratamiento específico de la contabilidad pública cuando ésta vincule recursos públicos, cualquiera sea la entidad estatal a la que pertenezcan, lo que supone un régimen legal específico para estas instituciones.

4.1.8 Normalización contable

Después de indagar sobre los aspectos que llevan a una nación a controlar sus recursos a través de un sistema contable, se continúa con el propósito de comprender la normalización para la contabilidad pública. En tal propósito se acude a Sunder (1997) el cual sostiene que “la existencia de las normas reduce el costo de búsqueda y negociación en que los agentes participantes deben incurrir para llegar a contratos con base en acuerdos” (p. 275). También, propone la tesis que pone en manifiesto que la normatividad contable surge en propósito del bienestar social, en palabras del autor (1997) “su promulgación y cumplimiento promueven el bienestar social, al reducir recursos que se deberían gastar en los lectores de los informes financieros para comprender tales datos” (p. 267). Es decir, se observa que la expedición de la normatividad contable aunque trae los beneficios mencionados, también exige la necesidad de evaluar la eficiencia relativa de las mismas.

A partir de lo anterior, se tiene en Gómez y Montesinos (2012) cuando citan a Lande (2006) y Pilcher (2011) para decir que “mantener el proceso de reforma y de observancia de estándares internacionales puede ser un mecanismo de isomorfismo mimético del regulador en búsqueda de mayor legitimidad ante tales estímulos”. Esto para decir que una adopción de los estándares internacionales de contabilidad, producto de estímulos internacionales, sin análisis, puede ser, en algunos casos un suceso de imitación.

Con el objetivo de indagar por el proceso de adopción del nuevo marco normativo en Colombia, se encuentra que históricamente es una situación que se ha desarrollado de forma similar, dado que “el diseño de la descentralización del Estado, que estaba siendo concebido algunos años atrás, requería una modernización de la información contable y financiera del sector público. Se admite que buenos sistemas de información pública son determinantes para la estabilidad financiera” (Gómez y Montesinos, 2012, pág. 25). En ese sentido, al referirse al RCP del año 2007, se evidencia que es un proceso forjado por tensiones que datan de varias décadas atrás y del cual se espera una renovación que consolide la estabilidad financiera de las entidades del sector público.

Por otro lado, la alusión al término normalización contable, hace referencia a “un sistema uniforme de organización concebido para el conjunto de contabilidades de las empresas productoras de una nación, o de un grupo de naciones, cualquiera que sea el sector al cual pertenecen” (Rousse 1992, citado por (Lam, 2007, p. 9). Es característico de la normalización contable, el uso de nomenclatura para las cuentas, como también la descripción de su contenido. El autor también sostiene que la normalización contable “se concibe en función de lo que caracteriza la economía del mundo moderno, tal como la necesidad vital de información y comunicación; la universalidad de las clasificaciones de flujos económicos; y, la generalización del tratamiento electrónico de los datos” (Lam, 2007, p. 9). Es decir, se percibe la concepción de normalización a partir de los parámetros usados para su preparación, tal como la nomenclatura de cuentas, siendo así, Lam (2007), uno de los pocos autores que hace referencia al catálogo de cuentas para referirse a la normalización.

Con la intención de compilar perspectivas suficientes para entender las dinámicas entorno al cambio normativo de las ESE, se acude a otros referentes teóricos que hacen alusión al proceso de normalización contable. De acuerdo con Gonzalo y Túa, (citado por Arango y Tórres, 2014) “la normalización contable es: la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera,

suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible” (p. 140).

En este mismo sentido, Arango y Tórres (2014) citan al profesor Sierra, el cual señala que: “lo que la normalización pretende es la uniformidad entre los sistemas contables, buscando consenso profesional sobre normas más o menos refrendadas por el uso posterior (...)” (p. 140) El profesor plantea que la normalización es el proceso por el cual se emiten principios y normas reguladoras de la práctica contable, con el fin de asegurar que la información proporcionada por la contabilidad se entienda adecuadamente y responda a las necesidades de sus usuarios. Dado que la información debe cumplir con las características que la hacen útil para la toma de decisiones y destinación de recursos, y a largo plazo, presentar una imagen veraz de la situación económico-financiera de la entidad.

Presentando una perspectiva final, es preciso advertir desde Arango y Tórres, (2014) “(...) el avance hacia los estándares internacionales de la contabilidad, es una tendencia de los diferentes países en el mundo derivada de los procesos de integración económica” (pp.17-18). Por consiguiente, la CGN reconoce públicamente esta realidad, como se ha indicado al inicio de este marco teórico, los avances en términos económicos generan progresos en la disciplina contable, porque traen nuevas necesidades de información a las cuales la contabilidad responde.

Para complementar la concepción sobre la normalización, se recurre a Túa (1987) el cual aporta que:

“la normalización de la contabilidad cuenta, a lo sumo, con poco más de medio siglo de existencia y su nacimiento surge sin duda, cuando la contabilidad deja de ser únicamente una técnica de registro de datos para convertirse en una ciencia ocupada del suministro de datos para convertirse en una ciencia ocupado del suministro de información a terceros” (p. 207).

Lo anterior indica que su conceptualización se ha hecho espacio en la teoría general de la disciplina, al punto de que algunos teóricos, como el mencionado, esbozan elementos para hablar de una ‘teoría de la normalización contable’. Con el propósito que ocupa este acápite de la monografía:

“por normalización contable cabe entender aquella actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada y, a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación” (Túa, 1987, p. 208).

Desde esta perspectiva, el autor asevera la defensa del lenguaje común para los actores de la información, como puede ser la entidad, los usuarios, y auditores, entre otros. Es decir, la normalización contable permite la uniformidad en los sistemas contables, una homogenización en la información a partir de la aplicación de criterios similares para reconocer los diferentes hechos económicos. Y así garantizar que la información proporcionada por la contabilidad sea entendida correctamente y se ajuste a las necesidades de sus usuarios. La información también debe responder a la necesidad de ser comparada, entendida y utilizada por los diferentes usuarios en la toma de decisiones, tal como lo aseveraron Sunder, Túa, Gómez y Montesinos, Arango y Torres.

4.1.9 Modernización del sistema contable público

Existen estímulos externos que abocan a que una nación modernice su reglamentación contable pública, es así como lo afirman Gómez y Montesinos (2012) “el proceso de reforma de la administración pública y de la modernización de la información contable gubernamental en Colombia ha sido influido por organismos multilaterales e

internacionales”. Estos han sido estímulos determinantes para las reformas en Colombia, en su mayoría, internacionales.

Para el caso de las Empresas Sociales del Estado, aun siendo públicas, se comportan de una manera diferente en comparación a las instituciones del gobierno, como ilustran Gómez y Montesinos (2012):

Esto porque las empresas públicas son más proclives a la innovación, cuentan con más recursos financieros y técnicos, y buscan interactuar y retroalimentar de manera importante la reforma (en muchas ocasiones para impactarla en su propio interés). Todo ello, a su vez, ha reclamado mayor crecimiento técnico del órgano de regulación, centralización y consolidación de la información (p. 26).

Continuando con los postulados de Gómez y Montesinos, el proceso propuesto en la Resolución 414 de 2014 se cataloga como innovación en contabilidad gubernamental en Colombia, resaltando el papel de las empresas de carácter público, como el grupo objeto de esta investigación. Así, también se observa que el comportamiento de este grupo se caracteriza por influir en las directrices que reglamentan su actuar:

Con el tiempo, las entidades públicas reguladas buscan influir en el proceso de reforma, bien porque los criterios establecidos van en contravía de sus estrategias organizacionales, bien porque se ven obligadas a innovaciones que en ocasiones identifican como costo-ineficientes. De esta manera, estas entidades están impactando el concepto y la estrategia de implementación de la reforma (Gómez y Montesinos, 2012, p. 27).

Como es el caso de las ESE que por medio de la Superintendencia Nacional de Salud, solicitó prorrogar el periodo de aplicación de estándares internacionales del año 2016 al año 2017, según las consideraciones expuestas en la Resolución 663 de 2015 de la CGN.

4.2 Marco Conceptual

El presente acápite compila las ideas observadas para el desarrollo del problema de investigación, también presenta los conceptos que se consideran relevantes y se asocian al tema de indagación. El orden de este marco corresponde a la siguiente secuencia; los conceptos generales para entender el problema de investigación, seguido de unas precisiones presentadas en orden alfabético.

4.2.1 Doctrina contable Pública

La Doctrina contable pública compilada es el mecanismo mediante el cual la Contaduría General de la Nación pone a disposición de sus múltiples usuarios, los pronunciamientos que efectúa sobre la interpretación de las normas contables expedidas por este organismo regulador. Y a partir de las consultas elevadas por las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y otros interesados en la contabilidad pública, sus postulados actúan como referente, guía o material de consulta, según sean los intereses o propósitos de cada quien.

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que sean emitidos por la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien este designe para que cumpla dicha función (Contaduría General de la Nación, 2017b).

4.2.2 Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se caracterizan porque no emiten instrumentos de deuda o patrimonio y si lo llegan a hacer, dichos instrumentos no se negocian en un mercado de valores; estas empresas tampoco captan o administran recursos que provienen de terceros, es decir, no actúan en calidad de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de inversión o bancos de inversión.

En otras palabras, estas empresas poseen regímenes jurídicos diferentes de los del gobierno general. Tienen la facultad de contratar a su propio nombre; tienen la capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental o municipal, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público (Contaduría General de la Nación, 2014c).

4.2.3 Empresa Social del Estado

Las Empresas Sociales del Estado constituyen una categoría especial de entidad pública, descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creadas o reorganizadas por ley o por las asambleas o concejos. El objetivo de las Empresas Sociales del Estado será la prestación de servicio de salud, entendidos como un servicio público a cargo del Estado y como parte integrante del Sistema de Seguridad Social en Salud, como consta en el Decreto 1876 de 1994.

4.2.4 Marco Conceptual Público

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Contaduría General de la Nación, 2014c).

4.2.5 Notas a los estados financieros

Las Notas hacen referencia a las explicaciones de forma general y específica, que sirven para complementar los estados financieros, formando parte integral de los mismos. Adicional, tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales. Así mismo, deben cumplir con la desagregación de valores contables en lo referente a precios y cantidades, y dar cuenta de aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria (Contaduría General de la Nación, 2014e, párr. 374).

4.2.6 Plan General de Contabilidad Pública

El Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), y está integrado por el Marco Conceptual y la

estructura y descripciones de las clases de cuentas (Contaduría General de la Nación, 2014e).

4.2.7 Régimen de Contabilidad Pública –RCP-

El Régimen de Contabilidad Pública se adopta con la Resolución 222 de 2006 de la CGN, el cual está integrado por el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP-, el Marco conceptual, el Manual de procedimientos, la Doctrina contable pública y el Plan General de Contabilidad Pública. El Régimen se constituye, en el principal instrumento del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, el cual debe aplicarse en las entidades para lograr los propósitos del sistema contable y los objetivos de la información. Los elementos que lo conforman están interconectados, y son fundamentales para que la contabilidad pública logre su propósito (Obando et al., 2009). En ese sentido, es indispensable el conocimiento del RCP por parte de quienes son responsables de preparar la información en las entidades públicas.

4.3 Marco Legal

Se presentan las principales leyes, decretos y resoluciones que permiten entender la naturaleza de las entidades objeto de estudio. En ese mismo sentido, el marco de regulación contable que aplica a las ESE, como también las resoluciones que reestructuran su sistema contable hacia el modelo de estándares internacionales.

Tabla 1 Normatividad aplicable a las Empresas Sociales del Estado en convergencia a estándares internacionales

Norma	Objetivo
Constitución Política de Colombia	Es la máxima ley y carta magna de la República de Colombia, en la cual se crea la figura del Contador General, quien lleva la contabilidad general de la Nación y la consolida con la de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios.
Ley 43 de 1990	Por la cual se reglamentaria de la profesión de Contador Público.
Ley 100 de 1993	Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.
Ley 298 de 1996	Por la cual se desarrolla el artículo 354 de Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.
Ley 550 de 1999	Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley.
Ley 1314 de 2009	Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.
Ley 1438 de 2011	Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1298 de 1994	Por el cual se expide el Estatuto Orgánico del Sistema General de Seguridad Social en Salud.
Decreto 1876 de 1994	Por el cual se reglamentan los artículos 96, 97 y 98 del Decreto Ley 1298 de 1994 en lo relacionado con las Empresas Sociales del Estado.
Resolución 222 de 2006	Por medio de esta se adopta el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Emitida por la Contaduría General de la Nación
Resolución 354 de 2007	Por la cual se adopta y modifica el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, por parte de la Contaduría General de la Nación.
Resolución 355 de 2007	Por la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública que corresponde a la versión 2007.1 y fue publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.
Resolución 531 de 2009	Por medio de la cual se fijan los parámetros para el envío de información a la Contaduría General de la Nación relacionada con el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME).
Resolución 414 de 2014	Por la cual se incorporan en el RCP, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.
Resolución 139 de 2015	Por la cual se incorpora, como parte del RCP, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco.
Resolución 663 de 2015	Por la cual se modifica la Resolución 414 de 2014 y se modifica el Cronograma de aplicación de estándares internacionales para las empresas pertenecientes al SGSSS.
Resolución 461 de 2017	Por la cual se incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco Normativo para Entidades en Liquidación.
Anexo Decreto 3022 de 2013	Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera para Pymes –Grupo 2-. La Contaduría General de la Nación incorporó, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Marco Normativo dispuesto en el Anexo del Decreto 3022 de 2013, para las empresas autorizadas por la CGN que sustentaron su participación en condiciones de mercado con entidades del sector privado.

Fuente: Autoría propia.

5 METODOLOGÍA

Esta investigación se realiza a partir de un estudio exploratorio y descriptivo de carácter mixto por el análisis de información cualitativa, cuantitativa y gráfica, la cual pretende identificar los principales aspectos del problema de investigación: ¿Cuáles han sido los efectos de la aplicación de los estándares internacionales en las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo 2016?

Las premisas relevantes del problema objeto de exploración son: en primer lugar; establecer los aspectos normativos que rigieron la contabilidad pública de las cuentas por cobrar de las ESE, antes de la entrada en vigencia de la Resolución 414 de 2014. En segundo lugar; determinar los aspectos fundamentales del proceso de convergencia a estándares internacionales en lo referente al régimen de contabilidad pública de las ESE. Esto a su vez, dará las herramientas para analizar los efectos sobre las cuentas por cobrar de las ESE en un periodo de marcado cambio, es decir, año 2016 (incluyendo los datos del 2016 en los estados financieros comparados del año 2017).

La exploración de estos aspectos se realizará a partir de las siguientes actividades:

- Indagar y describir los planteamientos de la literatura contable sobre normalización de la información contable pública en Colombia, las particularidades de la información contable para el sector de las ESE y, en efecto, las normas técnicas que regulan las cuentas por cobrar, de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública del 2007. Para esta descripción se utilizaron algunos textos escritos por teóricos de las ciencias económicas y contables (libros y artículos de revista). Finalmente, se concede un acápite particular a las normas técnicas de las cuentas por cobrar entradas en vigencia con la Resolución 414 de 2014.
- Caracterizar el proceso de convergencia a estándares internacionales, interpretando investigaciones en torno al concepto de modernización de la contabilidad del sector público, liderado por la CGN. Así mismo, determinar las principales características del modelo propuesto en la Resolución 414 de 2014 que toma como referente las

NIIF. Finalmente, se detalla el proceso por el cual las ESE se prepararon para la aplicación de estándares internacionales, tal como el cronograma, y aspectos problemáticos en torno al cumplimiento del mismo.

- Analizar y evidenciar, a la luz de lo planteado en las secciones precedentes, los efectos en el rubro de las cuentas por cobrar de las ESE, desde una perspectiva de contraste de los dos modelos que incluya las variables de reconocimiento, medición y revelación. Para la realización del análisis se abordaron los estados financieros, y la información revelada en las notas contables a los estados financieros, como también la información institucional de las entidades públicas disponible en los sitios oficiales de la web. Así mismo, se recurre a identificar la composición de las cuentas por cobrar de las ESE, al igual que se sistematiza los reportes publicados en el Consolidador de Hacienda e Información Pública–CHIP⁸- con corte del año 2016 y año 2017 (información del año 2016 comparada con el año 2017). Así, se conforma una base de datos con variables similares de información.

5.1 Fuentes de información

El desarrollo de esta investigación exploratoria, mixta y descriptiva se realizará mediante una revisión de fuentes primarias de información, como son los estados financieros, notas a los estados financieros del año 2016 (y las del mismo año bajo estándares internacionales reportadas en los estados financieros del año 2017), las resoluciones expedidas por la CGN, como también los reportes de saldos y movimientos y las notas de variación trimestral publicados por cada entidad en el aplicativo CHIP. Por su parte, las fuentes secundarias son los libros, artículos de revista, los Foros de Regulación Contable de la CGN y los pronunciamientos de instituciones como el Ministerio de Salud y Protección Social y la Superintendencia Nacional de Salud.

Específicamente, los Estados de Situación Financiera seleccionados corresponden a las vigencias 2016 (información comparada 2016-2015, norma local) y 2017 (información

⁸ La CGN reglamenta la publicación de la información contable que debe hacerse pública a través de la herramienta CHIP, así “de acuerdo con la norma relativa a plazos y requisitos expedida por la Contaduría General de la Nación, el Sistema CHIP lo integran las entidades contables públicas que obtengan el acceso al mismo y reportarán la información indicada (...) a través de dicho sistema, en las fechas señaladas (...)” (Obando, et al, 2009, p. 45).

comparada 2017-**2016**, norma internacional). Esto se debe a que, en el Estados de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2017 se presentan las cifras a 31 de diciembre de 2016 con el objetivo de comparar tendencias, por consecuencia los valores del año 2016 están preparadas bajo estándares internacionales. Como resultado, el Estado de Situación Financiera con corte a 31 de diciembre de 2016, devela información elaborada de acuerdo al anterior marco normativo (Resolución 354 de 2007). Estos planteamientos permitieron elegir los periodos de los reportes que son analizados en el tercer capítulo de esta monografía.

Matriz 1 Matriz de las fases de investigación de los objetivos específicos de investigación

Objetivos Específicos	Fuentes de Investigación	Tiempo estimado para cumplimiento
1) Conceptualizar la normatividad contable referente a las cuentas por cobrar en las Empresas Sociales del Estado –ESE– en Colombia.	Primarias: Resolución 354 de 2007 de la CGN; Resolución 355 de 2007 de la CGN; Resolución 356 de 2007 de la CGN; Resolución 414 de 2014 de la CGN; Ley 42 de 1993 del Congreso de la República de Colombia; Ley 100 de 1993 del Congreso de la República de Colombia; Ley 1314 de 2009 del Congreso de la República de Colombia; Decreto Ley 1298 de 1994 del Congreso de la República de Colombia; Decreto 1876 de 1994 del Congreso de la República de Colombia. Secundarias: Sierra, E. (2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia; Gómez, M., y Montesinos, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: El caso de Colombia; Contaduría General de la Nación. (2014b). Instructivo 002 de 2014; Contaduría General de la Nación. (2014e). Régimen de Contabilidad Pública Libro I Plan General de Contabilidad Pública; Contaduría General de la Nación. (2016a). Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; Obando, J., Pulgarín, H., y Franco, R. (2009). La Contabilidad y su utilidad en el sector público; Contaduría General de la Nación; Centro de Documentación de Información Municipal [CEDIM]. (2005). Empresas sociales del Estado Régimen de funcionamiento; Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas [CIEFP]. (2017). Clasificación de entidades del sector público colombiano para la elaboración de Estadísticas de Finanzas Públicas.	8 semanas (5 Abril de 2018 a 4 Junio de 2018)
2) Determinar el proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad pública de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca a	Primarias: Resolución 414 de 2014 de la CGN; Ley 1314 de 2009 del Congreso de la República de Colombia; Ley 1211 de 2011 del Congreso de la República de Colombia; Decreto 3022 de 2013 de la Superintendencia Financiera. Secundarias: Bohórquez, P. (2016). Contabilidad pública para un Estado moderno; Vilchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América Latina; Rico, C., y Díaz, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal; Lam, A. (2007). Convergencia y armonización de la normativa contable: hacia la contabilidad internacional; Contaduría General de la Nación. (2014a). Cambios en la política de regulación contable pública y en la definición	12 semanas (5 Junio de 2018 a 4 de Septiembre de 2018)

partir de la implementación de la Resolución 414 de 2014.	del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; Contaduría General de la Nación. (2014d). Presentación Marco Normativo; Contaduría General de la Nación. (2014b). Instructivo 002 de 2014; Arguello, G. (2015). Modelos Contable Teoría; Contaduría General de la Nación. (2013a). Análisis de las encuestas aplicadas a una muestra de entidades públicas, frente a la convergencia hacia normas internacionales; Bernal, A., y Samboni, J. (2015). Gobernabilidad de las ciudades Gobierno corporativo al servicio de la eficiencia y los resultados de empresas y agencias públicas. El caso de Medellín, Colombia; Gómez, M. (2010). Perspectivas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) en el Sector Público Colombiano; Sunder, S. (1997). Teoría de la contabilidad y el control; Brusca, I., Gómez, M., y Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of ipsas in latin-america; Biondi, Y. (2012). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards; Posso, D., y Reina, E. (2017). Análisis de la implementación de normas internacionales de información financiera (NIIF) en el rubro de cuentas por cobrar de Eduardo Bolaños IPS S.A.S; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2011). Directrices de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas; Cuaspa, C. (2013). Normas Internacionales de Información Financiera convergencia a colombia y aplicación a empresas de salud; Túa, J. (1987). Los principios contables y la normalización internacional de la contabilidad; Rico, C., y Díaz, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal; Empresa Social del Estado Hospital San José Guacheta. (2014). Acuerdo No. 100 de 2014; Secretaria Distrital de Hacienda. (2015). Contextualización General "Normas internacionales en el Sector Público"; Superintendencia Nacional de Salud. (2016). Proceso de convergencia Marco normativo Resolución 414 de 2014 para las empresas públicas Superintendencia Nacional de Salud; Gerencie. (2016). NIIF en entidades que componen sistema general de seguridad social; Bohórquez, P. (2016). Contabilidad pública para un Estado moderno.	
3) Describir los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014.	Primarias: Estados financieros, notas contables a los estados financieros, y reportes publicados en el Consolidador de Hacienda e Información Pública-CHIP- con corte del año 2016 y año 2017 del Hospital Departamental Centenario de Sevilla ESE; Hospital Departamental Mario Correa Rengifo ESE; Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle ESE; Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo ESE; Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá ESE; Hospital Universitario del Valle Evaristo García ESE; Resolución 354 de 2007 de la CGN y la Resolución 414 de 2014 de la CGN. Secundarias: Montaño, E. (2011). Contabilidad y legislación. Control, valuación y revelaciones; Contaduría General de la Nación. (2014e). Régimen de Contabilidad Pública Libro I Plan General de Contabilidad Pública; Superintendencia Nacional de Salud. (2016). Proceso de convergencia Marco normativo Resolución 414 de 2014 para las empresas públicas Superintendencia Nacional de Salud; Contaduría General de la Nación. (2016a). Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; Contaduría General de la Nación. (2017b). Doctrina contable pública compilada parcialmente.	24 semanas (5 de Septiembre de 2018 a 5 Marzo 2019)

Fuente: Elaboración propia.

5.2 El método de investigación

Este trabajo de investigación describe los efectos en las cuentas por cobrar que produce la llegada del marco normativo dispuesto en la Resolución 414 del 2014, aplicable a las ESE en Colombia. Por lo anterior, el carácter de la aproximación metodológica será mixta⁹ aplicada a una población específica, las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo 2016.

El profesor Bernal (2010) orienta lo que se entiende por método cualitativo, a decir:

El método cualitativo o método no tradicional: (...) se orienta a profundizar casos específicos y no a generalizar. Su preocupación no es prioritariamente medir, sino cualificar y describir el fenómeno social a partir de rasgos determinantes, según sean percibidos por los elementos mismos que están dentro de la situación estudiada (p. 39).

Es decir, esta investigación está orientada a los casos específicos de las Empresas Sociales del Estado del Valle del Cauca, la cual describe los efectos que se presentan las cuentas por cobrar, a partir de una reestructuración de normatividad contable pública, como situación estudiada.

Continuado con los elementos de la aproximación metodológica, la estrategia usada es la revisión de los efectos en las cuentas por cobrar, a partir de contrastar los datos generados bajo la base del RCP expedido en el año 2007 y el RCP adoptado en el año 2014. Para tal fin se eligen el año 2016¹⁰.

El objeto de estudio son los Estados de Situación Financiera con sus respectivas notas, que contienen la misma información que los reportes del Compilador de Hacienda de Información Pública -CHIP-. Así mismo, la literatura que existe sobre contabilidad pública, las resoluciones y pronunciamientos de la CGN.

⁹ El carácter mixto se sustenta en el análisis de información y datos que conducen a conclusiones producto de la investigación.

¹⁰ Y las cifras del mismo año 2016 que se registran en los reportes del 31 de diciembre de 2017, pues el nuevo marco normativo se aplica a partir del año 2017 y por consiguiente, las cifras comparadas (2016) también se elaboran bajo norma internacional.

5.3 Técnicas de investigación

Con el propósito de desarrollar el presente trabajo a partir de los textos de la literatura contable, se empleó la técnica de análisis de contenido de tipo descriptiva sobre la información documental. El análisis requiere lectura concienzuda de los textos y la elaboración de fichas de lectura, para comprender y sistematizar las investigaciones de cuentas por cobrar y NIIF para entidades del sector público, como también entender el proceso de modernización de contabilidad pública y, de esta manera, analizar los cambios en el rubro a la luz de la propuesta técnica del nuevo marco normativo. A partir de este análisis, se identifican los efectos de la aplicación de los estándares internacionales en las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo 2016.

El análisis, consistió en examinar los estados financieros y las notas a los estados financieros de las entidades analizadas en el periodo correspondiente. Particularmente en las Cuentas por Cobrar, ello permitió comparar los saldos que presentaban los estados financieros bajo el antiguo y nuevo marco normativo, esta dinámica se evidencia en el capítulo 8 de esta monografía.

5.4 Entidades analizadas

Las entidades elegidas para el desarrollo de la investigación, son las requeridas por la CGN para implementar el proceso de convergencia, las cuales se publican en la página web de esta institución¹¹. La base de datos que proporciona la CGN se filtró con el criterio de obtener solo las Empresas Sociales del Estado con jurisdicción de prestación de servicios en el departamento del Valle del Cauca. Por su parte, se consultó la página de la Gobernación del Valle del Cauca y se obtuvo el listado de entidades calificadas como de orden departamental y de orden municipal. Finalmente se investigó la información disponible por cada entidad y se observó que el grupo de entidades de orden departamental presenta información homogénea, como se puede observar en el Anexo 1, lo que constituye

¹¹ El listado de estas entidades es elaborado por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, el cual estandariza las entidades que conforman el sector público y las diferencia de las entidades de gobierno.

una muestra de entidades pertinentes realizar el análisis de los efectos del proceso de convergencia.

Todas las ESE de orden departamental están obligadas a presentar estados financieros bajo estándares internacionales. Sin embargo, al hacer la investigación sobre las ESE que implementaron estándares internacionales se logró observar el cumplimiento por parte de seis (6) de las entidades, es decir, en esta monografía se prescindió del análisis de dos (2) ESE del Departamento. En su momento, las ESE se enfrentaron a la posibilidad de elegir el periodo de aplicación de estándares internacionales entre el año 2016 o 2017, se observó que las seis (6) entidades seleccionadas eligieron como periodo de aplicación el año 2017.

Las entidades a estudiar en esta monografía son:

- a) Hospital Departamental Centenario de Sevilla ESE
- b) Hospital Departamental Mario Correa Rengifo ESE
- c) Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle ESE
- d) Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo ESE
- e) Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá ESE
- f) Hospital Universitario del Valle Evaristo García ESE

5.5 Alcances y limitaciones

El alcance de la presente investigación no sólo se inscribe en el marco del logro de los objetivos general y específicos anteriormente referidos, sino que sus resultados constituyen un referente o punto de partida para emprender nuevos procesos investigativos sobre la problemática de los efectos del proceso de convergencia a estándares internacionales en las Cuentas por Cobrar de las ESE. Igualmente, se presentaran limitaciones propias de un proyecto de investigación relacionadas con la insuficiente información que de cuenta de los avances en la implementación del nuevo marco normativo, pues la investigación se circunscribe a la información que hace pública cada entidad.

En su momento se consideró como fuente de información el Estado de Situación Financiera de Apertura –ESFA- en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y

patrimonio de acuerdo con los criterios del modelo contable introducido por la Resolución 414 de 2014 de la CGN. El interés sobre este informe versaba en “obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros en el periodo de aplicación” (Contaduría General de la Nación, 2014b, p. 2).

No obstante, las ESE no lo publicaron en las respectivas plataformas digitales. Es importante resaltar que el ESFA debía ser elaborado con corte al 1 de enero de 2016, mismo año del periodo de transición según la Resolución 663 de 2015 de la CGN. En cualquier caso, no era de publicación obligatoria, y por lo tanto, se desiste de utilizar este reporte como fuente de información. Sin embargo, la primera medición de las cifras del año 2016 se puede observar en los estados financieros comparativos al año 2017, como se ha argumentado en anteriores acápite.

Dentro del grupo de las seis (6) entidades analizadas para el estudio, una de ellas presentó Estados de Situación Financiera con cifras sin comparación a 2017, es decir, no hizo públicas dentro del mismo estado las cifras del 2016, hecho que detenía el análisis. Sin embargo, para la anterior situación se presenta la siguiente solución: se determina usar la información denominada ‘con conversión’ la cual es pública en el aplicativo CHIP correspondiente primer trimestre del año 2017. Específicamente el Saldo Inicial de este reporte se presenta bajo estándares internacionales, aunque en esencia debe corresponder a los Saldos Finales del año 2016 (es decir, el antiguo régimen contable), sucede que son presentadas bajo la nueva norma, por corresponder a los saldos iniciales del año de aplicación.

Es decir, se logró dar continuidad a la comparación de cifras desde los dos marcos normativos, el antiguo (Resolución 354 de 2007) y el nuevo (Resolución 414 de 2014). Es preciso mencionar que no se realizó la contrastación entre Estados de Situación Financiera de los años 2016 y 2017 así este último esté elaborado bajo los nuevos estándares, dado que el estado financiero con corte a 31 de diciembre de 2017 (sin la comparación con las cifras del año 2016) contiene los movimientos de todo el año y no permite realizar el contraste con los datos del año 2016. Por lo que se requirió de estados financieros comparados, de esa manera los datos contrastados corresponden al 31 de diciembre de 2016, con la particularidad que son medidos bajo diferentes marcos normativos.

Capítulo II

6 CONCEPTUALIZACIÓN DE LA NORMATIVIDAD CONTABLE APLICABLE A LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO EN COLOMBIA

6.1 NORMATIVIDAD CONTABLE EN COLOMBIA

6.1.1 Normalización de la información contable pública en Colombia

En las finanzas del país, la información contable pública representa un papel importante para administrar los recursos propios, de la misma forma que en el entorno empresarial privado. La contabilidad pública es una aliada estratégica para la toma de decisiones, la cual revela las operaciones de los entes públicos, particularmente las entidades objeto de este análisis. Esta es una razón para que el poder legislativo del país haya introducido leyes que fortalecen el sistema nacional de contabilidad pública y lo mantengan bajo los principios de las finanzas públicas¹². Por lo ya mencionado, se entiende que se pretenda “(...) soportar en la contabilidad las decisiones que comprometen la continuidad de los entes públicos, pues es la información contable el termómetro capaz de medir la temperatura financiera de las entidades (...)” (Obando et al., 2009). Este capítulo presenta la conceptualización de la normatividad contable en Colombia, particularmente para las Empresas Sociales del Estado –ESE-, así mismo, evidencia aspectos relevantes de las cuentas por cobrar en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP- del régimen anterior (Resolución 354 de 2007) y del nuevo modelo (Resolución 414 de 2014).

Para empezar se plantea un aspecto histórico, en la segunda mitad de la década de los ochenta, comienza la etapa de normalización en Colombia (Sierra, 2002). En otras palabras, el proceso de regulación de la información contable pública se comprenderá desde

¹² Leyes que se han caracterizado por su carácter transformador de la Contabilidad Pública tales como la Ley 42 de 1923, por medio de la cual se da origen a la Organización de la Contabilidad Pública y se crea la Contraloría General de la República (CGR), que funcionaba ejerciendo la labor contable con la función fiscalizadora. Por su parte la Ley 298 de 1996 da origen al SNCP, es decir, el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, para interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos. Entre otras leyes, como la que crea el contexto para este trabajo de investigación, la Ley 1314 de 2009, la cual también incide en la Contabilidad Pública pues señala los derroteros que la administración pública debe alcanzar en cuando a la transparencia y manejo de la información contable de las entidades públicas.

el concepto de normalización, el cual proporciona uniformidad entre los sistemas contables, y genera consenso profesional sobre normas. Siguiendo a Sierra “la normalización contable es el proceso de emisión de principios y normas reguladoras de la práctica contable, que tiene como objetivo garantizar que la información proporcionada por la contabilidad sea entendida correctamente y se ajuste a las necesidades de sus usuarios” (2002, p. 90). Este proceso reúne los parámetros que hacen posible la adopción de decisiones de asignación de recursos, que también propenda por presentar una imagen veraz de la situación económico-financiera y de resultados de una entidad.

Concretamente, Sierra (2002) ilustra lo que se entiende como normalización y hace una diferenciación frente al concepto de planificación, por lo tanto, normalización “(...) es el proceso de emisión del conjunto de normas y principios en que se debe basar el modelo contable de la organización para conseguir la homogeneidad que permita la comparación temporal y espacial. La normalización es el todo, la planificación es una parte (...)” (p. 91). Así pues, la normalización busca reglamentar el campo de actuación mientras que la planificación se reduce a la emisión de planes de cuentas y reglas para la práctica de la contabilidad: financiera, gubernamental, bancaria y demás. Por otra parte, el mismo Sierra referencia a otros autores que hablan de la teoría de la normalización contable “como un proceso de tres etapas: planificación, regulación y armonización internacional, no excluyentes (...)” (2002, p. 91). Las etapas mencionadas, se presentan como secuenciales e influyentes en la emisión de normas homogéneas para la construcción de información contable y la adopción de decisiones organizacionales.

No obstante, como parte del análisis de este trabajo, es preciso mencionar que el proceso en Colombia, no ha seguido la secuencia propuesta en la teoría de la normalización, antes expuesta. Pues bien, al igual que se ha mencionado en el marco teórico de la presente investigación, autores como Gómez y Montesinos (2012), han argumentado que el proceso de normalización surge desde la motivación del entorno internacional, como consecuencia de la modernización del Estado. Aparte de eso, Sierra (2002) ha permitido comprender que el proceso de normalización abarca la emisión de regulación por parte de las entidades encargadas de implementar normas en materia contable, de manera que la planeación es la etapa final donde se condensa la emisión de

planes de cuentas y reglas para la práctica de la contabilidad, en la mayoría de casos, a partir de una Resolución que introduce tales planes y reglas técnicas. Dicho de otro modo, el proceso de normalización en Colombia ocurre de forma contraria a la teoría de la normalización presentada como un antecedente por parte de este autor.

A saber, la normalización sucede a partir de dos iniciativas, una de carácter profesional de origen privado y otra de carácter público; en la primera, el proceso de normalización no tiene carácter obligatorio dado que sus emisores carecen de poder legislativo; aunque se logra la formulación de un marco general del proceso de normalización, implementado y respaldado por quienes se desenvuelven en el ejercicio profesional. En la segunda, la normalización se instaura mediante leyes de obligatorio cumplimiento, labor exclusiva de autoridades políticas o de la administración pública (Sierra, 2002), como el Congreso de la República y la Contaduría General de la Nación –CGN–.

Llegado a este punto, es preciso mencionar las disposiciones conceptuales que emite la CGN en materia de normalización y regulación de la contabilidad pública. El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de normalización y regulación contable pública en Colombia, desde el cual se percibe a la normalización contable como la “(...) identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país” (Contaduría General de la Nación, 2014e). En el caso que compete, es la formulación de criterios y prácticas contables que deben aplicar las ESE, con el propósito de consolidar la información para la medición del patrimonio público, y en ese orden, permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

Y así, al decir de Sierra (2002) la información transparente y homogénea permitirá conseguir que los recursos financieros circulen para el funcionamiento de la organización. En ese mismo sentido, se presenta una noción del concepto de regulación, entendido como “(...) el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público” (Contaduría General de la Nación, 2014e). Es efecto,

la regulación de principios, normas técnicas y procedimientos tiene como fin definir los criterios que deben aplicarse en el desarrollo del proceso contable que define el RCP.

En este propósito, el RCP contiene una estructura metodológica que garantiza la coherencia y legitimidad conceptual del proceso de regulación y normalización en Colombia. Significa entonces que este régimen no está soportado únicamente en la experticia legal, sino que se construyó a partir de preceptos racionales que se contrastan con la situación organizacional, el entorno jurídico, económico y social del país. Esta dinámica para la regulación ha sido discutida y validada por la comunidad académica y profesional contable, también por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información.

Sobre la base de las consideraciones anteriores se ha emitido un conglomerado de regulaciones desde la CGN para las ESE del país. Es menester mencionar, que el régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público, incluso desde su primera aparición en el país, como se logra ampliar en el siguiente capítulo de esta monografía. Como resultado, las normas contables del país han surgido a partir de elementos internacionales que se han considerado pertinentes en el contexto local.

6.1.2 Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP).

En este propósito, y luego de haber indagado sobre el concepto de normalización que ofrecen teóricos como Sierra (2002) y autoridades como la CGN, en el anterior acápite se estableció que el RCP es el medio de normalización y regulación contable pública en Colombia, esto último está contenido en el PGCP, el cual contiene los términos conceptuales de observancia para la fundamentación del SNCP. En Colombia, los sistemas de información han evolucionado de acuerdo a las dinámicas del país, que a su vez atiende las exigencias de globalización y modernización, hecho que posiciona a las organizaciones dentro de un mercado más competitivo, las hace comparables y capaces de afrontar retos que plantea el mundo actual. En efecto, el SNCP en Colombia empieza a aparecer en el

año 1819 y ha progresado a través de los años como consecuencia del desarrollo tecnológico, cultural, social, y económico (Obando et al., 2009).

A continuación se evidenciará de forma breve, la historicidad de la contabilidad pública como eje fundamental del SNCP, para presentar los elementos fundamentales se inicia en el año 1819, donde Bolívar registró un caos en las cuentas, y decreta la pena de muerte para quienes robaran dineros de la Nación. En el año 1886, en la Constitución de Rafael Núñez se estipuló crear un Tribunal Superior de Cuentas, encargado de llevar procesos de fiscalización y de carácter judicial, con el propósito de proteger las arcas de la Nación. En el año 1923, como consecuencia de la misión Kemmerer¹³ fue expedida la Ley 42, dando origen a la Organización de la Contabilidad Pública y se crea la Contraloría General de la República (CGR), que funcionaba ejerciendo la labor contable con la función fiscalizadora.

En el año 1991, se escribe la nueva Constitución Política, así llegaron nuevos lineamientos relacionados con la labor contable del sector público, el artículo 354 crea el cargo de Contador General de la Nación, hecho que relevó una labor que estaba a cargo de la CGR. Y en el año 1996, se crea la Contaduría General de la Nación. Los elementos históricos aquí señalados ofrecen una perspectiva que anteceden el SNCP.

Como puede observarse, existió una intención de consolidar la contabilidad pública desde aproximadamente hace dos siglos, con marcado desarrollo en la segunda mitad del siglo XX, así se han presentado enfoques que han evolucionado y algunos de ellos subsisten de forma simultánea. Para la contabilidad de las entidades públicas son evidentes algunas etapas, tales como la contabilidad de caja, la contabilidad patrimonial y, finalmente, la contabilidad de gestión, ellos son explicadas seguidamente con mayor detalle: *Contabilidad de caja*: sistema de registro por el cual se reconoce y contabiliza el ingreso en el momento de cobrarse, o el gasto en el momento de pagarse; *Contabilidad patrimonial*: sistema de cuentas que tiene el propósito de registrar y medir los activos, pasivos y patrimonio, se le asocia la forma de reconocimiento denominada “causación”,

¹³ Comisión norteamericana que pretendía unificar en varios países latinos el manejo de las finanzas públicas, estudiando la realidad económica mediante el contacto y discusión con cámaras de comercio, sociedades de agricultores y agentes oficiosos regionales.

mediante la cual los hechos económicos se deben reconocer en el período y momento en el cual sucedan, y no solamente cuando ocurra una transacción en efectivo.

Por su parte, la *Contabilidad de gestión*: sistema de información contable utilizado para satisfacer necesidades internas de información de los diferentes usuarios, facilita la toma de decisiones operacionales y la medición de las actuaciones de los administradores en relación con los planes, las políticas y los presupuestos establecidos (Obando et al., 2009). Lo que se ha presentado hasta aquí permite analizar el actual enfoque de la contabilidad pública desde la vertiente patrimonial y de gestión, siendo esta última parte del propósito del actual sistema de contabilidad pública.

Esta afirmación se fundamenta desde el marco conceptual del PGCP el cual señala la gestión como primer objetivo de la información contable, el cual es “permitir a los diferentes responsables tomar decisiones tendientes a optimizar el manejo de los recursos y lograr un impacto social positivo, (...)” (p. 20) y a nivel macro, “permitir la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto público, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos del Estado” (Obando et al., 2009, p. 20).

Llegado a este punto, es preciso señalar la influencia de la normatividad contable sobre el SNCP en Colombia, las fuentes siguen el modelo continental europeo, debido a que “(...) produce su propia normativa emitida por organismos gubernamentales del poder ejecutivo y también de vigilancia y control (...). Otro aspecto (...) es el hecho de contar con un plan único de cuentas (...) para el sector público (...), además de tener una legislación con un marcado acento de tipo macroeconómico” (Sierra, 2002, p. 102).

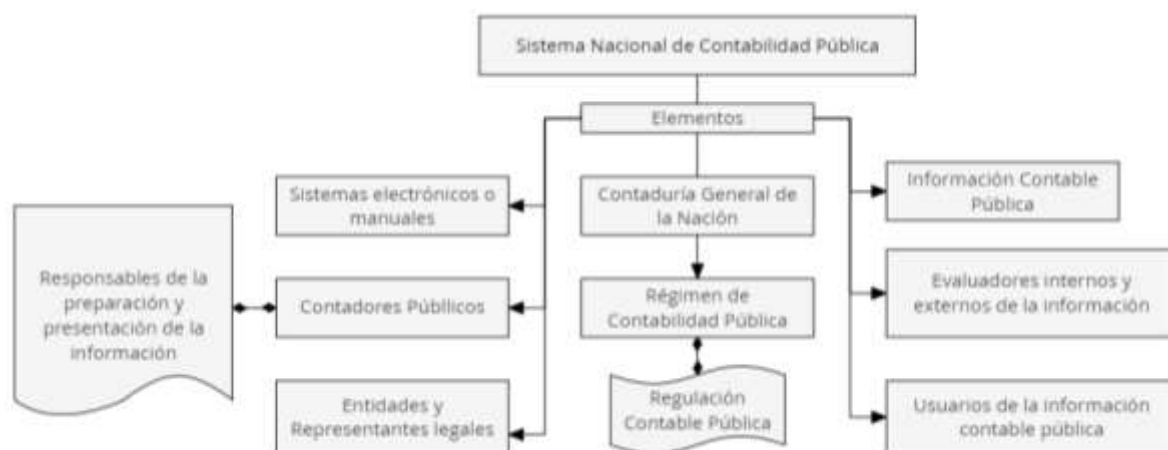
Sintetizando, la influencia es de tipo europea-francesa, como también se refirió en el marco teórico, en el acápite 4.1.2 “Contabilidad Pública” de esta monografía, pues la Constitución Política, el Congreso y la Supersalud, para el caso que compete, controlan y vigilan a partir del cuerpo específico de normas que emiten. Por otro lado, la observancia de objetivos en atención a políticas públicas y gasto público, se asemejan a los postulados del modelo continental europeo, y a los argumentos presentados por Sierra (2002). Sumado

a esto, la norma colombiana recibe influencia de la tradición latina, es decir, del modelo continental europeo “al ser emitida por los órganos del Estado colombiano y estar compilada en códigos (...)” (Sierra, 2002, p. 103). En ese sentido, la utilización de planes de contabilidad como instrumento normalizador, es también una tendencia heredada del continente europeo.

Según se ha citado, para la contabilidad pública existe un ordenamiento jurídico de reglas que inician en la Constitución Política, de manera que se debe referenciar la Ley 298 de 1996 que da origen al SNCP, en su artículo 7 lo define como el “(...) conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública”. Por lo anterior, para el desarrollo del SNCP es necesario la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Hechas las consideraciones anteriores, se enuncian los siguientes elementos del SNCP, donde se resaltan los ocho elementos del sistema, puede observarse en la siguiente figura.

Figura 1 Elementos del SNCP



Fuente: Elementos del SNCP a partir de Obando (et al., 2009).

Como resultado, la articulación y adecuado funcionamiento de todos los elementos que componen el SNCP, garantizan el logro de los propósitos para los que fue diseñado, asimismo satisface las necesidades de los usuarios de la información contable pública (Contaduría General de la Nación, 2014b).

En suma, los elementos del SNCP desarrollan un proceso que genera información necesaria para la toma de decisiones, a la vez que responde a restricciones y condiciones del entorno jurídico, económico y social del entorno. Así, entidades como las ESE, pertenecientes al sector público, mediante transacciones y operaciones, modifican la composición de sus derechos de control, propiedad y usufructo sobre bienes y servicios, afectando la estructura patrimonial pública y la riqueza social.

Tales transformaciones ocurren como respuesta a los procesos de modernización del país, puntualmente en la adopción de estándares internacionales de información financiera. De manera que dichos cambios se reconocen a través del SNCP y se revelan por medio de estados, informes y reportes contables, los cuales deben permitir el conocimiento claro, preciso y suficiente de las acciones y actividades de las entidades del sector.

A continuación, se hace alusión a las Empresas Sociales del Estado reguladas por las disposiciones de la CGN, al respecto se establecen generalidades para el sistema de salud, en el marco de la normatividad contable, las exigencias sobre las ESE en materia administrativa y financiera.

6.2 EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO –ESE–

La presente monografía se enfoca en un grupo de entidades significativas del Sector Público, es decir, las ESE, las cuales generan impactos en el desarrollo social de las poblaciones –a través de los servicios del sector salud–, unido a las expectativas de bienestar que los ciudadanos relacionan con este tipo de entidades. Las ESE se enfrentan a exigencias de información que actores similares han adoptado a nivel global, tal modificación afecta la forma en que se presenta la información en los estados financieros, elementos decisivos para tomar decisiones administrativas por parte de la Junta Directiva

de estas organizaciones, como también para ejercer la labor de control y vigilancia, por parte de organismos como la Supersalud y la CGN.

En el presente apartado, se dilucidará los principales aspectos de conformación de las ESE, con el objetivo de entender la complejidad propia de este sector – por regulaciones y mecanismos de actualización–, que han llevado a la necesidad de repensar el RCP y la forma de reconocer, medir y revelar la información, en interés de garantizar la eficiencia en la gestión de la administración pública (Bernal y Samboni, 2015). Así mismo, se presentan las consideraciones que evaluó la CGN para clasificar a las ESE dentro del grupo de *Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público*.

6.2.1 Generalidades de las ESE.

La seguridad social es un servicio público de obligatorio cumplimiento por parte del Estado, el cual se vale de instituciones públicas o privadas para su ejecución, como lo estipula la Ley 100 de 1993. Así, el Estado en los niveles nacional y, particularmente, territorial constituye las Empresas Sociales del Estado (ESE), éstas se caracterizan por representar una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creadas ley, asambleas o consejos, según el caso específico (Centro de Documentación de Información Municipal [CEDIM], 2005).

Es preciso señalar los objetivos de las ESE, entre ellos está producir servicios de salud eficientes y efectivos que cumplan con las normas de calidad establecidas, de acuerdo con la el Decreto 1876 de 1994 en su artículo 1, reglamentación que se expida para tal propósito. De igual manera, es prioridad prestar los servicios de salud que la población requiera y que la empresa social, de acuerdo con su desarrollo y recursos disponibles, pueda ofrecer. Paralelamente, es deber garantizar mediante un manejo gerencial, la rentabilidad social y financiera de la empresa social, de igual modo, ofrecer a las entidades promotoras de salud y demás personas naturales o jurídicas que los demanden, servicios y paquetes de servicios a tarifas competitivas en el mercado. A parte de eso, satisfacer los requerimientos

del entorno, adecuando continuamente sus servicios y funcionamiento. Y finalmente, se resalta el deber de garantizar los mecanismos de participación ciudadana y comunitaria establecidos por la ley y los reglamentos (Ministerio de Gobierno de la República de Colombia, 1994).

Como se ha mencionado, las ESE enfrentan diferentes dinámicas necesarias para prestar el servicio de salud, el cuales la principal fuente de ingresos, estas entidades son vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud –Supersalud-, las transferencias del nivel nacional y del nivel territorial representan una alta participación dentro de los ingresos, dado que los costos y gastos de las entidades no se cubren con los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios. Por otra parte, la connotación del servicio hace que estas entidades operen en un mercado con tarifas reguladas, es preciso señalar que aquellas entidades que prestan servicios en municipios de sexta categoría¹⁴, no tienen competencia por parte de otras entidades jurídicas públicas o privadas que presten tal servicio.

Continuando con las generalidades de las ESE, es pertinente, mencionar que en materia contractual, y de acuerdo al artículo 195 de la Ley 100 de 1993, estas entidades se rigen por el derecho privado, aunque con moderación podrán utilizar las cláusulas previstas en el estatuto general de contratación de la administración pública (Congreso de la República de Colombia, 1993). Cabe agregar, en propósito de conocer el órgano colegiado encargado de la toma de decisiones en las ESE, y como se reconoce en el Decreto 1876 de 1994 artículo 5, que la dirección está constituida así: por la junta directiva y el gerente que tiene a su cargo mantener la unidad de objetivos e intereses de la organización en torno los objetivos institucionales, sin perjuicio de las demás funciones de dirección que exija el normal desenvolvimiento de la entidad (Congreso de la República de Colombia, 1994).

Finalmente, la autonomía administrativa y financiera de las ESE se ejercerá conforme a las normas que rigen, a continuación se presentan las particularidades legales que rigen el quehacer administrativo, financiero y contable de las ESE.

¹⁴ Sexta categoría es la denominación de todos aquellos distritos o municipios con población igual o inferior a diez mil (10.000) habitantes y con ingresos corrientes de libre destinación anuales no superiores a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales.

6.2.2 Marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

La CGN en función de sus deberes constitucionales y legales de determinar las políticas, que regirán todo el Sector Público, implica a parte de determinar normas contables, definir criterios y procedimientos que permitan que los insumos utilizados en el proceso de consolidación adelantado por la CGN, acojan las condiciones y términos necesarios para generar el Balance General Consolidado. El cual pasa a ser auditado por la Contraloría General de la República y examinado por la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes (Contaduría General de la Nación, 2017b).

Tal como observa, la CGN debe propiciar condiciones y términos necesarios para cumplir los términos del RCP. En ese sentido, participa de la Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP), la cual presenta un documento con los criterios de clasificación de las entidades del sector público colombiano para la elaboración de Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP), en armonía con las consideraciones consignadas en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) del año 2014 (Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas [CIEFP], 2017). En tal clasificación participan entidades como el Banco de la República (BR), el Departamento Nacional de Estadísticas (DANE), y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), las cuales se basan en el marco legal que contiene el funcionamiento y la organización del Estado, un marco contable en donde se describe cómo está definido el SNCP, y un marco presupuestal de las entidades del Sector Público.

En el propósito de llevar a cabo el proceso de convergencia de las estadísticas macroeconómicas y en cumplimiento a los compromisos para su acceso a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (CIEFP, 2017), las entidades mencionadas (CGN-BR-DANE-MHCP) trabajaron en elaborar los filtros de clasificación institucional de las entidades del Sector Público colombiano que adoptaron estándares

internacionales. El filtro más importante, fue definir las entidades que reportaban información contable a la CGN.

La CGN define las entidades contables públicas que deben reportar información contable, así “(...) se caracterizan por a) desarrollar funciones de cometido estatal, b) controlar recursos públicos, c) realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) estar sujetas a diversas formas de control y e) estar obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público” (Contaduría General de la Nación, 2015, pág. 11, citado por CIEFP, 2017). También, la misma CGN, en junio de 2013 la CGN después de un proceso de revisión e investigación, reconoce la existencia de dos modelos de información financiera que son de aceptación generalizada a nivel internacional, ellos son: 1) El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y 2) El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP, conocidas como IPSAS por sus siglas en inglés¹⁵) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CIEFP, 2017).

El primer modelo aplica principalmente a las empresas que cotizan sus instrumentos en un mercado público de valores o que captan o administran ahorro del público, y, el segundo, a las entidades de gobierno. Para las empresas que no cotizan en un mercado público de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, como puede observarse no existe en el ámbito internacional un modelo normativo que sea de aceptación general.

Ante la situación planteada y los modelos presentados, con el propósito de considerar el entorno económico característico del sector público colombiano, la CGN define tres marcos normativos para la preparación de información financiera en concordancia con estándares internacionales, “a saber: a) el marco normativo para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público; b) el marco normativo

¹⁵ Estas normas son emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), el cual forma parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; c) el marco normativo para las entidades de gobierno y d) el marco normativo para las entidades en liquidación (CIEFP, 2017; Resolución 461 de 2017 de la CGN). Significa entonces que cada uno de los marcos normativos se diseña para grupo particular entidades públicas.

En relación con este último, se precisa que el marco normativo para *empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público* entra en aplicación con la Resolución 414 de 2014, por la cual se define el RCP que se deberá aplicar. Este tipo de entidades se caracterizan porque no emiten instrumentos de deuda o patrimonio y si lo hicieran, tales instrumentos no se negocian en el mercado de valores. Estas entidades tampoco captan o administran recursos que provienen de terceros, concretamente, no actúan en calidad de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de inversión o bancos de inversión.

Significa entonces que estas empresas poseen regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes de los del Gobierno general. Incluso, son entidades que pueden contratar en su propio nombre, igualmente tienen la facultad financiera y operativa para ejecutar actividades, venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación. Por otra parte no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital para permanecer como un negocio en marcha, finalmente, se caracterizan por ser controladas por una entidad del sector público.

Las ESE hacen parte de las entidades que deben acoger las directrices de la Resolución 414 de 2014. Es preciso mencionar, que para estas entidades, el marco normativo aplicable es un desarrollo propio de la CGN, que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF.

Sin embargo, al Marco Conceptual se le realizó una simplificación manteniendo los aportes a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes (CIEFP, 2017). Actualmente se encuentran aplicando dicho Marco normativo alrededor de mil setecientos ocho (1708) Entidades Contables Públicas, de las

cuales seiscientos trece (613) son ESE de toda Colombia, y cerca de cuarenta y nueve (49) son ESE del Valle del Cauca, según el reporte de entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones con corte al día 02 de mayo de 2018.

En el siguiente acápite se presenta el contenido final del presente capítulo, integrado por las directrices particulares de las Cuentas por Cobrar de las ESE en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP- del régimen anterior (Resolución 354 de 2007) y del nuevo modelo (Resolución 414 de 2014).

6.3 ASPECTOS RELEVANTES DE LAS CUENTAS POR COBRAR EN LAS ESE

Como se ha mencionado hasta el momento, en el recorrido realizado desde la conceptualización de los principales elementos para entender la normatividad contable y particularmente las concernientes a las ESE, se hace necesario acotar hasta los aspectos relevantes de las cuentas por cobrar de las ESE objeto de estudio. El propósito de este acápite es definir qué es una cuenta por cobrar en antiguo régimen de contabilidad (Resolución 354 de 2007) y el nuevo régimen contable (Resolución 414 de 2014), esta forma de presentar la información es necesaria para comprender el desarrollo de los próximos capítulos. Pues, el capítulo siguiente desarrolla el proceso de convergencia hacia estándares internacionales y en el último capítulo, se pretende poner de manifiesto, los efectos del tal cambio en el reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE.

6.3.1 Cuentas por Cobrar en el antiguo modelo contable público.

Los requerimientos de modernización que requieren las finanzas públicas, necesitan de un proceso dinámico de producción de información comprensible, relevante y confiable, lo que requiere una participación permanente de la CGN que es el órgano regulador para las entidades públicas, en cuanto a la normativa contable. Significa entonces que es la creadora de la Resolución 354 de 2007 que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública. Como se mencionó en el punto 6.1.2 SNCP, está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública (Resolución 355 de 2007), el Manual de Procedimientos (Resolución 356 de 2007)

y la Doctrina Contable Pública, como también el ámbito de aplicación de esta normativa (Contaduría General de la Nación, 2015a).

6.3.1.1 Cuentas por Cobrar en Resolución 354 de 2007.

A partir de la normativa, particularmente, la suscitada a partir de la Resolución 354 de 2007, el término con el que es conocido el rubro de derechos producto de la prestación de servicios de salud, se clasifica dentro del grupo de Deudores. El Catálogo General de Cuentas, codifica los Servicios de Salud con el número 1409, donde está representado el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los derechos a cobrar están identificados en la facturación generada, diferenciados entre pendientes de radicar, de aquellos con facturación efectivamente radicada en la entidad pagadora, así como los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Como puede observarse, existe una clasificación, en las subcuentas con denominación “facturación pendiente de radicar” se afectan con la generación de la factura por la prestación del servicio, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, cambia la clasificación a la subcuenta con denominación “facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo. Por su parte, las subcuentas “giro directo por abono a cartera régimen subsidiado” de naturaleza crédito y “giro previo Fosyga sobre recobros ECAT” también de naturaleza crédito, se afectarán con los recaudos efectuados por el respectivo concepto, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicarán al derecho correspondiente. La contrapartida de estas transacciones corresponde a las subcuentas que integran la cuenta Servicios de Salud, de código 4312.

Las cuentas del grupo Deudores, en general, presentan un comportamiento similar, se debita con el valor facturado por servicios prestados, y se acredita con el valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar, asimismo por el recaudo con o sin situación de fondos de las cuentas por cobrar originados en la atención con cargo al subsidio a la oferta, de igual modo por el valor de las cuentas por cobrar castigadas por incobrables una vez

agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes, finalmente por el valor de las devoluciones, rebajas y descuentos. Como se mencionó en el párrafo anterior, hay subcuentas que presentan un comportamiento diferente, eso se debe que aun siendo parte del grupo Activos, son de naturaleza crédito, a saber, “giro directo por abono a cartera régimen subsidiado” y “giro previo Fosyga¹⁶ sobre recobros ECAT¹⁷”.

6.3.1.2 Normas técnicas sobre Cuentas por Cobrar en el PGCP (2007).

Como se ha mencionado, los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los parámetros técnicos dictan que estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, valores que deben actualizarse de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados. No obstante, como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, se debe provisionar el valor de los derechos estimados como incobrables, al mismo tiempo ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. Por otra parte, el cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

Para este grupo de cuentas, los métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión, son el individual y el general. *El método individual* consiste en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Se toma como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, parte del proceso consiste en hacer la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad, con estos valores se hace el ajuste correspondiente a la provisión. *El método general o alternativo*

¹⁶ Fondo de Solidaridad y Garantía. Este fondo fue creado con la Ley 100 de 1993, con el fin de garantizar la compensación entre las personas de diferentes ingresos, la solidaridad del sistema general de seguridad social y salud para cubrir los riesgos catastróficos y accidentes de tránsito.

¹⁷ Seguro de Riesgos Catastróficos y Accidentes de Tránsito, creada en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud, para brindar atención a las víctimas de accidentes de tránsito, de riesgos catastróficos de origen natural y eventos terroristas.

requiere la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Para esta metodología se toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. En ese sentido, debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Cabe agregar que el reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. En el Plan General de Contabilidad Pública se constata que los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. Así mismo “el valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables” (Contaduría General de la Nación, 2014e).

En lo que respecta a las “deudas de difícil recaudo”, esta subcuenta representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal. En efecto, la subcuenta “provisión para deudores” representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta “provisión para deudores”, la cual representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta “provisión para Deudores” de código 1480 y naturaleza crédito.

6.3.2 Cuentas por cobrar en nuevo modelo contable público.

En propósito del nuevo Marco Normativo Contable, el grupo de cuentas por cobrar está representado por los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades ordinarias, de las cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Sin embargo, con la adopción de los estándares internacionales, se presenta una particularidad en las cuentas por cobrar, pues se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado, conforme a los plazos de pago concedidos. En tal sentido, la entidad establecerá cuál es el plazo de pago normal del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atendiendo las condiciones generales del negocio y del sector. La CGN hace la recomendación de que para efectos de la transición, al corte del 31 de diciembre de 2014, las cuentas por cobrar corresponde al grupo deudores, exceptuando los préstamos por cobrar” (Contaduría General de la Nación, 2014b).

6.3.2.1 Cuentas por cobrar en la Resolución 414 de 2014.

En efecto, bajo el nuevo Marco Normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad pública en desarrollo de sus actividades ordinarias, de las cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (Contaduría General de la Nación, 2016a).

Es preciso señalar que la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo Contable para el sector público modifica la manera como se lleva la contabilidad. “Este cambio tiene varios puntos de empalme frente a la normatividad anterior; uno de los más interesantes es el deterioro de las cuentas por cobrar, ya que ahora se debe llevar a un nivel “más actualizado”(Cáceres, 2016). Como también la clasificación en las categorías de costo o costo amortizado, conforme a los plazos de pago concedidos, categorías que serán profundizadas en el capítulo 8.

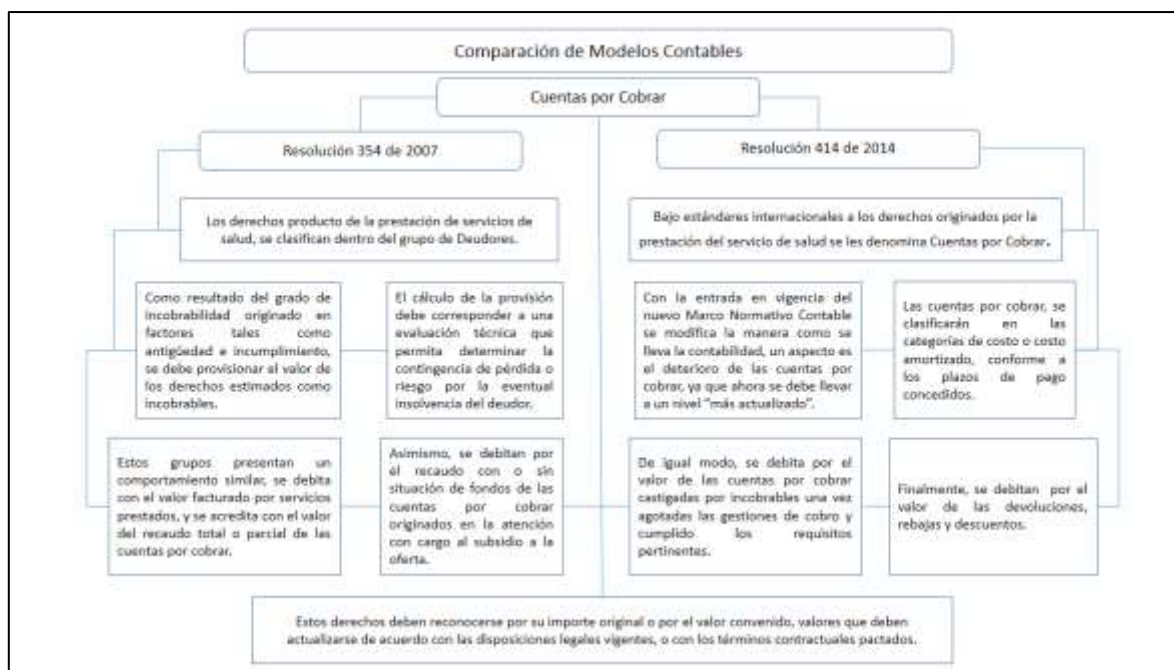
Para culminar este capítulo, se exalta que bajo el nuevo Marco Normativo Contable existe un grupo denominado *Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni*

administran ahorro del público que se rige bajo directrices particulares, y que se trabajará a profundidad en siguiente capítulo, denominado “Proceso de convergencia a estándares internacionales del Régimen de Contabilidad Pública de las ESE”. En resumen, en este capítulo se hizo una compilación de la definición de cuentas por cobrar y su tratamiento contable, en los diferentes documentos que tienen origen a partir de las Resoluciones 354 de 2007 y 414 de 2014, ambas expedidas por la CGN, como se observa en la siguiente grafica.

Como lo expresa el objetivo general de la presente monografía, el propósito es identificar los efectos de la aplicación de los estándares internacionales¹⁸ a las cuentas por cobrar de las Empresas Sociales del Estado en el periodo 2016, para alcanzar este cometido, es preciso observar el proceso de convergencia que da paso a este problema de investigación. Por ello se harán indagaciones fundamentales sobre el origen del modelo propuesto por la normativa internacional y sus incidencias directas para las cuentas por cobrar de las ESE. Así mismo, se indagará sobre cómo ha sido el proceso de aplicación de NIIF en las ESE, la injerencia de otros actores como la CGN y algunos retos en el marco de la Resolución 414 de 2014 que enfrentarán estas entidades, lo dicho en este párrafo se va a profundizar en el capítulo que se desarrolla a continuación.

¹⁸ Adoptados para Colombia por medio de la Resolución 414 del 2014 de la CGN.

Figura 2 Diferencias y similitudes de las Cuentas por Cobrar en el Modelo Contable de la Resolución 354 de 2007 y Resolución 414 de 2014



Fuente: Elaboración propia de acuerdo a la Contaduría General de la Nación (2014f).

Capítulo III.

7 PROCESO DE CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE LAS ESE

7.1 ACLARACIONES PRELIMINARES

En el presente capítulo de la monografía se pretende examinar el proceso de convergencia a estándares internacionales que atravesó el régimen de contabilidad pública de las Empresas Sociales del Estado –ESE–, a partir de la Resolución 414 de 2014. Así mismo, se expone el carácter vinculante de la Resolución 414 de 2014 que dio origen a este acontecimiento en contabilidad pública.

Por otra parte, en esta sección se diserta el por qué las ESE aplican estándares internacionales bajo el modelo de NIIF y no de NICSP. Así mismo, se caracteriza el grupo de las ESE que se acogen a las estipulaciones de la Resolución 414 de 2014, de igual modo se presentan las regulaciones expedidas por la CGN a partir de la expedición de la Resolución en mención y de manera enunciativa se listan algunos retos que enfrentar las entidades estudiadas.

Seguido, de forma puntual se articula la fase final del proceso de preparación, es decir, la consolidación de la forma de aplicar el modelo basado en NIIF para las ESE. También se exalta la injerencia de la Superintendencia Nacional de Salud, hecho que produjo el cambio de cronograma para las entidades pertenecientes al SGSSS.

Así pues, el proceso de convergencia a estándares internacionales, tiene un significado similar, tanto para el sector público como para el sector privado, al cual se le atribuyen algunas ventajas como lo es mejorar la calidad de las decisiones que se toman, favorecer las apreciaciones de las entidades en el mercado, fortalecer la sostenibilidad fiscal, facilitar el uso eficiente y efectivo de los recursos públicos, como también generar información más completa sobre la situación financiera, además que facilita las comparaciones a nivel internacional, de esa forma lo asevera Bohórquez (2016). Después de lo anterior expuesto, se presenta la visión opuesta de Vílchez (2008), el cual sostiene que la contabilidad no ha respondido a las dinámicas del entorno, al respecto afirma “(...) la contabilidad no se ha

globalizado al mismo ritmo que lo ha hecho la globalización de los mercados y las inversiones (...) la economía mundial se globalizó, a pesar de la contabilidad” (pp. 5–6). A partir de la posición de ambos autores, se interpreta que los estándares internacionales pueden considerarse como una especie de incentivo a que la información contable y financiera se refleje de forma consistente, de tal forma que responda a las dinámicas que exige la economía mundial.

En la literatura sobre los procesos de convergencia, se observa como premisa común, que cada país ha gozado de una posición voluntaria y soberana para adoptar o no los estándares internacionales. Al mismo tiempo, se observa que, si bien es un proceso voluntario, existen organismos que recomiendan la adopción de tales normas, así lo afirma Vílchez (2008) “(...) es ya una recomendación mundial de diversos organismos internacionales de valores, organismos multilaterales de desarrollo, organismos mundiales comunitarios, entre otros, el uso de normas IASB en la emisión de los estados financieros (...)” (p. 7). Es decir, la institucionalidad internacional ejerce influencia sobre los países, los cuales se ven abocados a adoptar sus recomendaciones. Por ejemplo, para pertenecer a la OCDE, en el tema que aquí compete, Colombia se asegura de participar de manera actualizada en las transacciones comerciales internacionales, es decir, estos organismos no dicen lo que el país debe hacer, sino cómo puede alcanzar competitividad.

En el marco de la globalización económica, surge tanto en Colombia como en otros países de América Latina, la necesidad de emprender el proceso de convergencia a estándares internacionales. Los agentes sociales, aunado a sus requerimientos de información y a la evaluación de principios y reglas contables, demandan el emprendimiento de este tipo de procesos, para cada nación. Por ejemplo “(...) En las últimas décadas, en el caso de Colombia y más extensamente de América Latina, se han realizado diferentes esfuerzos institucionales para converger hacia estándares internacionales de general aceptación (...)” (Rico y Díaz, 2017, p. 62), algunos de esos esfuerzos se consignan en el presente capítulo.

El proceso de convergencia a estándares internacionales, enunciado en esta monografía, es de manera más reciente, el que ha generado cambios significativos en el sistema de regulación contable colombiano. La migración hacia modelos internacionales, se enuncia a partir de la Ley 1314 de 2009, donde se asignan facultades a la CGN de expedir principios, normas o guías de contabilidad con el objetivo de asegurar la calidad de la información financiera pública. En este propósito, en aras de alcanzar la modernización del régimen de contabilidad pública, la CGN presenta en el año 2013 el proyecto denominado «Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP» como lo asevera Bohórquez (2016).

Este es el inicio del proceso que origina la convergencia, como se refieren Rico y Díaz (2017) sobre el compilado de las estrategias “este documento se convirtió en el punto de partida para la emisión de un compendio de pronunciamientos y declaraciones normativas que han significado la orientación y directriz para converger con un enfoque contable internacional (...)” (p. 63), es decir, fue uno de los primeros productos tangibles que orientó el surgimiento de la Resolución 414 de 2014.

7.1.1 Sobre el proceso de convergencia en Colombia (Resolución 414 de 2014).

En el contexto colombiano se han hecho presentes cambios estructurales a nivel económico, financiero y de regulación, tanto para el sector público como para el sector privado. Es así como los actores de la regulación contable atienden la demanda que produce la evolución del mercado, con el propósito de ofertar una actualización constante de sus directrices, es así como la CGN entra al proceso de convergencia. Como se ha mencionado en diferentes acápites de esta monografía, a partir de la expedición de las leyes 1314 de 2009 y 1450 de 2011, la convergencia de la regulación contable colombiana a estándares internacionales de información financiera se convirtió en una actividad preeminente en la agenda de los reguladores (Contaduría General de la Nación, 2012).

En relación con el proceso de convergencia, es preciso recordar algunas premisas que describen las motivaciones para adoptar NIIF en países latinoamericanos como Colombia,

por un lado Lam (2007) señala que las empresas con intenciones de cotizar en bolsas de valores estadounidenses se vieron abocadas a elaborar información contable con estándares internacionales, al decir del autor:

“(…) este hecho implica que cualquier empresa que pretenda cotizar en la Bolsa de Valores de Nueva York o simplemente mantener una subsidiaria en aquel país, deberá utilizar los US GAAP¹⁹ en alguna fase del proceso de elaboración de sus informes” (*Et al.*, 2007, p. 7).

Aunque las entidades objeto de esta investigación monográfica, se caracterizan por no realizar inversiones en el exterior, es conveniente sopesar algunos aspectos primarios que ubicaron este tipo de procesos en la agenda de las instituciones reguladoras en Colombia. En ese sentido, el proceso de convergencia, sucede bajo el criterio de construir fundamentos teóricos similares en cuanto a la normatividad contable con alcance internacional, cuya esencia es que la información circulante esté preparada sobre principios reconocidos por los usuarios de los países participantes.

De esta forma se continúa con la descripción del proceso de implementación de estándares internacionales, en el marco del proyecto de modernización de la contabilidad pública en Colombia. Para ello es necesario ampliar la mención sobre lo que ocurre en el mes de junio del año 2013, respecto al documento denominado “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”. Esta compilación de estrategias fue puesta a discusión de los interesados y del público en general. La CGN procuró un contenido acorde a estudios técnicos y la consideración de los marcos normativos necesarios para los modelos que debe reglamentar la misma institución, como se puede observar, en el documento se incluyó:

“(…) los estudios adelantados y las conclusiones que sustentaron la definición de los aspectos conceptuales y técnicos de la propuesta de política de regulación contable pública, en la cual se consideró la definición de los siguientes marcos normativos: a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y c) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o

¹⁹ US GAAP: United States Generally Accepted Accounting Principles, en español: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

que Captan o Administran Ahorro del Público” (Contaduría General de la Nación, 2014d).

Por otra parte, es preciso incluir que el mencionado documento se conformó a partir de dos capítulos: “capítulo I Antecedentes, Referentes y Contextualización de la Regulación Contable Pública y capítulo II Política de Regulación Contable Pública” (Contaduría General de la Nación, 2014a, p. 1). Por su parte, se destaca el segundo grupo de entidades a las cuales está dirigido el documento en mención, es decir, las características de estas entidades deben estar acorde con; que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas (Contaduría General de la Nación, 2015).

En esta etapa del proceso, año 2013, se acentúa el propósito de seguir avanzando en el proyecto de modernizar la contabilidad pública. A razón de esto, el 25 de julio del año 2014, la CGN pone en conocimiento de los interesados, el proyecto del marco normativo aplicable a las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*, que de acuerdo a las prácticas de buen gobierno, incluyen los análisis de los comentarios del proyecto emitido en el año 2013, y se realizaron los ajustes pertinentes. Como resultado, la CGN emite la Resolución 414 de 2014, la cual incorpora, al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, de *Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público* (Contaduría General de la Nación, 2014d).

En ese mismo sentido, para el proceso fue necesario que la CGN, expidiera el Instructivo No. 002, el 8 de septiembre de 2014, como se ha mencionado en otros acápite, este instrumento se expidió con el fin de orientar la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo estándares internacionales (Contaduría General de la Nación, 2014d). En ese mismo orden, la CGN observó la necesidad de facilitar la aplicación del nuevo marco normativo, para lo cual se requiere la clasificación de entidades que aplicarían tal marco normativo, es

así como el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de las Finanzas Públicas, genera el listado de las entidades que deben acogerse a las estipulaciones de la Resolución 414 de 2014 (Contaduría General de la Nación, 2014d).

Adicionalmente, al finalizar el año 2014, la CGN hizo público el documento denominado “Cambios en la Política de Regulación Contable Pública y en la Definición del Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro el Público”, en el cual se exponen, las consideraciones efectuadas por la CGN, con el fin de sostener o modificar criterios que habían sido expuestos en la propuesta de política de regulación contable pública. En efecto, en el documento se presentan consideraciones para mantener definiciones contenidas en el proyecto del nuevo marco normativo, aplicable a las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*, documentos que también fueron comentados por parte de los interesados y del público en general (Contaduría General de la Nación, 2014d).

Como parte de este proceso y hasta donde la CGN tiene injerencia, invita a las entidades a que planeen y ejecuten las actividades pertinentes con el propósito de que sea exitoso el proyecto de convergencia a estándares internacionales de información financiera. Con el fin de demostrar que la aplicación de la normatividad es responsabilidad de las entidades.

Como actividad complementaria a la estrategia de convergencia, la CGN emprendió una serie de actividades para socializar los cambios en la regulación contable pública, en ese sentido en el año 2013 realizó capacitaciones a los interesados en la aplicación del nuevo marco normativo. Una de las estrategias fue incorporar la temática al VIII Congreso Nacional de Contabilidad Pública, otra estrategia fue enviar alrededor de 60 cartas a las facultades de Contaduría Pública para que la reforma fuese analizada al interior de las universidades.

Como consecuencia de las anteriores actividades, se obtuvieron algunas respuestas y comentarios al documento en referencia “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, tales comentarios son de conocimiento público. A continuación, se desatacan las variables que conforman el

modelo contable basado en NIIF, que se adhiere a la contabilidad pública mediante la Resolución 414 de 2014, el cual es de obligatoria observancia por parte de las ESE.

7.1.1.1 Modelo basado en las NIIF (Resolución 414 de 2014).

Por modelo, en el área contable, se concibe a la estructura que compila conceptualmente, los alcances generales que estipulan las normas para la medición y valuación del patrimonio y los resultados de una entidad, es decir, un modelo contable puede ser estructurado con el fin de comprender la situación y evolución del patrimonio de las organizaciones. En ese sentido, el autor Arguello, (2015) expresa que un modelo contable es “una combinación sistemática de enfoques o criterios empleados como marco de referencia para elaborar información contable” (p. 6), como se puede ver, por modelo se entiende que es la combinación de criterios y variables que pueden dar lugar a un modelo.

Por su parte, el modelo basado en NIIF para las empresas públicas como las ESE, responden a una caracterización propia de los modelos internacionales de contabilidad, propenden la estandarización del reconocimiento, medición, revelación y presentación de información financiera, como se ha mencionado, con el propósito de alcanzar la comparabilidad y transparencia. Sin embargo, la CGN hace una crítica a la incursión de tales modelos contables, tanto para las empresas públicas como a las entidades de gobierno, de la siguiente manera “(...) contemplan una diversidad de alternativas para el reconocimiento y medición de algunos hechos económicos cuya aplicación discrecional, por parte de los preparadores de la información, podría obstaculizar el objetivo de uniformar la contabilidad pública” (Contaduría General de la Nación, 2013, p. 111). Lo anterior, se justifica desde el entendido que algunos de los criterios que definen las normas internacionales, están a discreción del juicio profesional de los responsables de su elaboración. Sin embargo, teniendo en cuenta el considerable contenido de los modelos internacionales, estos se consideran adecuados para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información pública.

El modelo contable que está estipulado en la Resolución 414 de 2014 y que rige a las ESE a partir del 08 de septiembre de 2014, está alineado y toma como referente los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para *Empresas Públicas*

no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público, con la debida simplificación que permitan generar información de calidad, a estas entidades. La función económica de este tipo de organizaciones se desarrolla dentro del sector público, llevando a cabo actividades de prestación de servicios, comerciales o industriales, bajo condiciones de mercado, también se caracterizan porque la principal fuente de financiación es la comercialización de bienes y servicios. La CGN emite una definición de este modelo, a saber:

En la definición de este modelo se considerarán las necesidades y utilidad de la información requerida por los usuarios de la contabilidad pública, la aplicabilidad de los criterios en el entorno de las empresas de propiedad estatal, las actividades que estas desarrollan y las posibilidades de su implementación, en el corto, mediano y largo plazo (Contaduría General de la Nación, 2013, p. 111).

Del anterior esfuerzo de la CGN por delimitar las características del modelo internacional, se puede interpretar que, el análisis de la información será preponderante, puesto que cuando éste así lo estipule, se acogerán algunos criterios, de todos los que puede contener el modelo contable de las NIIF, de acuerdo al juicio profesional de los responsables, por lo tanto otras variables no serán acogidas, o serán aplicadas de forma gradual.

El modelo de contabilidad de las *Empresas Públicas no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público* que se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública considera, entre otros, los siguientes aspectos:

Tabla 2 Principales aspectos considerados por el modelo de contabilidad de las Empresas Públicas no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público

<i>Empresas Públicas no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público</i>					
El entorno jurídico y económico de las entidades de las empresas de propiedad estatal.	Las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública.	La relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla.	Las particularidades de las empresas.	Las relaciones y operaciones que se dan entre entidades de propiedad estatal, y con las entidades de gobierno a las cuales estén vinculadas.	La capacidad técnica, tecnológica y del recurso humano para enfrentar e implementar nuevos criterios contables.

Fuente: Autoría propia a partir de Contaduría General de la Nación (2013).

El modelo de contabilidad para *Empresas Públicas no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público*, ha considerado aspectos que según la misma CGN, han sido el insumo para la formulación del proyecto de modernización de la contabilidad pública. Es así, como se presenta este modelo, conformado por el marco conceptual; los procedimientos y guías de aplicación; el catálogo general de cuentas; las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas y la doctrina contable emitida por la Contaduría General de la Nación” (Contaduría General de la Nación, 2013a, p. 113).

7.1.1.2 Carácter vinculante de la Resolución 414 de 2014.

A partir de la normatividad que deben observar las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Dinero del Público*, tal como la Resolución 414 de 2014, se estipula que es de obligatorio cumplimiento la aplicación del nuevo marco normativo, para el año 2017. Es decir, las empresas llevarán la contabilidad conforme a los criterios señalados en el Marco Normativo para tales entidades.

En ese mismo sentido, en el Instructivo 002 de 2014, se expresa que las entidades deberán suministrar información financiera cualitativa y cuantitativa que sea útil a los usuarios de la información, a través de los estados financieros o las notas a estos. Lo anterior, con el fin de que los interesados puedan conocer la situación financiera de las empresas.

Por otra parte, hasta el momento se ha mencionado que las ESE tienen el deber vinculante de aplicar el modelo contable que toma como referente las NIIF del sector privado. Sin embargo, se considera necesario comprender por qué este grupo de entidades pertenecientes al sector público no aplican las normas contables que internacionalmente se han estipulado, como lo son las NICSP. Por lo tanto, en el siguiente acápite se presente encontrar el sentido al razonamiento de la CGN.

7.1.2 ¿Por qué las ESE aplican Normas Internacionales de Información Financiera y no Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público?

El propósito de este acápite es acercarse a una respuesta sobre la pregunta ¿por qué las ESE aplican Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y no Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)? Bajo esta intención se contextualizará algunos aspectos de los modelos contables que a la fecha son aplicables en Colombia, seguido, se propondrán planteamientos que puedan responder al interrogante. En ese orden de ideas, es preciso describir que las ESE en Colombia deben aplicar el modelo basado en NIIF²⁰, y no el modelo de NICSP²¹, aunque desde una rápida relación, se vincula a las ESE con el modelo NICSP, dado su carácter público, sin embargo a partir de la Resolución 414 de 2014 se observa lo contrario, pues el referente contable es el modelo NIIF. Por lo tanto, en las siguientes líneas se intenta indagar los aspectos que influyeron en la concertación de tal modelo contable para las ESE.

En efecto, el marco normativo que establece la CGN da a conocer tres tipos de la siguiente manera: a) para *Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público*; b) para *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*; y c) para *Entidades de Gobierno General*, las empresas señaladas en el literal “a” aplican el modelo NIIF, las empresas del literal “b” aplican un modelo basado en NIIF, en cambio, las entidades del literal “c” aplican el modelo NICSP. En todo caso, la atención recae sobre el grupo de empresas del literal “b”, al tiempo se observa la disparidad de modelos contables en el sector público.

Con el propósito de aportar a la contextualización de este acápite, se presenta un concepto sobre empresa pública, es decir, son organizaciones controladas por el Estado,

²⁰ Las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF– son estándares de carácter contable y financiero, el propósito de las normas internacionales es generar procesos de integración y transformación financiera y económica entre países, con el objetivo de tener la misma lectura a la hora de realizar una inversión (Cuaspa, 2013).

²¹ Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público -NICSP- se fundamentan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), teniendo en cuenta algunas de las características específicas del sector público. Treinta y ocho NICSP se han emitido, seis de ellos no se basa en ninguna IFRS porque se refieren a las transacciones o características especiales del sector público

con forma societaria (Junta Directiva en el caso de las ESE). Adicional, tienden a competir con empresas del sector privado y público, como también pueden generar rentas económicas para el propio sostenimiento o para el Estado. Ahora bien, las entidades públicas, se conocen también como instituciones económicas adscritas al Estado que no tienen forma societaria, su enfoque es hacia el planteamiento de políticas públicas, en cuanto sus procesos de decisión, estos dependen de los delegados de la administración pública (Bernal y Samboni, 2015).

La CGN, en su función de estipular regulaciones para la contabilidad pública, consideró como referentes adecuados para orientar el RCP hacia la perspectiva internacional, los avances en normativa internacionales presentados por el IASB y la IFAC²², (Contaduría General de la Nación, 2012). Ante la situación planteada, la CGN analiza perspectivas para la implementación de NIC-NIIF en las empresas de propiedad estatal, al respecto se consideró: a) las dinámicas de competencia en el mercado; grandes empresas en procesos internacionales; entidades captando recursos del público, con intereses de inversores; y los requerimientos de coordinación institucional dictados por la Ley 1314 de 2009 (Gómez, 2010). Los anteriores criterios, a primera vista no evidencian una marcada preferencia hacia NIIF o NICSP. No obstante, es pertinente reconocerlos como parte los aspectos que influyeron en la concertación del modelo contable para las ESE.

Entrando en materia, es preciso referirse al ámbito de aplicación del modelo NICSP, éste se direcciona hacia el régimen de las entidades públicas del Gobierno Nacional, mientras que el modelo NIIF se aplica a las empresas de interés público, las cuales se caracterizan por emitir información general con énfasis en las necesidades de los inversionistas o prestamistas, ya sea en el sector privado o público (Contaduría General de la Nación, 2013).

Aunque la CGN reconoce la existencia de dos vertientes a nivel internacional, el teórico Biondi (2012) precisa que las NICSP son criticadas porque para su emisión se tuvo como referencia la adopción de las NIIF, las cuales no tienen en cuenta la dinámica del sector público. Al respecto, el autor defiende la postura de que el enfoque NIIF se dirige hacia las

²² IFAC: International Federation of Accountants, por sus siglas en inglés. Federación Internacional de Contadores, en español.

empresas que desean maximizar su valor, por tanto no tiene aplicabilidad para los gobiernos, cuyo interés está orientado a alcanzar el bienestar colectivo como sociedad. Como fundamento del anterior argumento, se consulta a Sunder (1997) el cual argumenta desde la pertinencia de la información que para la toma de decisiones, la información que necesitan los inversionistas o proveedores no es necesariamente la misma que requiere el sector público para rendir cuentas y tomar decisiones.

En el mismo sentido de las líneas anteriores, el IPSASB se preocupó por desarrollar un marco conceptual para el uso de Información Financiera de las entidades pertenecientes al sector público. Con el propósito de tener en cuenta las características de este tipo de entidades para la definición y medición de los estados financieros, advirtiendo las necesidades de los usuarios para la toma de decisiones y rendición de cuentas (Brusca, Gómez, y Montesinos, 2016). El proceso llevado a cabo por el IPSASB tomó como base la contabilidad del sector empresarial-privado, corroborando las posturas de Biondi (2012) y Sunder (1997), sobre el referente que significa el sector privado para los gobiernos en cuanto a reformas de los sistemas financieros públicos.

Con el objetivo de presentar un análisis respecto a por qué las ESE deben acogerse a NIIF y no a las normas NICSP, se recurre a Posso y Reina (2017) en cuanto a la asimetría de la información y los costos que surgen en las organizaciones a partir de ello:

Los estudios de estos autores advierten cómo la información puede ser utilizada para indicar una mejor situación de la que se entrega y describen que cuando la información es asimétrica y algunos participantes del mercado tienen mejor información que otros, se generan comportamientos oportunistas en relación con la toma de decisiones financieras (p. 23).

En el entendido de que las ESE hacen parte de un escenario de mercado, las posturas de los autores podría propiciar un análisis entorno a por qué las ESE deben acogerse a las NIIF y no a las normas NICSP del sector público. Las ESE, al estar constituidas como empresas también están en un ambiente de competencia de mercado con otras entidades de salud. Así pues, tanto las ESE como las clínicas y EPS privadas están vinculadas por la actividad económica, estas últimas aplican NIIF, y constituyen las entidades con las cuales se hacen transacciones comerciales. En ese sentido, la asimetría de la información resultaría

perjudicial para las decisiones de la Junta Directiva de las ESE, como también para las dinámicas internas de las entidades del sector privado. Bajo el anterior escenario, resulta oportuno la aplicación de NIIF en lugar de NICSP, como una medida para disminuir los costos de transacción entre los homólogos y las mismas ESE.

En ese mismo sentido, se concibe otro aspecto que influyó en la concertación del modelo contable de las ESE, a partir de la literatura expuesta por la CGN, se infiere que ésta trató de disminuir los impactos en las funciones de los órganos de supervisión del sector salud, pues en un escenario donde para las entidades de un mismo sector existan diferentes bases de modelos contables, las funciones de inspección, vigilancia, control serían más costosas. Cuestión que aporta elementos para entender por qué las ESE aplican un modelo contable que tiene como referente el modelo NIIF, sin embargo estas bondades no se extrapolan a nivel macro, como se planteará en acápites posteriores.

La lógica que se sustentó en los anteriores párrafos, parece que no aplica para las entidades que están bajo la regulación de la CGN, dado que existen tres modelos contables, como se ha mencionado en esta monografía. Tal diversidad de modelos atiende las particularidades de las entidades del sector público, las cuales se han clasificado en tres grupos²³, para efectos de la convergencia a estándares internacionales. Sin embargo, ha resultado controversial que los tres grupos no apliquen las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, teniendo en cuenta el origen de las entidades y la salvaguardia de su cometido estatal tiene una preeminencia más social que financiera.

La directriz por parte de la CGN la cual permite a las entidades públicas del sector salud salirse del marco normativo de NICSP y optar por uno marco con referente NIIF, pone en manifiesto la existencia del dilema de la asimetría de la información. Surge la idea de inconsistencias en la uniformidad de las normas contables que aplicarían las entidades del SGSSS, si bien la Resolución 414 de 2014 dicta el modelo para tal grupo, esta deja abierta

²³ Grupos de entidades: 1) Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; 2) Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y 3) Entidades de Gobierno General.

la posibilidad de que las sociedades de economía mixta²⁴, podrán adoptar de manera libre la decisión de aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013. La anterior premisa es coherente desde un escenario de competencia de mercado con entidades del sector privado, pero se agudiza el debate por razones de las políticas contables dentro de cada modelo, dado que dificulta la comparabilidad de la información de entidades similares del sector salud.

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, el modelo contable para *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*, se inclina por la comparabilidad y tiene como referente el modelo NIIF, el cual se caracteriza por las directrices que uniforman las políticas contables por medio de la regulación (Contaduría General de la Nación, 2014a). Para finalizar, se reconoce que en el sector público se aprovechan técnicas originarias del sector privado, práctica que el Estado lleva a cabo dentro de sus funciones como propietario de las entidades públicas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2011), la anterior premisa es relevante para este análisis, dada la adopción de normas internacionales al sector público, que han sido aplicadas, en mayor medida, a organizaciones del sector privado.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, es preciso mencionar que el marco normativo propuesto por la CGN tiene como referente las NIIF, no obstante en ningún caso es una reproducción exacta, incluso comprendiendo que el objetivo de las Normas Internacionales de Información Financiera es uniformar la aplicación de normas contables. Al respecto, la CGN consideró las necesidades de información para los distintos usuarios, por lo tanto los estados financieros de las empresas del Estado, están en la obligación de suplir de elementos de juicio necesarios para evaluar la gestión de los recursos. En conclusión, los aspectos que influyeron en la concertación del modelo contable para las ESE, fue la asimetría de la información y los escenarios de mercado en los cuales las ESE compiten con entidades del sector privado. Por último, las ESE se encuentran inmersas en

²⁴ Son aquellas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%.

relaciones con otros actores que fundamentan los sistemas contables con estándares internacionales, y dada la estrecha relación, se comprende la motivación de que la CGN haya emitido un nuevo marco regulativo.

7.1.3 Algunos retos que enfrentan las ESE en el marco de la Resolución 414 de 2014.

El proceso de modernización de la contabilidad pública ha requerido decisiones estratégicas al interior de las ESE, lo que significa re-organización de actividades propias de la empresa, y por consiguiente, inversión significativa de recursos. El proyecto emprendido con el nuevo marco normativo, supone una serie de exigencias o retos en el marco de la Resolución 414 de 2014, para lo cual se intentará hacer un acercamiento, en este acápite.

De acuerdo a la observación anterior, a partir de Cuaspa, (2013) se observan algunos retos que las ESE deben alcanzar a lo largo del proceso de convergencia, tales como:

Discutir el tema por parte de los funcionarios del área financiera y contable; informar a las otras áreas involucradas dentro de la empresa; realizar estudio formal respecto de cómo aplicar las NIIF en la empresa; crear un grupo específico de trabajo para convergencia a NIIF; analizar las diferencias entre las NIIF y la normativa vigente; capacitar al personal técnico y operativo en el tema de las NIIF; contratar un experto en el tema de las NIIF para que asesore la entidad; deliberar con los revisores fiscales los auditores respecto a la forma adecuada de realizar el proceso de convergencia hacia las NIIF; analizar con los revisores fiscales o auditores expertos respecto al impacto que tendrán para la entidad la aplicación de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento de la información; capacitar al personal directivo en las NIIF; evaluar los ajustes que deben introducirse en las políticas contables para poder aplicar NIIF; determinar los principales cambios que la aplicación de las NIIF originará en los estados financieros; determinar los ajustes o cambios tecnológicos que deben llevarse a cabo en los aplicativos y equipos de la entidad; estudiar sobre otros cambios que la aplicación de las NIIF y NIAS pueden requerir a la organización; determinar los principales efectos que la aplicación de las NIIF originará en cuanto al cumplimiento de los controles de la ley; ajustar y actualizar los sistemas y procesos (p. 24).

Los aportes de la autora permiten hacer un análisis complementario, es decir, sobre la necesaria identificación de momentos idóneos para la ejecución de acciones en concordancia con los planes de convergencia. En un primer momento, la convergencia

implica discusiones, estudios previos; en un segundo instante, se requieren capacitaciones, aplicación del nuevo marco normativo, como la realización de ajustes, y finalmente; en un tercer momento, se quiere el análisis de los cambios, como también observación posterior a la implementación para realizar ajustes o actualizaciones al proceso.

Continuando con el listado de exigencias, las entidades se enfrentan a retos en materia tributaria, pues los cambios de marco normativo también afectan este escenario al interior de la organización. Igualmente, es de observancia los cambios en temas jurídicos de la organización, y finalmente, tal como lo recomiendan Posso y Reina (2017) es “necesario capacitar al personal para que todos dentro de la empresa también hablen el mismo lenguaje” (p. 51).

A lo largo de las indagaciones hechas, se observa la reiterada preocupación por la formación de los equipos de trabajo, es decir, la capacitación es presentada como un aspecto de continua revisión. Dada la responsabilidad de conocer el proceso de conversión, como el manejo que deberá continuarse bajo estándares internacionales, en lo que respecta al manejo contable y financiero, pues se parte de la premisa, que los procesos nuevos al interior de una organización, requieren capacitación. Como lo afirman Posso y Reina (2017) “Si bien el manejo contable y financiero bajo normas internacionales de contabilidad e información financiera, parece un proceso particularmente técnico, la realidad es que involucra a toda la organización” (p. 93). En otras palabras, adherirse a un nuevo marco normativo implica la modificación de políticas contables, reconfiguraciones de los sistemas de información y por supuesto variaciones en los procesos internos que emiten información para contabilidad, y por tanto, la actualización de los responsables es apenas perentorio.

Por otro lado, otros de los retos a los que se enfrentan las organizaciones, en procesos de convergencia a estándares internacionales, se dan en el sentido de la posición de la empresa y a los juicios de valor de la administración, dado que puede llegar utilizar aspectos de la norma que más le convenga y esté en sintonía con sus propósitos, al ser una posibilidad para todos los entes la comparación con organizaciones similares podría resultar una decisión costosa, en los términos que se señaló en el marco teórico. Por otra parte, el nuevo marco normativo, puede generar discordias debido a los objetivos dispares que

persiguen las empresas, en comparación a los grupos de interés externos e internacionales (Túa, 1987, p. 220), lo anterior son algunos de los obstáculos en materia de regulación contable, que en este apartado se interpretan como posibles cuestiones catalizadoras de retos para las ESE en Colombia.

7.1.3.1 Retos en cuanto a las Cuentas por cobrar de las ESE.

En este mismo orden y dirección, desde un aspecto fundamental para esta monografía, en lo que respecta a las cuentas por cobrar, desde los aportes de Posso y Reina (2017), se observa un reto que conlleva ventajas, pues al realizar un análisis detallado sobre las cuentas por cobrar, se obtiene información sobre el efecto que genera la conversión a estándares internacionales, con el propósito de evaluar las políticas contables, en cuanto a su pertinencia y concordancia con las necesidades de la entidad, o si por el contrario deben ser sometidas a cambios. Sin este análisis y reto, la empresa no tendría oportunidad de conocer los resultados de tal evaluación. En palabras de los autores esta acción conlleva al “mejor funcionamiento y sostenibilidad financiera de la entidad” (p. 17).

Cabe agregar, el curso normal de las actividades de las ESE, tal como la prestación de servicios de salud, en algunas ocasiones, las vincula con entes territoriales como la Gobernación, por la prestación de servicios de salud a la población subsidiada, es decir, el cobro regular se realiza al Estado y la Gobernación responsable de este pago. Lo anterior, supone que la cartera se exponga a periodos extensos de pago, incluso por fuera de las políticas de la organización. Situación que se replica al cobro de servicios en las Empresas Promotoras de Salud –EPS-. Por lo anterior, las organizaciones aquí estudiadas se enfrentan al reto de construir planes que subviengan el tiempo y trámites que implica el cobro de los servicios prestados.

En ese sentido, al decir de Posso y Reina (2017) algunos de los procedimientos que demoran este proceso, son “la realización de Auditorías Médicas a los procesos quirúrgicos hasta Auditorías Financieras a las facturas generadas por la IPS a las diferentes entidades

que pertenecen al sector público” (p. 92). Este aspecto es considerado un reto, dado que el Marco Conceptual que valida la Resolución 414 de 2014, responde a un enfoque financiero, y en aras de aportar transparencia en la información, es válido presentar los detalles del proceso que adelantan las ESE al realizar el cobro de cartera. Por otro lado, este proceso de cobro de cartera es de observancia obligatoria para los responsables de establecer las políticas contables, sobre la actualización del talento humano se hablará en el siguiente párrafo.

Finalmente, existen ideas que merecen ser sintetizadas en este párrafo, algunas de ellas mencionadas a lo largo de este acápite, como por ejemplo: el compromiso de la alta gerencia; la asignación de recursos; la participación de áreas de gestión; el apoyo jurídico; el apoyo de control interno y externo; la capacitación e estándares internacionales, entre otros, son factores claves a observar por la administración de las ESE, pues de ellos surgen los principales retos a afrontar en el proceso de convergencia.

7.2 PROCESO DE CONVERGENCIA A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE LAS ESE

El proceso de convergencia para las entidades denominadas ESE, se reconoce en la literatura contable como la estandarización de sus prácticas contables y financieras, con el objetivo más visible de reducir el número de principios, reglas y métodos alternativos aplicables, de tal forma que puedan ser compilados en un cuerpo normativo de consulta obligada por las entidades. El fin de un proceso de convergencia es alcanzar uniformidad de las políticas contables, y que a partir de ello se puedan leer las cifras. En otras palabras, la idea es reducir las alternativas tratar hechos económicos que se presenten en la jurisdicción de un sector de la economía o un país, donde se adelanten estrategias de convergencia a estándares internacionales, es decir “en un ejercicio de estandarización, la idea sería más bien reducir estos tratamientos alternativos restringiendo su aplicación” (Rico y Díaz, 2017, p. 66).

7.2.1 Forma de aplicación del modelo basado en NIIF para las ESE.

Teniendo en cuenta el planteamiento de Rico y Díaz (2017), el ejercicio de estandarización se basa en reducir las alternativas de aplicación de un proceso. Al respecto, la CGN adelantó el proyecto de modernización, donde se han generado discusiones sobre aspectos que afectan el RCP con la llegada de estándares internacionales, los cuales se encuentran condensados en el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*. La forma de aplicación del modelo basado en NIIF a las ESE, se presenta en este acápite desde la gestión y preparación técnica del proceso de convergencia a normas internacionales, desde la perspectiva interna de una ese.

En este apartado se incluye información, de una ESE del departamento de Cundinamarca, el caso se describe con el propósito de entender cómo se desarrolla el proceso de implementación de estándares internacionales al interior de una ESE. En la matriz se relaciona cada actividad de implementación de las normas de información financiera y el número de semanas que requirió cada etapa.

Tabla 3 Actividades del Plan de Implementación de Normas de Información Financiera en una ESE.

Empresa Social del Estado Hospital San José de Guachetá Actividades del Plan de Implementación de las Normas de Información Financiera		
Nº	Actividad	Número de Semanas
1	Constitución del equipo que liderará el proyecto de convergencia al modelo NIIF.	2
2	Análisis de los estándares aplicables a la ESE.	51
3	Definición de las etapas del proyecto de convergencia, así mismo, el cronograma, las actividades y los recursos necesarios.	16
4	Presentación del proyecto a la Junta Directiva de la ESE para posterior aprobación.	26
5	Conformación del plan de capacitación a los empleados de la ESE sobre estándares internacionales.	2
6	Adecuación y fortalecimiento del recurso humano y tecnológico de acuerdo al nuevo marco normativo.	18
7	Análisis y determinación de los impactos más significativos de los estándares internacionales sobre los estados financieros.	18
8	Evaluación del impacto operacional, tecnológico, administrativo y tecnológico del proceso de convergencia.	18
9	Mejorar o diseñar nuevos sistemas de información, como también el proceso de elaboración y presentación de estados financieros.	53
10	Establecer las políticas contables de la ESE de acuerdo al nuevo marco normativo.	53
11	Modificar los manuales de funciones y procedimientos al interior de la ESE.	53
12	Implementar mecanismos de monitoreo y control sobre el cumplimiento del plan de implementación de estándares internacionales.	53
13	Elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura de la ESE.	12

Fuente: Elaboración propia, con base al Acuerdo No. 100 de 2014 (Empresa Social del Estado Hospital San José Guacheta, 2014).

A partir de esta Tabla 3, se puede observar que la ESE realiza un plan de trabajo para el año 2015, que en primera instancia, se acoge al cronograma planteado en la Resolución 663 de 2015, y en segunda, es un proceso que requiere inversión de recursos: en tiempo, capacitación al personal, incentivos, renovación tecnológica, y recursos financieros, que en conjunto permiten la implementación de estándares internacionales.

Así mismo, se mencionan aspectos detallados a tener en cuenta, dentro de las actividades a realizar, como por ejemplo la revisión y análisis de los rubros de los Estados Financieros, la ubicación de soportes, inventarios físicos, conciliaciones de información, determinación de obligaciones, derechos y bienes. Así mismo, otro aspecto relevante es el análisis de la información bajo los parámetros del RCP actual, en comparación con el nuevo marco normativo, esto con el objetivo de determinar los impactos financieros para la entidad. Como se mencionó anteriormente, junto a la elaboración de políticas contables, es conveniente establecer o redefinir las políticas administrativas (Secretaría Distrital de Hacienda, 2015).

De igual manera, las entidades deben determinar los saldos iniciales a los cuales se les hará la aplicación de la norma. El proceso debe quedar documentado, junto a las políticas y ajustes realizados. La alta dirección hará seguimiento y apoyo a las actividades de implementación con el fin de aplicar la Resolución 414 de 2014 de la CGN.

Con ayuda de los párrafos que anteceden, se observan las acciones que hacen exitoso el proceso de implementación de estándares internacionales y de manera general se observa la forma en que debió reaccionar la administración de las entidades. Se observó que la ESE elaboró el cronograma de preparación obligatoria de aplicación de estándares internacionales, como también el establecimiento del plan de acción, que articula estrategias, actividades, actores responsables, la asignación de tareas, asesorías profesionales, como también la definición del equipo de implementación, entre otros.

Adicional, se observa el interés por establecer diferencias entre los marcos normativos, a la vez que se capacita a las personas que hacen parte del proceso, en aspectos como el manejo de la terminología, de acuerdo al nuevo marco normativo. Así mismo, se observa como actividad determinante, la sensibilización sobre el cambio de marco normativo y capacitación a los integrantes del área contable, como también en las áreas conexas a esta.

7.2.1.1 Cronograma de aplicación (Resolución 414 de 2014).

El Cronograma está expresamente definido en la Resolución 414 de 2014, el cual comprende tres etapas, a decir: preparación obligatoria, transición y aplicación. La primera etapa abarcó el periodo del 08 de septiembre de 2014 al 31 de diciembre del mismo año, donde las entidades deberían dar continuidad a la preparación para aplicar el nuevo marco normativo, donde el producto de este proceso se denominaba como “Planes de Acción”. Por su parte, la etapa de transición se comprendió entre el 01 de enero y 31 de diciembre del año 2015, donde las empresas usarían el PGCP para efectos legales, y de forma simultánea se debía preparar información basada en el nuevo marco regulatorio, con el fin de obtener información comparable. Finalmente, el periodo de aplicación, se extendió desde el 01 de enero de 2016 a 31 de diciembre de 2016, donde la contabilidad debería llevarse bajo el nuevo marco normativo (Contaduría General de la Nación, 2014f).

En concordancia con el tema del cronograma, el 30 de diciembre de 2015, la CGN emite la Resolución 663, la cual modifica el calendario propuesto en la Resolución 414 de 2014, únicamente para las entidades pertenecientes al SGSSS y permite que voluntariamente se acojan al nuevo cronograma. El nuevo cronograma conserva la estructura de las tres etapas, y se modificaron de la siguiente manera: la primera etapa de transición comprendió los días del 01 de enero y 31 de diciembre de 2016, donde se generó información comparativa, al igual, el 01 de enero se debió generar el ESFA. En cuanto a la etapa de aplicación, esta pasó a ser del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017 donde la contabilidad debió ser llevada de acuerdo al nuevo marco normativo (Contaduría General de la Nación, 2015d). Cabe resaltar que en la Resolución en mención se dejó abierta la posibilidad a que las entidades del SGSSS aplicaran la nueva normatividad en el año 2016, sin embargo debían informarlo a al Supersalud, la cual tuvo participación significativa en este proceso y se describe en el siguiente acápite.

7.2.2 Injerencia de la Superintendencia Nacional de Salud -SNS-.

En la reglamentación de la Ley 1314 de 2009, se evidencia el rol preponderante de los entes supervisores, en ese orden de ideas, en el artículo 10 de la citada Ley se observa la facultad otorgada a los supervisores para vigilar el correcto cumplimiento como también la implementación de los modelos contables que surgieran a partir de la misma. Es decir, la Supersalud actuaría como guía en materia de información financiera, dentro de los límites legales (Superintendencia Nacional de Salud, 2016). La citada Ley de cierta forma delimitó a los preparadores de información financiera, entre ellos se encuentra el gran grupo del SGSSS, el cual es diverso, integrado por entidades de naturaleza privada, mixta y pública, entre ellas las ESE.

Conforme a lo anterior, se observa que la Supersalud acompaña el proceso de convergencia de las entidades vigiladas en Colombia pertenecientes a su sector, como producto de su participación realiza un análisis de la información reportada por parte de las entidades públicas²⁵. La Supersalud brinda los resultados obtenidos del análisis a través de guías, y desde otra perspectiva ha aportado importantes conclusiones al proceso de convergencia hacia estándares internacionales, en lo que respecta al grado de avance en la definición de políticas contables permanentes, como el progreso de las actividades adscritas al grupo de entidades del sector salud, y que ha servido para la toma de decisiones de la CGN (Superintendencia Nacional de Salud, 2016).

7.2.2.1 Aspectos problemáticos expuesto por la SNS.

Como se ha mencionado en diferentes acápites de la monografía, el mandato que se dictó en la Resolución 414 de 2014 fue el de aplicar estándares internacionales a partir del 01 de enero de 2016, lo cual no ocurrió de esa manera, es decir, la aplicación del nuevo marco normativo ocurrió en el año 2017, como se ha mencionado. Las causas se expresan en la Resolución 633 de 2015, en la cual consta que la Supersalud intercedió mediante oficio

²⁵ Entidades bajo el ámbito del marco normativo contable propuesto en la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación.

ante la Consejería para la Competitividad de la Presidencia de la República el día 11 de noviembre de 2015.

La Supersalud argumentó que los efectos de la aplicación del nuevo marco normativo en el año 2016, implicaría el no cumplimiento de las condiciones financieras de las EPS, principalmente por los procesos de conciliación de cartera. Como también señaló que tal impacto se trasladaba a las instituciones de servicios de salud como los hospitales públicos, es decir, las ESE. Pues aumentaría la clasificación de entidades en condiciones de riesgo medio y alto, lo anterior implicaría que las entidades entraran en programas de saneamiento fiscal y financiero. Por otra parte, se suma que el proceso de convergencia requiere inversión de recursos que los entes públicos no poseen, para efectos de la contratación de personal de apoyo y de asesores expertos en NIIF, y de profesionales que diseñen y adecúen los sistemas de información para transmitir datos a las instituciones reguladoras y supervisoras.

En este orden de ideas se recurre a los argumentos del profesor Gerardo Castrillón de la Universidad de la Amazonia, el cual sustenta la participación de la Supersalud, así:

(...) obedeció a la crítica situación de sostenibilidad financiera por la que atraviesa el sector de la salud. Los altos valores que en cuentas por cobrar manejan estas entidades y en especial su morosidad, se verían supremamente afectadas al aplicar el Deterioro de Cartera como lo expresa el nuevo marco normativo de NIIF con cargo a la cuenta de Ganancias Acumuladas o Impacto por Transición al Nuevo Marco Normativo, afectando negativamente su Patrimonio, lo cual llevaría a que dichas entidades no pudieran cumplir con los Índices de Solvencia (...). Incluso para el caso de los Hospitales Públicos el deterioro de su cartera podría provocar que quedaran en situaciones de alto riesgo de funcionamiento o en causales de liquidación o entraran en programas de saneamiento fiscal para lo cual no se cuenta con los recursos necesarios (Gerencie, 2016, p. 2).

La situación que se describe anteriormente, también deja entrever la ausencia de acompañamiento y asesoría de las normas aplicables del modelo NIIF a las entidades del sector salud, aún con las capacitaciones y talleres que realizó la CGN. El argumento del profesor Castrillón también permite razonar sobre la necesidad del aplazamiento, y de esa

forma la Supersalud intercedió motivada por las solicitudes de las entidades del sector salud (Gerencie, 2016).

Para cerrar este capítulo, es necesario acudir a los fundamentos de la monografía como también a algunos aspectos que se resaltan en la investigación los cuales permiten avanzar en la construcción del documento presente. En ese sentido se resalta que la internacionalización económica, como también la globalización del comercio y el mercado establecen un escenario que afecta las actividades de los países y por supuesto de las entidades públicas, las cuales, al decir de Bohórquez (2016) “se encaminan, cada vez más, hacia nuevas tendencias y doctrinas que se cimentan en estándares de calidad contables aplicados a nivel mundial” (p. 9).

Respecto a lo que se ha escrito en este capítulo, es posible percibir que la existencia de marcos regulatorios alternos para las entidades del sector público puede resultar complejo para la misma CGN, pues aparte del sistema normativo de las ESE, en simultáneo existen dos marcos normativos adicionales para las entidades del gobierno y las empresas públicas que cotizan en el mercado de valores. Tal situación, podría ocasionar mayores costos en el proceso de consolidación “puesto que las entidades de gobierno tendrán que homologar y dar uniformidad a las cifras de tres modelos diferentes” (Rico y Díaz, 2017, p. 78) para elaborar los estados financieros de la nación. En general, las entidades de gobierno que requieran información de las entidades del sector público tendrán que consolidar la información de tres marcos normativos.

Sin embargo, el proceso de convergencia a estándares internacionales, trae aspectos positivos, entre ellos está la vigencia de la norma colombiana con sus pares a nivel internacional, como también el tratamiento de la información financiera colombiana en los escenarios extranjeros, por ejemplo en calificadoras de riesgo, prestamistas multilaterales, fondos de inversión, donantes y analistas internacionales, entre otras virtudes que se han señalado sobre la modernización de la contabilidad pública (Rico y Díaz, 2017).

Finalmente, de este proceso de convergencia se esperan efectos a nivel técnico sobre los tratamientos contables de aspectos como reconocimiento de los hechos económicos, métodos de valoración y revelación. Partiendo de la premisa de mejorar la gobernabilidad del Estado y de propender a una eficaz rendición de cuentas, bajo el propósito consolidarse como un Estado transparente.

Adicional, la CGN hace una apuesta significativa al adoptar un marco normativo que atiende las condiciones de contexto de las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público*, dado que les otorga la capacidad de asegurar la simetría de la información de las transacciones comerciales. Así pues, el marco normativo y conceptual que promueve la Resolución 414 de 2014 atiende intereses de garantizar una mejor percepción de la economía del país a nivel global, como también aportar a los procesos de toma de decisiones del Estado, gracias a la calidad de la información.

En ese sentido, el siguiente capítulo devela los modelos contables del antiguo y nuevo marco normativo que aplica a la contabilidad pública, con el propósito de reforzar las bases conceptuales que permitan allegar los efectos que produjo el proceso de convergencia. Y dado que bajo estándares internacionales se privilegia las variables de reconocimiento, medición y revelación, se hace el contraste partiendo de estos elementos.

Matriz 2 Resumen del proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad pública de las ESE

Proceso de convergencia en Colombia (Resolución 414 de 2014)	
Del modelo internacional, se puede interpretar que, el análisis de la información será preponderante, puesto que se acogerán algunos criterios, de todos los que puede contener el modelo contable de las NIIF.	El proceso de convergencia para las entidades denominadas ESE, se reconoce en la literatura contable como la estandarización de sus prácticas contables y financieras, con el objetivo más visible de reducir el número de principios, reglas y métodos alternativos aplicables.
Aplicación del modelo basado en NIIF para las ESE	
La CGN adelantó el proyecto de modernización, donde se han generado discusiones sobre aspectos que afectan el RCP con la llegada de estándares internacionales, los cuales se encuentran condensados en el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las <i>Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público</i> .	Cabe resaltar que en la Resolución 414 de 2014 de la CGN dejó abierta la posibilidad a que las entidades del SGSSS aplicaran la nueva normatividad en el año 2016, sin embargo debían informarlo a al Supersalud, la cual tuvo participación significativa en el proceso de convergencia.
Retos que enfrentan las ESE en el marco de la Resolución 414 de 2014	
El proceso de modernización de la contabilidad pública ha requerido decisiones estratégicas al interior de las ESE, lo que significa re-organización de actividades propias de la empresa, y por consecuente, inversión significativa de recursos.	En un primer momento, la convergencia implica discusiones, estudios previos; en un segundo instante, se requieren capacitaciones, aplicación del nuevo marco normativo, como la realización de ajustes, y finalmente; en un tercer momento, se quiere el análisis de los cambios.
Injerencia de la Superintendencia Nacional de Salud -SNS-	
En la reglamentación de la Ley 1314 de 2009, se evidencia el rol preponderante de los entes supervisores, en el artículo 10 se observa la facultad otorgada a los supervisores para vigilar la implementación de los modelos contables que surgieran a partir de la misma.	La Supersalud acompaña el proceso de convergencia de las entidades vigiladas en Colombia pertenecientes a su sector, como producto de su participación realiza un análisis de la información reportada por parte de las entidades públicas.
La Supersalud argumentó que los efectos de la aplicación del nuevo marco normativo en el año 2016, implicaría el no cumplimiento de las condiciones financieras de las entidades prestadoras de servicios de salud, principalmente por los procesos de conciliación de cartera.	La Supersalud sostuvo que la clasificación de entidades en condiciones de riesgo medio y alto, lo anterior implicaría que las entidades entraran en programas de saneamiento fiscal y financiero.

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a la Contaduría General de la Nación (2017b).

Capítulo IV

8 EFECTOS DE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS ESE DE ORDEN DEPARTAMENTAL DEL VALLE DE CAUCA DESPUÉS DE LA APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

8.1 ACLARACIONES PRELIMINARES

En esta monografía la acepción principal del término efecto es aquello que se consigue como consecuencia de un hecho pasado. Para tal propósito se entiende que la causalidad es el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera para las ESE, y los efectos es todo aquello que propició. Entrando en materia, la incursión de la contabilidad de las ESE a normatividad internacional supone efectos en el tratamiento de la información, para ello se propone un estudio a partir del Estado de Situación Financiera y sus respectivas Notas, entendiéndolos como “(...) el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico” (Montaño, 2011, p. 87). Posteriormente, se recurre al análisis del modelo contable de la Resolución 354 de 2007 y la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación –CGN-, con el propósito de proponer las bases y variables que permitan identificar los efectos del cambio normativo.

En concordancia con el tercer objetivo de esta monografía, este capítulo se estructura así; en el primer acápite, se encuentran las aclaraciones preliminares sobre el objetivo del capítulo, las bases de análisis y la guía de contenido del mismo. El segundo acápite, contiene consideraciones sobre las variables de reconocimiento, medición y revelación del grupo Deudores de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública (Resolución 354 de 2007 de la CGN), de esta forma se consolida la información que permitirá llegar al análisis planteado. Así pues, bajo el mismo razonamiento, en el tercer acápite se explora el tratamiento contable que se plantea en el nuevo marco normativo (Resolución 414 de 2014 de la CGN) respecto a las mismas variables, sin embargo el grupo de cuentas pasó a denominarse Cuentas por Cobrar.

Continuando, en el cuarto apartado se hace una aproximación a los efectos de la aplicación de estándares internacionales en las Cuentas por Cobrar, desde un análisis mixto de la información. Significa entonces que se ha presentado la estructura de este capítulo con la intención de desarrollar el tercer objetivo específico de la presente monografía, el cual consiste en: Analizar los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las Cuentas por Cobrar de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014 de la CGN.

En el acápite que se desarrollará a continuación, se exponen consideraciones conceptuales sobre la noción de reconocimiento, medición, revelación y provisión para el grupo de Deudores, para lo cual se recurre a las normas que se expiden a partir de la Resolución 354 de 2007 de la CGN. Este acápite adquiere relevancia porque su presentación antecede la descripción del nuevo marco normativo, y se auspicia que este orden metodológico permitirá la construcción del análisis sobre las variables objeto de estudio.

8.2 ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR BAJO EL RÉGIMEN DE LA RESOLUCIÓN 354 DE 2007 DE LA CGN

8.2.1 Modelo contable propuesto por la Resolución 354 de 2007 de la CGN.

El modelo contable que reglamentó la Resolución 354 de 2007 de la CGN, adoptó el Régimen de Contabilidad Pública –RCP-, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, instrumentos con vigencia y aplicación hasta el 31 de diciembre de 2016. Remembrando los primeros años de esta norma, en el año 2007, se estipuló que el RCP debería ser adoptado por los órganos autónomos e independientes creados para apoyar el funcionamiento del Estado. Así mismo, por las Sociedades de Economía Mixta donde la participación del sector público, fuese igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social (Resolución 354 de 2007 de la CGN).

En ese sentido, las ESE se ubican en el primer grupo mencionado, por lo tanto el RCP (de la Resolución 354 de 2007 de la CGN) presenta estas entidades contables como responsables del control sobre el patrimonio público, la rendición de cuentas, y también de ejercer la gestión eficiente para la conservación de los recursos (Contaduría General de la Nación, 2014e). Así pues, luego de identificadas algunas responsabilidades otorgadas a las ESE, es menester empezar a precisar el tema de interés, en ese sentido la noción de Deudores que promulgó el RCP en el año 2007, da cuenta de los derechos de cobro de las entidades públicas originados en el desarrollo de su cometido estatal. Es decir, son derechos a favor de las ESE, que nacen por la prestación del servicio de salud a los usuarios, como parte del desarrollo de las actividades regulares (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Por su parte, este modelo identifica el reconocimiento y revelación, como etapas del proceso contable, contrario a lo que ocurre con la medición, pues es concebida como un principio de las normas técnicas y no como una etapa. En ese sentido, el reconocimiento y medición son etapas por las que atraviesan las transacciones y hechos económicos que afectan la capacidad de generar flujos de recursos y prestar servicios (Contaduría General de la Nación, 2014e). Del mismo modo, en el proceso contable sucede el subproceso de medición de los recursos, desde el cual se logra la incorporación de la información de los recursos a la estructura de libros contables (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Es decir, la medición es la variable que ocurre de manera transversal a la etapa de reconocimiento, puesto que para el registro de la información contable es necesario considerar mediciones apropiadas para las diferentes transacciones originadas por los hechos económicos, jurídicos y sociales. Esto permite reconocer y revelar la información a través de los estados de situación financiera de la entidad contable pública. A continuación, se profundiza sobre las variables de este proceso y se presenta la primera etapa, es decir, el reconocimiento, de acuerdo al RCP de la Resolución 354 de 2007 de la CGN.

Reconocimiento

Los hechos económicos, financieros, y sociales inician la participación en el proceso contable a partir de la etapa relacionada con el reconocimiento de los mismos (Contaduría General de la Nación, 2014e). Esta etapa implica que los hechos económicos deben reconocerse en el momento que suceden, tal como lo expresa el principio de devengo o causación, es decir, el reconocimiento tiene lugar cuando surjan las obligaciones o derechos.

Así pues, el reconocimiento se entiende como la etapa de captura de información contable concerniente a la realidad económica y jurídica, donde se incorporan datos a la estructura contable de la entidad. Este proceso abarca la medición que se debe adelantar sobre las transacciones, el cual consiste en la asignación de las magnitudes monetarias sobre los recursos que permiten homogeneizar las particularidades de los hechos ocurridos en la realidad, como también su impacto para la entidad. Enfatizando sobre el tema de reconocimiento para el grupo de Deudores, se resalta que estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido en las condiciones contractuales, el cual puede ser actualizado de conformidad con las disposiciones legales vigentes o de acuerdo a los términos pactados (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Finalmente, en esta etapa existen condiciones que garantizan la confiabilidad de la información contable pública, tales como: las transacciones deben poder asociarse claramente a los estados de situación financiera, las expectativas de generación de recursos deben ser ciertas o asegurar un alto grado de probabilidad. Así mismo, la magnitud de la partida deber poder ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada en términos cualitativos, según amerite el caso (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Medición

El concepto de medición estipulado a partir del RCP (Resolución 354 de 2007 de la CGN) se concibe como un principio y una pauta básica para la generación de información contable pública (Contaduría General de la Nación, 2014e). En este orden de ideas, el RCP establece que la medición se realiza sobre los hechos económicos, financieros y sociales, los cuales sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente. En un primer momento podrán ser valorados al costo histórico, sin embargo, en momentos posteriores serán objeto de actualización, y se podrán aplicar otros criterios técnicos que se requieran en la actualización y revelación (Contaduría General de la Nación, 2014e).

De acuerdo a lo anterior, la cuantificación monetaria debe tener en cuenta como unidad de medida la moneda nacional, el peso, en caso contrario, “los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados de forma monetaria se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas” (Contaduría General de la Nación, 2014e, p. 23). Cabe agregar con referencia a las Notas de los Estados Financieros que éstas deberán describir las bases de medición usadas por la entidad para el reconocimiento de las operaciones que afectan la información contable (Contaduría General de la Nación, 2014e).

De acuerdo al propósito de propiciar una gestión eficiente y transparente, el RCP reconoce bases de valuación tales como el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación (Contaduría General de la Nación, 2014e). Esta base será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos que se ajusten a cada circunstancia, tales criterios son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Si bien estos criterios técnicos hacen parte de los mecanismos disponibles para medir los elementos de los estados financieros que conforman el grupo de los activos, es necesario resaltar que respecto a la medición desde el Plan General de Contabilidad Pública en el inciso dedicado al grupo de Deudores, no hay elementos de medición particulares para este

grupo. Por lo tanto, estos rubros se reconocen por su importe original o por el convenido, el cual solo será actualizado por disposiciones legales o de acuerdo a las condiciones contractuales pactadas. Es decir, este régimen no hace explícito otro método de medición diferente al que se realiza en la etapa del reconocimiento para el rubro de Deudores.

Revelación

Por revelación se entiende como la última etapa del proceso contable que sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestar servicios, a través de estados financieros, informes, reportes o notas. Esta etapa implica la presentación de la información necesaria para la comprensión de la realidad, la cual se manifiesta a través de la información contable pública (Contaduría General de la Nación, 2014e). En ese sentido, la revelación del grupo Deudores se debe hacer conforme la especificidad de su origen, estos pueden ser deudores de difícil recaudo, teniendo en cuenta el nivel de insolvencia del deudor, o pueden ser deudores derivados de las actividades de prestación de servicios de salud, como también por las derechos de seguridad social, de transferencias, entre otros (Contaduría General de la Nación, 2014e). Es decir, la revelación se enfoca principalmente en listar la naturaleza del hecho económico que origina la cuenta.

Por su parte, la información que se revela en los estados financieros o notas a los mismos debe atender la condición de materialidad en tanto sean operaciones relevantes para el usuario de la información. En este orden de ideas se puede citar que para efectos de la etapa de revelación, un hecho es material cuando “debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública” (Contaduría General de la Nación, 2014e, p. 50). Es decir, la materialidad de la información incidirá en la toma de decisiones de los actores que analicen la información de la entidad contable.

Provisión

El Régimen de Contabilidad Pública (Resolución 354 de 2007 de la CGN) señala que para la provisión, se debe tener en cuenta el grado de incobrabilidad por factores tales como antigüedad o incumplimiento. En ese sentido, es propio provisionar el valor de los derechos calculados como incobrables, lo cual debe ajustarse de forma permanente y conforme transcurra el tiempo. Sin embargo, este procedimiento debe estar sustentado por una evaluación técnica con la cual se pueda identificar la contingencia de pérdida o riesgo de insolvencia del deudor, proceso que deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable (Contaduría General de la Nación, 2014e).

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública propone los métodos y criterios emitidos para calcular el valor de la provisión, a saber: el individual y el general. Para el primer método es necesario analizar la antigüedad y condiciones de cada deudor, como resultado se debe obtener la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, los cuales son el insumo para realizar el ajuste de la provisión. En cuanto al método general, se fundamenta en realizar los respectivos cálculos sobre el total de los deudores incobrables, el método considera el comportamiento de los deudores, para finalmente establecer rangos por edades de vencimiento. Es decir, según los rangos definidos se determina la provisión a aplicar (Contaduría General de la Nación, 2014e).

En efecto, la provisión de deudores se reconoce afectando el gasto, a la vez que se constituye como un menor valor de los deudores, para lo anterior, en los estados financieros es propicio revelar los métodos y criterios utilizados para esta estimación (Contaduría General de la Nación, 2014e). Y representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de Deudores.

Una vez expuestas las nociones que contempla el RCP de la Resolución 354 de 2007 de la CGN respecto a lo que se concibe como Deudores, proceso contable, reconocimiento, medición, revelación y provisión, es preciso contrastar estos mismos conceptos bajo el escenario más reciente. En ese sentido, el siguiente acápite explora el modelo propuesto por

la Resolución 414 de 2014 de la CGN, resaltando las variables de reconocimiento, medición, revelación y deterioro.

8.3 ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR BAJO LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 DE LA CGN

8.3.1 Modelo contable propuesto por la Resolución 414 de 2014 de la CGN.

El proyecto de modernización de la regulación contable pública requirió que la Contaduría General de la Nación (CGN) expidiera la Resolución 414 de 2014 de la CGN por medio de la cual se incorporan al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de *Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público*. Como se ha sustentado en los anteriores capítulos, este modelo de contabilidad se caracteriza por: i) tener como referente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; ii) privilegiar los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación uniformes; y iii) homogenizar políticas contables (Contaduría General de la Nación, 2014f).

El modelo en mención integra los lineamientos para elaborar las políticas de las Cuentas por Cobrar, a saber: a) identificar el tipo de Cuentas por Cobrar, y separarlas de acuerdo al concepto y características del deudor; b) clasificar las cuentas por cobrar de acuerdo a las características fundamentadas en precios superiores a los normales o con precios diferenciados, prevaleciendo el criterio de costo amortizado o al costo; c) definir la medición inicial de manera individual para las clasificaciones obligatorias (precio de la transacción o costo amortizado usando la tasa de interés efectiva).

Continuando con los lineamientos, también se tienen: d) listar los indicios que tendrá en cuenta la entidad para establecer el deterioro de las cuentas; e) identificar la tasa de descuento adecuada para el cálculo del deterioro de las cuentas por cobrar; f) identificar las

circunstancias que la entidad tendrá en cuenta para dar de baja una cuenta por cobrar; y g) mencionar los riesgos y ventajas en los casos de negociación de la cartera con intención a generar una baja en cuentas (Superintendencia Nacional de Salud, 2016). Por su parte, en los párrafos siguientes se exploran las variables privilegiadas por el nuevo modelo, la primera de ellas es el reconocimiento.

Reconocimiento

Los hechos económicos inician su participación en el proceso contable a partir de su incorporación en el estado de situación financiera, en tal sentido, el nuevo marco normativo estipula que para el reconocimiento de un activo es imprescindible obtener beneficios económicos futuros, así mismo su costo o valor debe poder medirse de forma fiable²⁶. En este propósito, se reconocerá en el grupo de Cuentas por Cobrar, todo aquel derecho adquirido por la entidad y del cual se espere a futuro “la entrada de un flujo financiero fijo o determinable” (Contaduría General de la Nación, 2016a, p. 20). Es decir, en lo concerniente a este grupo de cuentas, se precisa que la entrada de un flujo financiero fijo o determinable puede darse a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (Contaduría General de la Nación, 2017b).

En el marco de las observaciones anteriores, se observa un factor que determina el reconocimiento, ello es la probabilidad, entendida esta como la condición *sine qua non* para el reconocimiento, dado que la incertidumbre está asociada directamente con los beneficios económicos futuros que llegarán o no a la empresa. Para ilustrar el concepto de probabilidad en relación con las Cuentas por Cobrar se cita lo siguiente “cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, (...) podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto (...)” (Contaduría General de la Nación, 2014c, p. 12). Es decir, la

²⁶ Ante la improbabilidad de que el hecho genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados (Contaduría General de la Nación, 2014c). De acuerdo a lo anterior, este tratamiento contable no significa que, al hacer el desembolso de recursos, la administración no tuviera la intención de obtener un beneficios económico en el futuro, lo que indica es la ausencia de certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa, asimilándolos como insuficientes para justificar el reconocimiento del activo (Contaduría General de la Nación, 2014c).

probabilidad implica que el grado de incertidumbre se mida de acuerdo al flujo de beneficios económicos futuros.

En materia, una Cuenta por Cobrar se deja de reconocer cuando los derechos asociados expiren, los riesgos y ventajas se transfieran o se renuncie a tales derechos. En tal sentido, se procede a disminuir el valor en libros y la diferencia que resulte entre el valor disminuido y el valor recibido, dado el caso, se reconoce como ingreso o gasto en el resultado del periodo (Contaduría General de la Nación, 2018). Se debe tener presente que la entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualquier derecho u obligación que se haya creado en el proceso.

Medición

En lo que respecta a la medición de las Cuentas por Cobrar, en esta categoría se mide por los importes monetarios al reconocer y registrar los elementos de los estados financieros en el estado de situación financiera como también en el estado de resultado integrado (Posso y Reina, 2017). De manera general la medición es el proceso mediante el cual se asigna valor monetario a determinado elemento, proceso que se lleva a cabo en dos momentos diferentes: primero, en el reconocimiento y segundo, en la medición posterior. En el primer momento (reconocimiento), la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. En el segundo momento, la medición se precisa con la intención de lograr una representación fiel, es decir, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento (Contaduría General de la Nación, 2014c).

En efecto, en la medición inicial de las Cuentas por Cobrar, si se han clasificado al costo, se miden por el valor de la transacción. Por otra parte, si estas cuentas se han clasificado al costo amortizado, se debe tener en cuenta lo siguiente: a) si se han acordado precios diferenciados en las ventas a plazos y con pagos superiores a los normales, se deberá emplear el precio establecido para ventas con plazos normales de pago. Por el contrario, b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros

descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector (Contaduría General de la Nación, 2016a).

En lo que respecta a la medición posterior, es decir, después del reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por otra parte, las cuentas clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. Es necesario recordar que el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. Respecto a la tasa de interés efectiva, esta es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. En tal sentido, la amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso (Contaduría General de la Nación, 2016a).

Revelación

Las revelaciones son descripciones o desagregaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros, en ese sentido, proporcionan información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, sin embargo es relevante para entenderlos. La forma en que se realiza una revelación es a través de la explicación de cada partida de los estados financieros con una nota de información (Contaduría General de la Nación, 2014c). Es decir, las revelaciones permiten comprender de forma amplia los estados financieros de la entidad (Posso y Reina, 2017). En lo concerniente a la revelación de los elementos de los estados financieros, se debe tener en cuenta que esta información se presenta en la estructura de los estados financieros como también a través de las notas explicativas a los mismos.

En lo concerniente a las Cuentas por Cobrar, la entidad revelará, para cada categoría la información relativa al valor en libros y tal como se menciona en los lineamientos para establecer las políticas contables, las condiciones tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones. En el caso de las Cuentas por Cobrar medidas al costo

amortizado, se debe revelar la tasa de interés establecida para el cálculo del factor de financiación, del mismo modo los criterios utilizados para determinarla. En tal sentido, la empresa debe revelar el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva (Contaduría General de la Nación, 2016a).

Por otra parte, en cuanto al deterioro de las cuentas por cobrar, se deberá revelar el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, de la misma forma el deterioro acumulado. Como elementos importantes, se revelarán: a) el análisis de la antigüedad de las cuentas que estén en mora, pero no deterioradas, al final del periodo y b) el análisis de las cuentas que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, como también los factores que la empresa haya tomado para determinar su deterioro (Contaduría General de la Nación, 2016a).

Cabe agregar, cuando la entidad haya pignorado cuentas por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las cuentas por cobrar pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con este proceso. En el caso de que la empresa ha transferido cuentas por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad está en obligación de revelar, para cada clase de estas cuentas por cobrar, “la naturaleza de las cuentas por cobrar transferidas, los riesgos y ventajas inherentes a los que la empresa continúe expuesta y el valor en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la empresa continúe reconociendo” (Contaduría General de la Nación, 2016a, p. 22). Se puede observar que la normatividad enfatiza las variables que debe revelar la entidad y exige el detalle cada elemento que compone una Cuenta por Cobrar.

Deterioro

Respecto a las Cuentas por Cobrar, el deterioro se comprende como la diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados. En una entidad, al final de cada período se debe evaluar si las cuentas presentan indicios de deterioro y, de ser así, reconocer una pérdida. Si en un período posterior, el monto de la pérdida disminuye, la pérdida anteriormente reconocida es reversada hasta el monto

acumulado en libros. En caso de las cuentas clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión, si no se ha contabilizado el valor de la pérdida por deterioro (Contaduría General de la Nación, 2017b).

Para tal efecto, las Cuentas por Cobrar serán sometidas estimaciones de deterioro cuando exista evidencia cierta del incumplimiento de los pagos por parte del deudor, o por su parte del desmejoramiento de las condiciones crediticias. Para este propósito, la ESE deberá verificar de forma anual si existen indicios de deterioro (Cáceres, 2016). De manera específica el deterioro representa la posible pérdida cuando el monto en libros excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros de la cuenta. Es decir, se afecta por el valor de la disminución del deterioro debido a eventos relacionados con su origen, “como también por el valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas, y por otro lado, se acredita con el valor del deterioro reconocido” (Contaduría General de la Nación, 2017a, p. 147).

Para ejemplificar el proceso de deterioro, se acude a la siguiente ilustración: la entidad ESE ‘Hospital’ analiza los saldos con mora superior a 360 días, a partir de ello determina de acuerdo a su comportamiento y el proceso de conciliación que lleva con cada cliente, un porcentaje estimado de recuperabilidad de cartera, para así calcular su deterioro. Este proceso se lleva a cabo por parte de la administración y el área contable. A continuación se presenta la secuencia de los pasos seguidos (Contaduría General de la Nación, 2016a):

Primero: Una vez analizadas las cuentas se debe establecer la edad a partir de la cual las cuentas por cobrar poseen un riesgo de no recuperación, que pueda generar deterioro de valor de la cartera. Para el caso del ESE Hospital se concluyó como riesgo, la cartera a más de 360 días con corte a diciembre del 2014.

Tabla 4 Ilustración del primer paso ejemplo ESE "Hospital"

NIT	Cliente	Total saldo en cartera a 31 de diciembre de 2014
800700100	Cliente Genérico	\$10.000.000

Fuente: Contaduría General de la Nación (2016a).

Segundo: Se procede a determinar un porcentaje de recuperación para la cartera seleccionada según la edad establecida previamente; es decir, estimar una fecha probable de recuperación de la cartera que se está analizando.

Tabla 5 Ilustración del segundo paso ejemplo ESE "Hospital"

Descripción de la situación del cliente	% de recuperabilidad de cartera	Fecha estimada de recuperabilidad de cartera
Es una institución que no tiene la capacidad de cancelar dicha deuda	50%	31 de diciembre de 2015

Fuente: Contaduría General de la Nación (2016a).

Tercero: Se procede a fijar el valor presente de la cartera de recuperación con una tasa de mercado de un instrumento similar. Para este caso se utiliza como ejemplo una tasa de interés efectiva del 14,93%, con una periodicidad de un año, que es el tiempo en el cual la entidad ESE Hospital considera podrá recuperar ese 50%. Sin embargo, se debe recordar que se trata de una estimación que se hace al tener conocimiento completo del caso y su finalidad es ayudar a la entidad a estipular un porcentaje de recuperabilidad.

Tabla 6 Ilustración del tercer paso del ejemplo ESE "Hospital"

Saldo de recuperabilidad	Valor presente	Provisión valor presente
\$5.000.000	\$4.340.396	\$659.603,80

Fuente: Contaduría General de la Nación (2016a).

Cuarto: El deterioro de cartera es la diferencia entre su valor nominal y su valor presente, adicionando el porcentaje de cartera irrecuperable. Entonces es para hallar el “total de provisión de cartera” se toma la diferencia de traer los \$5.000.000 a valor presente (es decir, los \$659.603,08) y se le suma el 50% de no recuperabilidad, para este caso

\$5.000.000. El resultado, \$5.659.604, es el deterioro del valor de la cartera correspondiente al Cliente Genérico (Cáceres, 2016).

Tabla 7 Ilustración del cuarto paso del ejemplo ESE "Hospital"

Provisión valor presente	Provisión por irrecuperabilidad	Total provisión de cartera
\$659.603,80	\$5.000.000	\$5.659.604

Fuente: Contaduría General de la Nación (2016a).

A manera de resumen, se tendrá en cuenta como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella registrada en el momento del reconocimiento inicial, para las cuentas clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado o la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas clasificadas al costo. Es menester resaltar que el deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo (Contaduría General de la Nación, 2016a)²⁷.

Análisis complementario

La estructura del Catálogo General de Cuentas presenta la organización de las cuentas, se hizo una exploración sobre las cuentas, específicamente de los Servicios de Salud de la Resolución 356 de 2007 de la CGN en comparación al Catálogo que se expide por la Resolución 139 de 2015 de la CGN. Se encuentra que el orden de las cuentas ha sido convenientemente estructurado con el fin de agrupar las cuentas que describen los hechos económicos y tienen similitud entre su origen.

Para ilustrar lo anterior se enuncia las siguientes cuentas del nuevo marco normativo (Resolución 139 de 2015 de la CGN):

131903	Plan subsidiado de salud (POSS) por EPS - sin facturar o con facturación pendiente de radicar
131904	Plan subsidiado de salud (POSS) por EPS - con facturación radicada

²⁷ En el escenario de una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, es decir, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. Es preciso recordar que, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado “la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor” (Contaduría General de la Nación, 2016a, pp. 20–21).

Estas cuentas aparecen en una ubicación contigua, dado que se ordena de manera seguida un mismo hecho económico con variación en la radicación de la factura. Esta clasificación se presume como un orden conveniente para la presentación de la información contable. Por otro lado, al analizar y contrastar el mismo grupo de cuentas desde el Catálogo de Cuentas de la Resolución 356 de 2007 de la CGN, se observa lo siguiente:

140903	Plan subsidiado de salud POSS-EPS facturación pendiente de radicar
140921	Plan subsidiado de salud POSS-EPS facturación radicada

A partir de la codificación se puede determinar que la ubicación es discontinua, es decir, entre cada cuenta del mismo hecho económico hay un grupo de cuentas de distintas características que separan las cuentas en mención (las cuales van del código 140904 al 140920), y a partir de esta clasificación se presume que tal orden podría demorar los análisis visuales de la información contable dada la separación de los datos, pues no primaba el hecho económico para el orden de las cuentas sino el tratamiento al interior de la organización. La situación descrita se presenta de manera similar en el resto de cuentas que integran el grupo en mención.

Finalmente, se observa que se suprimieron las cuentas relacionadas con los recursos del FOSYGA, las cuales se empezarán a denominar como “Convenios con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud”, dado que el Fondo de Solidaridad y Garantías (Fosyga) desapareció desde el tercer trimestre de 2017. En su reemplazo se crea la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (Adres) con el fin de garantizar el adecuado flujo de los recursos del SGSSS e implementar los respectivos controles para el Sector Salud (Diario Dinero, 2017; Revista Digital Opinión y Salud, 2017).

Hasta aquí se presentó la exposición de los aspectos más relevantes para comprender los elementos que integran el modelo contable de la Resolución 354 de 2007 y el de la Resolución 414 de 2014, ambos analizados desde aspectos como el reconocimiento, medición, revelación, provisión y deterioro de las Cuentas por Cobrar. Tales elementos brindaron las bases para aproximarse al análisis sobre los efectos del cambio de normatividad. Por su parte, en los acápites siguientes se presentan los efectos de la aplicación del nuevo marco normativo en las Cuentas por Cobrar de las ESE.

8.4 APROXIMACIÓN AL ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES EN LAS CUENTAS POR COBRAR DE LAS ESE DE ORDEN DEPARTAMENTAL DEL VALLE DEL CAUCA

El principal objetivo que abarca este acápite son los efectos de la aplicación de estándares internacionales en las Cuentas por Cobrar de las ESE en el Valle del Cauca, para este propósito se recurre a la información financiera que las entidades ponen a disposición del público en los respectivos portales web y el aplicativo CHIP²⁸. Por lo anterior, en estas líneas se plasma el análisis llevado a cabo para la depuración de entidades a analizar y finalmente el periodo elegido. De manera seguida, se acude a la contrastación para presentar los valores de las cuentas que integran el grupo Cuentas por Cobrar versus las cuentas del grupo Deudores, correspondientes al nuevo y antiguo marco normativo respectivamente. Por último, es de resaltar que a lo largo del acápite se recogen apreciaciones y análisis respecto a los efectos que se identifiquen como consecuencia del cambio de régimen.

Para comenzar, el grupo de entidades a analizar se distingue por pertenecer a la región geográfica del Valle del Cauca, sin embargo el criterio para seleccionar las ESE fue la naturaleza de su jurisdicción territorial y disponibilidad de información. Para las ESE existen dos tipos de clasificación; municipal y departamental, de acuerdo al propósito de esta monografía se eligen las entidades de carácter departamental, principalmente porque constituye un grupo homogéneo en cuanto a la información disponible al público (Ver Anexo 1²⁹). Por otra parte, las ESE de orden departamental integran un grupo de ocho (8) entidades.

Por consiguiente, se estudia el deber de aplicar el nuevo marco normativo por parte de las ocho (8) entidades de carácter departamental, de acuerdo al listado oficial de las

²⁸ Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP- es una herramienta a través de la cual se genera, transmite y difunde la información financiera producida por las entidades públicas con destino al gobierno central, las entidades de control y la ciudadanía en general.

²⁹ Relación de reportes publicados por las ESE de orden departamental del Valle del Cauca, año 2016.

entidades obligadas a aplicar la Resolución 414 de 2014 de la CGN³⁰. Se obtiene como resultado que todas las ESE de orden departamental están obligadas a presentar estados financieros bajo estándares internacionales. Sin embargo, al hacer la investigación sobre las ESE que implementaron estándares internacionales se logró observar el cumplimiento por parte de seis (6) de las entidades, es decir, en esta monografía se prescindirá del análisis de dos (2) ESE del Departamento.

En su momento, las ESE se enfrentaron a la posibilidad de elegir el periodo de aplicación de estándares internacionales entre el año 2016 o 2017, se observó que las seis (6) entidades seleccionadas eligieron como periodo de aplicación el año 2017. En este sentido, se revisan los Estados de Situación Financiera correspondientes a las vigencias 2016 (información comparada 2016-2015) y 2017 (información comparada 2017-2016). En efecto, en el Estados de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2017 también se presentaban las cifras a 31 de diciembre de 2016 con el propósito de comparación, por consecuencia también están presentadas bajo estándares internacionales. Lo anterior quiere decir que al revisar el Estado de Situación Financiera Comparado con corte a 31 de diciembre de 2016, donde el contenido develaba información comparada de los años 2016 y 2015, se observan reportes elaborados de acuerdo al anterior marco normativo, tal como se explica en la metodología de esta monografía la intención es comparar las cifras al año 2016 bajo los diferentes marcos normativos. Estos planteamientos permitieron elegir los periodos de los reportes que serán analizados más adelante.

Hasta aquí, se ha avanzado en la selección de las entidades, informes financieros y periodos a contrastar, como también las principales fuentes de información para el desarrollo de este capítulo. De esta forma se compila la información disponible de las ESE, es decir, los Saldos y Movimientos por trimestre, las Notas Específicas de Variación por trimestre, los Estados de Situación Financiera, entre otros (Ver Anexo 1). Sumado, se recurre a las páginas web oficiales de cada entidad donde se encuentra la información

³⁰ El listado de las entidades obligadas a aplicar el marco normativo de la Resolución 414 de 2014 es emitido por la Contaduría General de la Nación, el informe de la fecha más reciente corresponde al 01 de Noviembre de 2018, el cual es publicado en la página web de la CGN.

financiera de cada vigencia, específicamente los Estados de Situación Financiera Comparados y las Notas a los Estados Financieros.

Tal como se mencionó al inicio de este acápite, a continuación se relacionan las ESE objeto de análisis³¹, las cuales son:

- g) Hospital Departamental Centenario de Sevilla ESE
- h) Hospital Departamental Mario Correa Rengifo ESE
- i) Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle ESE
- j) Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo ESE
- k) Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá ESE
- l) Hospital Universitario del Valle Evaristo García ESE

Estas entidades de orden departamental coinciden en el periodo de adopción de las normas internacionales, es decir el año 2017. Cumplen con la publicación de la información financiera para realizar los análisis respectivos. Estas seis (6) instituciones se conforman por tres (3) entidades ubicadas en Cali, y las otras tres (3) en Roldanillo, Sevilla, y Tuluá, en su mayoría pertenecen al nivel dos (2), exceptuando a el Hospital Universitario del Valle ‘Evaristo García’ ESE que es de nivel tres (3)³².

En la siguiente parte de este documento se presenta información de forma específica según la entidad, así mismo, se relaciona los rubros que integran los grupos de Cuentas por cobrar y Deudores. Metodológicamente, se decide presentar de forma paralela las cuentas de ambos modelos contables con el propósito de contrastar el contenido y así observar posibles impactos de los estándares internacionales. Como se ha descrito, se configuran los elementos para el análisis de los efectos experimentados por las Empresas Sociales del

³¹ Las ESE de orden departamental las cuales fueron removidas de la muestra son las siguientes: Hospital Isaías Duarte Cancino Empresa Social del Estado de Cali; y, ESE Hospital Departamental San Rafael de Zarzal.

³² Según la Resolución No. 5261 de 1994 del Ministerio de Salud, los servicios tienen niveles de responsabilidad y niveles de complejidad de la atención en salud. El nivel 2: corresponde a la atención de Médico General y/o personal auxiliar, y otros profesionales de la salud. El nivel 3: corresponde a la atención de Médico General con Interconsulta, remisión, y/o asesoría de personal o recursos especializados.

Estado que atendieron al requerimiento de aplicar el modelo contable propuesto a partir de la Resolución 414 de 2014 de la CGN.

8.4.1 Efectos del modelo contable propuesto a partir de la Resolución 414 de 2014 de la CGN sobre las ESE de orden departamental

A partir de la información reportada por las seis (6) ESE de carácter departamental que se acogieron al régimen del nuevo marco normativo, a continuación, se relacionan los principales efectos de reconocimiento, medición, revelación, y deterioro de las Cuentas por Cobrar.

8.4.1.1 Acercamiento a los efectos de reconocimiento, medición, revelación y deterioro de los hechos económicos.

Para el propósito de analizar las principales similitudes y diferencias presentadas en este proceso de convergencia, a continuación se presenta una comparación sustentada desde los postulados del Régimen de Contabilidad Pública expedido con la Resolución 354 de 2007 y el marco conceptual expedido a partir de la Resolución 414 de 2014, ambas de la CGN. En cumplimiento de lo anterior, de manera estructural se aborda cada ítem, entendiendo estos como los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos. Como también la noción de Cuentas por Cobrar, Deudores, Deterioro y Provisión, lo anterior se puede observar en la siguiente tabla 9.

Tabla 8 Impactos de reconocimiento, medición, revelación, deterioro y provisión en el marco normativo de las ESE

	Resolución 414 de 2014 de la CGN	Resolución 354 de 2007 de la CGN
Noción	Cuentas por Cobrar Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, <u>de las cuales se espere, a futuro</u>, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.	Deudores Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y <u>demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios</u>, entre otros.

Reconocimiento	Las Cuentas por Cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Clasificación <al costo>: corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Y, clasificación <al costo amortizado>: corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector. Sin embargo es de resaltar que la Resolución 414 de 2014 inicia con la conceptualización de <<reconocimiento>>, es decir, es el “proceso de incorporación, en el estado de situación financiera que cumpla con la definición del correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico sea probable.	Las condiciones para el reconocimiento de las transacciones por concepto de Deudores se pueden considerar en el siguiente orden: Estos derechos deberán reconocerse por su <u>valor original o por el convenido</u>, el cual puede ser <u>actualizado</u> de conformidad con las disposiciones legales, o con las condiciones contractuales pactadas; Las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal deberán ser ciertas o poder asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios, o expresada de manera clara en términos cualitativos o cuantitativos físicos
Medición	Las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.	Los derechos que presenta el grupo de Deudores se reconocen por su importe original o por el convenido, el cual solo será actualizado por disposiciones legales o de acuerdo a los términos contractuales pactados. Es decir, el Plan General de Contabilidad Pública de este régimen no hace explícito para el grupo Deudores otro método de medición diferente al que se realiza en la etapa del reconocimiento.
Revelación	Contenido y calidad de la información a revelar: Plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la empresa. Adicionalmente, la empresa revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas, al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro.	Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, por lo cual debe revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.
	Deterioro Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en	Provisión Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia

libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.	de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general.
--	---

Fuente: Elaboración propia con base en Contaduría General de la Nación (2007).

Resulta oportuno mencionar que esta síntesis (tabla 8) ha sido fundamentada desde acápite de este mismo capítulo (partes 8.2 y 8.3), donde se ha profundizado sobre los conceptos y disposiciones de acuerdo al marco normativo.

Entrando en materia, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública (Resolución 354 de 2007) como en el modelo basado en NIIF para las ESE, se reconoce las Cuentas por Cobrar como un derecho adquirido una vez desarrolladas las actividades concernientes al cometido estatal de la entidad. Sin embargo, cabe mencionar, que de acuerdo a las normas basadas en estándares internacionales se evidencia la intención de puntualizar que tales derechos deben reconocer a futuro, con un flujo financiero determinable y que tal importe a recibir puede ser en efectivo o en sus equivalentes.

En ese mismo orden y dirección, al analizar el ítem de reconocimiento se observa que el Régimen de Contabilidad Pública anterior acepta el reconocimiento por el importe original, salvaguardando la oportunidad de actualizar dicho valor. Por el contrario, al analizar la información basada en estándares internacionales sobre esta misma variable, se observa que las Cuentas por Cobrar deben reconocerse a partir de dos categorías, la del costo y costo amortizado, se debe tener en cuenta que esta forma de clasificación afecta la medición posterior de las mismas. En este punto es preciso mencionar que el anterior marco normativo no hace explícito cuándo se deja de reconocer una Cuenta por Cobrar, dejando el hecho a la interpretación, una situación diferente se presenta en el nuevo régimen, donde la situación sí queda consignada en el marco conceptual.

Continuando, la medición a partir del Régimen de Contabilidad Pública anterior no hace explícito un método de medición diferente al que se realiza en la etapa del reconocimiento inicial, sin embargo deja abierta la posibilidad a realizar una segunda medición por disposición legal o por acuerdo de las partes en las condiciones contractuales. En este mismo orden, el marco normativo basado en estándares internacionales establece condiciones de medición para cada cuenta según se haya clasificado. Esto implica cumplir un requerimiento importante en la forma de medir las Cuentas por Cobrar de las ESE que clasifiquen como costo amortizado.

En este orden de ideas, se continúa con el ítem de revelación, en primer lugar, en el Régimen de Contabilidad Pública anterior estaba establecido que la revelación se hacía de acuerdo a la actividad que originaba el hecho económico, como también era imperativo revelar las deudas de difícil cobro y las condiciones del deudor. De manera complementaria se debía revelar la forma en que se llegaba a la estimación de la provisión, en términos de los métodos y criterios utilizados para su estimación en Notas a los Estados Financieros, informes y reportes contables.

Por otra parte, las normas basadas en estándares internacionales estipulan que para las Cuentas por Cobrar se debe revelar elementos tales como plazos, tasa de interés, vencimiento y restricciones que las cuentas le impongan a la empresa. Adicionalmente, la empresa revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva, en el caso de las cuentas clasificadas al costo amortizado. Y de manera complementaria se deberá revelar un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora pero no deterioradas, como también un análisis de las cuentas a las que se han determinado en deterioro, con los factores que contribuyeron a tal conclusión.

Analizado el último ítem, según el modelo contable se ha establecido un término diferenciado, en el caso del Régimen de Contabilidad Pública anterior, se reconoce como provisión al grado de incobrabilidad debido a factores de antigüedad e incumplimiento, por lo tanto debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. Es pertinente mencionar que existen dos

métodos aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general, los cuales se ampliaron en el ítem 8.2 de este capítulo.

Por su parte, bajo estándares internacionales, el término pasó a denominarse deterioro y ello conlleva unos cambios, en su forma de concepción técnica, pues este corresponderá al exceso del valor en libros de la Cuenta por Cobrar respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para tal efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, o b) la tasa de interés de mercado, es decir, el tipo de tasa depende de la clasificación de las cuentas. Al contrastar la noción de provisión y deterioro, se observa que en el nuevo marco normativo se desestima el ‘método general’ donde la estimación del deterioro podía hacerse a un grupo entero de deudores.

8.4.1.2 Algunos impactos financieros de las Cuentas por Cobrar de las ESE del Valle del Cauca

La composición financiera de las Cuentas por Cobrar de las ESE de orden departamental es de interés para el cumplimiento del tercer objetivo de esta monografía, bajo esa premisa, el siguiente ítem se ha estructurado de tal forma que permita presentar la composición del grupo Deudores y Cuentas por Cobrar. En términos generales se debe recordar que ambos términos representan los mismos derechos de las entidades, sin embargo, debido al cambio de normatividad se modificó el nombre y codificación en el Catálogo General de Cuentas.

A continuación, se presenta información cuantitativa de la composición financiera de las Cuentas por Cobrar (de las tablas número 9 a número 14) de acuerdo a los periodos elegidos. A lo anterior, se suma las gráficas (del número 1 al número 6) donde se observa la participación de cada rubro en la totalidad de las Cuentas por Cobrar de cada ESE. De manera seguida se evidencia información cualitativa producto de la exploración de los anteriores elementos, así se pretende alcanzar el objetivo de analizar y comprender los efectos financieros, consecuencia del cambio normativo. En la siguiente parte del acápite se lista en orden alfabético las entidades objeto de estudio.

8.4.1.2.1 Hospital Departamental Centenario

La primera ESE es el *Hospital Departamental Centenario* el cual se ubica en el municipio de Sevilla, el cual se acogió a la adopción del nuevo marco normativo en el año 2017. En la tabla 9 se puede observar la composición financiera de las Cuentas por Cobrar de acuerdo a los reportes elegidos para el análisis. En las primeras tres columnas está relacionada la información elaborada bajo los preceptos de estándares internacionales. En las restantes tres columnas se relaciona la información preparada de acuerdo el antiguo régimen contable.

Tabla 9 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del ESE Hospital Departamental Centenario de Sevilla

31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$8.048.848	\$8.206.026	1.4	DEUDORES	-\$157.178
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$9.888.943	\$8.169.112	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	\$1.719.831
1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$36.914	\$36.914	1.4.70	OTROS DEUDORES	\$0
1.3.85	C. POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO	\$0	\$1.719.017	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	-\$1.719.017
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR	-\$1.877.009	-\$1.719.017	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES	-\$157.992

Fuente: Elaboración propia.

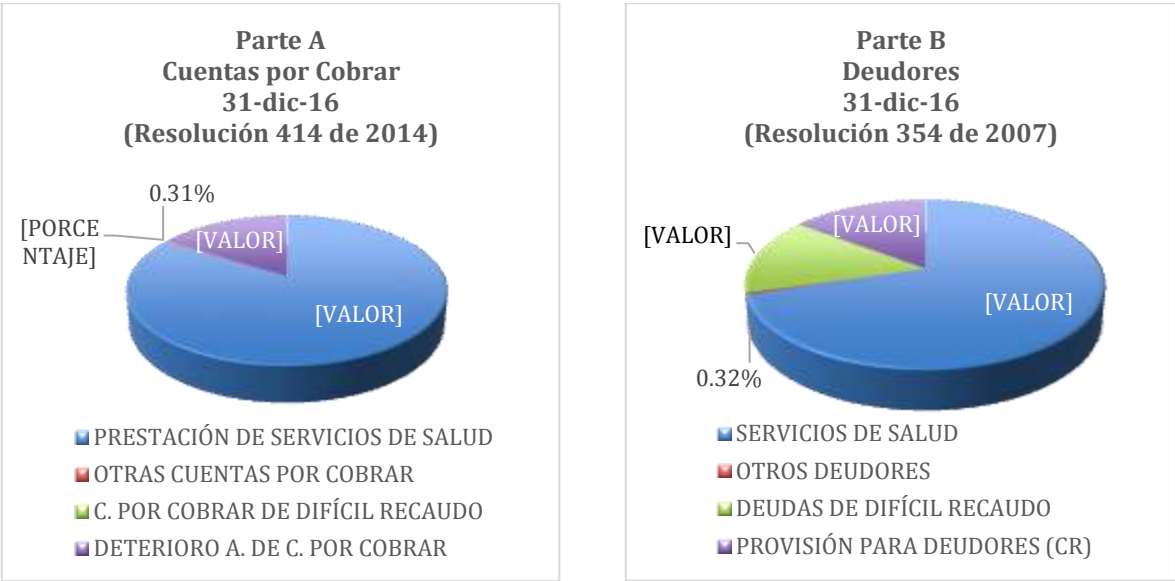
Al observar los valores netos (tabla 9), con el propósito de determinar posibles efectos por el cambio de modelo contable, se encuentra que tres de las cuentas que se mantuvieron de un régimen a otro, presentan variación en sus valores, ellas son “prestación de servicios de salud”³³, “cuentas por cobrar de difícil recaudo” y “deterioro acumulado de cuentas por

³³ La cuenta “prestación de servicios de salud” compila los servicios del plan obligatorio de salud como también el plan subsidiado de salud, y sus respectivas facturas radicadas y pendientes por radicar. De igual modo, se registran las facturas de los servicios prestados a las empresas de medicina prepagada, como también los servicios de salud a IPS tanto privadas como públicas. Al mismo tiempo, se registran las cuentas por cobrar de servicios de salud prestados a compañías aseguradoras de accidentes de tránsito SOAT. Del

cobrar”. En este punto es pertinente aclarar el uso de los siguientes términos, grupo Cuentas por Cobrar se menciona cuando se haga referencia a los valores con base en estándares internacionales. Por otro lado, el término Deudores se usa para las cuentas que tienen por base el antiguo Régimen de Contabilidad Pública.

En la gráfica 1 se presenta la participación de los rubros que conforman el grupo de las Cuentas por Cobrar de la ESE en mención, la finalidad es apoyar el análisis que se desprende de la tabla 9. Esta gráfica se organiza en dos partes, la primera corresponde a la información basada en estándares internacionales (Parte A), y la segunda parte representa la composición financiera del antiguo Régimen de Contabilidad Pública (Parte B).

Gráfica 1 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Departamental Centenario de Sevilla



Fuente: Elaboración propia.

La gráfica 1 representa la composición del grupo Cuentas por Cobrar del Hospital Departamental Centenario de Sevilla, en ella se observa la participación de cuentas como

mismo modo, incluye las reclamaciones con cargo a los recursos del SGSSS, y los recursos pendientes por girar del MinSalud a las ESE.

“prestación de servicios de salud”³⁴ la cual representa el 83% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A). Sin embargo, en el grupo Deudores (Parte B) la misma cuenta representa una participación del 70%, esta variación se supone por el efecto que trajo consigo la reclasificación de las partidas correspondientes a otras categorías, de acuerdo con la nueva norma.

Sumado, producto de la aplicación de las premisas de los estándares internacionales se observa una reestructuración en la composición del grupo, de ahí que la participación porcentual sea diferente en imágenes de la gráfica 1. En otras palabras, las cuentas “prestación de servicios de salud” y la cuenta “deterioro acumulado de cuentas por cobrar” reexpresaron su valor monetario. Por otro lado, el rubro “cuentas por cobrar de difícil recaudo” se reclasificó dentro del mismo grupo Cuentas por Cobrar. Los impactos descritos en el anterior párrafo, se consideran como resultado de las actividades que adelantó la ESE como consecuencia de realizar la depuración de las Cuentas por Cobrar atendiendo las premisas para el reconocimiento.

A partir de las Notas a los Estados Financieros bajo norma internacional, se observa los dos tipos de clasificación para el rubro de Cuentas por Cobrar, se expresa textualmente “las cuentas por cobrar se clasifican en la categorías de costo o costo amortizado dependiendo, respectivamente, de si el plazo para pago concedido es inferior a 170 días o si es superior 171 días” (Hospital Departamental Centenario E.S.E, 2017, p. 8). Sin embargo, la clasificación y respectivos análisis no son revelados en las respectivas Notas, como se observará más adelante en la tabla 15.

Por su parte, la ESE cumple con ciertos requerimientos de revelación, se aplican criterios de prescripción de las cuentas por cobrar así: las cuentas que se encuentran en periodos normales de cobro (menores a 170 días) se siguen llevando al costo, por lo cual no se les aplica deterioro. Las cuentas que se encuentran entre 171 y 1.080 días se clasifican en costo amortizado y se les calcula su valor presente, con una tasa del 4.09% EA. Las cuentas que se encuentran entre 1.081 y 1.800 días se les aplican un 50% de deterioro por el incremento del riesgo de incobrabilidad. Las cuentas con vencimiento superior a 1.801 días

³⁴ Se menciona esta cuenta por corresponder a los servicios que responden al objeto social de la entidad.

se les aplica un 100% de deterioro por considerarse el mayor riesgo de incobrabilidad (Hospital Departamental Centenario E.S.E, 2017).

Después de observar esta política de la ESE, la clasificación de algunas de sus cuentas al costo amortizado permitió la variación en la cuenta “deterioro acumulado de las cuentas por cobrar”. Es preciso ampliar que esta cuenta experimentó un incremento de \$157.992.000 millones de pesos después de que le fuese aplicado los nuevos parámetros, esto implicó una variación significativa en la composición del grupo (Gráfica 1, Parte A y Parte B).

En concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, después de revisado los Estados de Situación Financiera y las respectivas Notas a los Estados Financieros, se debe señalar que la ESE cumplió medianamente con las revelaciones de los hechos económicos incorporados en los estados financieros, cumpliendo con la política contable, de clasificar las cuentas y revelar la tasa de interés para calcular el valor presente de las respectivas cuentas. Por último, se reitera que a partir de la adopción de estándares internacionales, se observa una reexpresión de las cifras de las cuentas de deterioro y “prestación de servicios de salud”, así mismo la reclasificación de “cuentas por cobrar de difícil recaudo”, son hechos que de acuerdo al nuevo marco arrojan un menor valor de un periodo a otro del grupo Cuentas por Cobrar para la ESE.

Sin embargo, la cuenta “prestación de servicios de salud” aumentó en un valor de \$1.719.831.000 millones de pesos impactado fundamentalmente los procesos de recuperación cartera, aunque esta variación no se dio por incremento en la facturación, sino por una reclasificación proveniente de la cuenta “deudas de difícil cobro” como consecuencia del sometimiento de las partidas al nuevo régimen normativo³⁵. Finalmente, se observa que la composición general del grupo Cuentas por Cobrar al comparar las cifras con adopción de estándares y sin estándares internacionales, la institución dejará de tener a su favor un monto de \$157.178.000 millones de pesos, teniendo en cuenta la composición en general del grupo después de la reestructuración de sus partidas.

³⁵ Así lo aseveran las notas de las variaciones trimestrales 2017-1: “Reclasificación de saldos de deudas de difícil recaudo a cartera corriente por aplicación del nuevo marco, cambio en los criterios de clasificación en la política” (Hospital Departamental Centenario E.S.E, 2017, p. 1).

8.4.1.2.2 Hospital Departamental Mario Correa Rengifo

Continuando con la presentación de las ESE, a continuación se presenta la desagregación de las Cuentas por Cobrar del *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo ESE* presentadas en los Estados de Situación Financiera bajo norma internacional y norma local. De esta manera se puede observar las cifras de las cuentas bajo el nuevo marco normativo y las cifras de acuerdo al antiguo régimen, como se observa en la tabla 11.

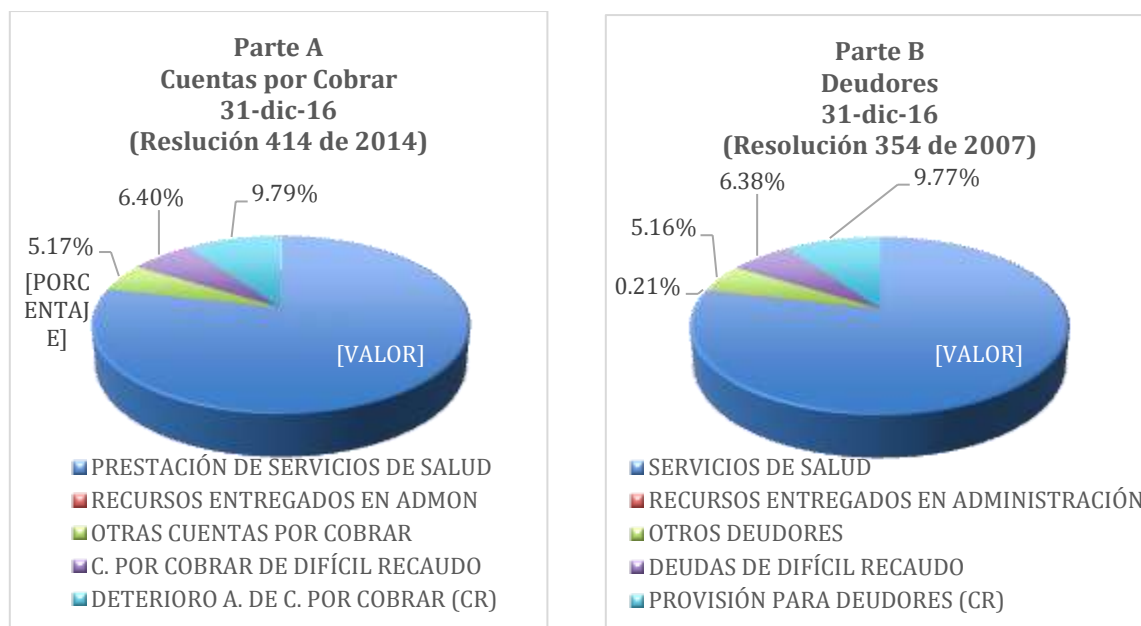
Tabla 10 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del Hospital Departamental Mario Correa Rengifo Empresa Social del Estado

31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$25.934.535	\$26.001.186	1.4	DEUDORES	-\$66.651
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$25.364.770	\$25.364.770	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	\$0
1.3.30	RECURSOS ENTREGADOS EN ADMON	\$0	\$66.651	1.4.24	RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	-\$66.651
1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$1.666.263	\$1.666.263	1.4.70	OTROS DEUDORES	\$0
1.3.85	C. POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO	\$2.062.565	\$2.062.565	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	\$0
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR (CR)	-\$3.159.063	-\$3.159.063	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)	\$0

Fuente: Elaboración propia.

Al observar los valores netos de la tabla 11, con el propósito de determinar un posible impacto por el cambio de modelo contable, la cuenta de “prestación de servicios de salud” no varía en cuanto al valor. Este comportamiento descrito, se presenta de forma similar en los rubros “otras cuentas por cobrar”, “cuentas por cobrar de difícil recaudo” y “deterioro acumulado de cuentas por cobrar”.

Gráfica 2 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Departamental Mario Correa Rengifo



Fuente: Elaboración propia.

La composición de las Cuentas por Cobrar del *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo* se puede observar desde la gráfica 3, en ella se evidencia que la cuenta “prestación de servicios de salud” representa el 78% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A), como también en el grupo Deudores (Parte B), lo que indica que fue una cuenta que no tuvo afectación. Al observar la Parte B de la gráfica 2, se observa que hay una composición diferente respecto a la Parte A, eso se debe a que está integrada por la cuenta “recursos entregados en administración”³⁶, la cual se vio impactada de acuerdo al nuevo régimen contable puesto que fue objeto de reclasificación y pasó a integrar el grupo de “otros activos”, por no cumplir con los requerimientos de reconocimiento de una Cuenta por Cobrar.

Al hacer la revisión sobre las Notas a los Estados Financieros bajo norma internacional, se observa que en ellos se evidencia explícitamente la adopción del modelo contable

³⁶ Esta cuenta representa los “recursos entregados en administración” representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público (Contaduría General de la Nación, 2017b).

decretado con la Resolución 414 de 2014 de la CGN. En la nueva política contable de este grupo se establece que las Cuentas por Cobrar de la ESE se clasificarán en la categoría de costo, es decir “corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector” (Hospital Mario Correa Rengifo, 2017, p. 5).

Una vez aplicado el nuevo marco normativo y la depuración que conllevó sobre las cuentas que no cumplieran con las características para su reconocimiento, conllevó a que el rubro “prestación de servicios de salud” no presenta variación, de igual forma ocurrió con las cuentas “otras cuentas por cobrar”, “cuentas por cobrar de difícil recaudo” y “deterioro acumulado de las cuentas por cobrar”. La única variación se presenta en la cuenta “recursos entregados en administración” y hace parte del efecto sobre el grupo analizado.

Por otro lado, la ESE considera como indicio de deterioro las cuentas que presenten una morosidad después de 360 días, posterior a la fecha de radicación, exceptuando de este cálculo la cartera de facturas pendientes de radicar. De igual modo, se identifica la tasa de interés de mercado que aplica para determinar el valor presente de los flujos estimados para la recuperación de cartera en la estimación del deterioro, en este caso se utilizará como tasa de descuento Depósito a Término Fijo (DTF E.A.) más 5 puntos porcentuales (Hospital Mario Correa Rengifo, 2017).

Finalmente, en concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, y una vez revisado el Estado de Situación Financiera tanto como las Notas a los mismos, es preciso decir que se cumplió con las revelaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los reportes de información. Lo anterior es evidenciado en las Notas a los Estados Financieros, recurso que proporciona información que no se presenta en la estructura de los estados financieros. Como nota final, producto de este proceso de convergencia, el valor de Cuentas por Cobrar se vio disminuido en \$66.651.000 millones de pesos, debido a la reclasificación de la cuenta “recursos entregados en administración”.

8.4.1.2.3 Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle

Continuando con el orden de presentación de las ESE, la siguiente entidad es el Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle, esta institución se ubica en la ciudad de Cali y de acuerdo a la tabla 12 presenta la siguiente información:

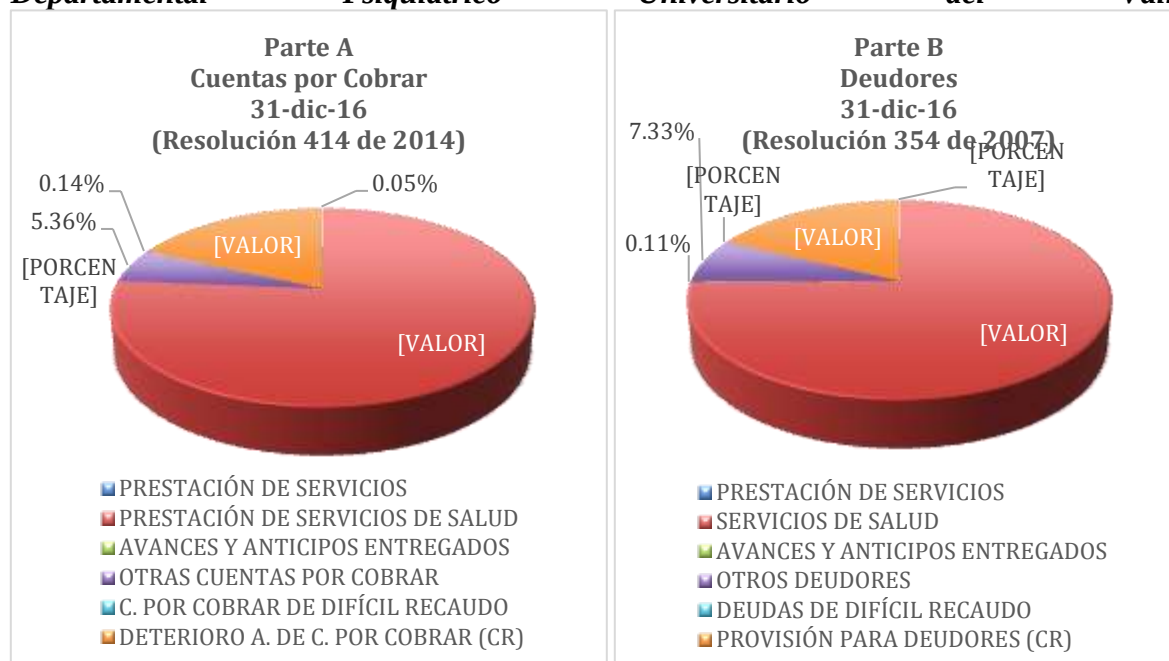
Tabla 11 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle ESE

31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$32.031.459	\$33.081.259	1.4	DEUDORES	-\$1.049.800
1.3.17	PRESTACIÓN DE SERVICIOS	\$27.410	\$0	1.4.0.7	PRESTACIÓN DE SERVICIOS	\$27.410
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$38.392.139	\$38.413.076	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	-\$20.937
1.3.28	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	\$0	\$56.100	1.4.20	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	-\$56.100
1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$2.695.974	\$3.768.429	1.4.70	OTROS DEUDORES	-\$1.072.455
1.3.85	C. POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO	\$72.282	\$0	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	\$72.282
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR (CR)	-\$9.156.346	-\$9.156.346	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)	\$0

Fuente: Elaboración propia.

Tal como se hizo con la anterior entidad, la información financiera de las cuentas bajo los marcos normativos analizados (Resolución 414 de 2014 y Régimen 354 de 2007) se presentan de forma paralela, con el fin de contrastar los datos. Al observar los valores netos (tabla 12), con el propósito de determinar un posible efecto por el cambio de modelo contable, se concluye que la única cuenta que no presenta variación es la de provisión o deterioro. Porque al analizar los demás rubros, estos presentan variaciones, como se puede observar en la tabla 12.

Gráfica 3 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle



Fuente: Elaboración propia.

La gráfica 4 refleja la participación de los rubros que conforman el grupo Cuentas por Cobrar del *Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle*, la cuenta denominada “prestación de servicios de salud” representa el 76% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A), por otra parte en el grupo Deudores la misma cuenta representa el 74%, esta variación se supone por el impacto producto de reclasificar las partidas que pertenecen a otras categorías de acuerdo con la nueva norma.

A partir de la aplicación de las premisas de los estándares internacionales se infiere una reestructuración de la composición del rubro en general. En otras palabras, a partir de la tabla 11 se puede observar que se crean las cuentas “prestación de servicios” y “cuenta por cobrar de difícil recaudo” con una participación de 0,05% y 0,14% respectivamente del total de Cuentas por Cobrar (Parte A), las cuales no se habían creado en el antiguo régimen aplicado por la ESE. Este es un efecto producto de reclasificar y diferenciar las partidas que correspondían al mismo grupo. Particularmente, para el caso de la cuenta “avances y

anticipos entregados”³⁷ (Resolución 354 de 2007) fue reclasificada como “otros activos”, como consecuencia de la revisión sobre las características para el reconocimiento de las Cuentas por Cobrar.

Después de revisar las Notas a los Estados Financieros bajo norma internacional, se puede decir, en primer lugar, existe evidencia que el modelo contable decretado con la Resolución 414 de 2014 de la CGN fue considerado como base para la presentación de los estados financieros y las principales políticas contables. En segundo lugar, la entidad establece la política contable del grupo Cuentas por Cobrar de acuerdo al nuevo marco normativo, clasificándolas en la categoría de costo, lo que se aproxima a explicar que la cuenta de Deterioro no se haya afectado en el primer año de aplicación del nuevo marco normativo.

En las Notas a los Estados Financieros se identifica la tasa de interés para reconocer el deterioro, es decir, la tasa de los Depósitos a Término Fijo (DTF E.A.) más 5 puntos y el plazo a descontar será a partir de la fecha de vencimiento de la factura hasta la fecha final del período contable. Por otro lado, se considerará indicio de deterioro la evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo (Hospital Psiquiátrico del Valle, 2017).

Es preciso mencionar, en concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, y una vez revisados los Estados de Situación Financiera y las respectivas Notas, que la entidad cumplió con las revelaciones de los hechos económicos incorporados en los estados financieros, tal aseveración se constata en las Notas a los Estados Financieros. Como nota final, es preciso mencionar que producto de este proceso de convergencia el valor del grupo Cuentas por Cobrar se vio disminuido en una suma de \$1.049.800.000 millones de pesos, de un régimen a otro.

³⁷ La cuenta “anticipos y avances” representa valores como los anticipos para la compra de papelería, entre otros. En la cuenta recursos entregados en administración registra el valor entregado por el Departamento mediante el Sistema General de Participaciones para el fondo de cesantías, pagos de aportes patronales y cesantías del personal directo de la ESE.

8.4.1.2.4 Hospital Departamental San Antonio

Continuando con el orden de presentación de las ESE, la cuarta entidad es el *Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo*, esta institución se ubica en el municipio de Roldanillo y de acuerdo a la tabla 13 presenta la siguiente información:

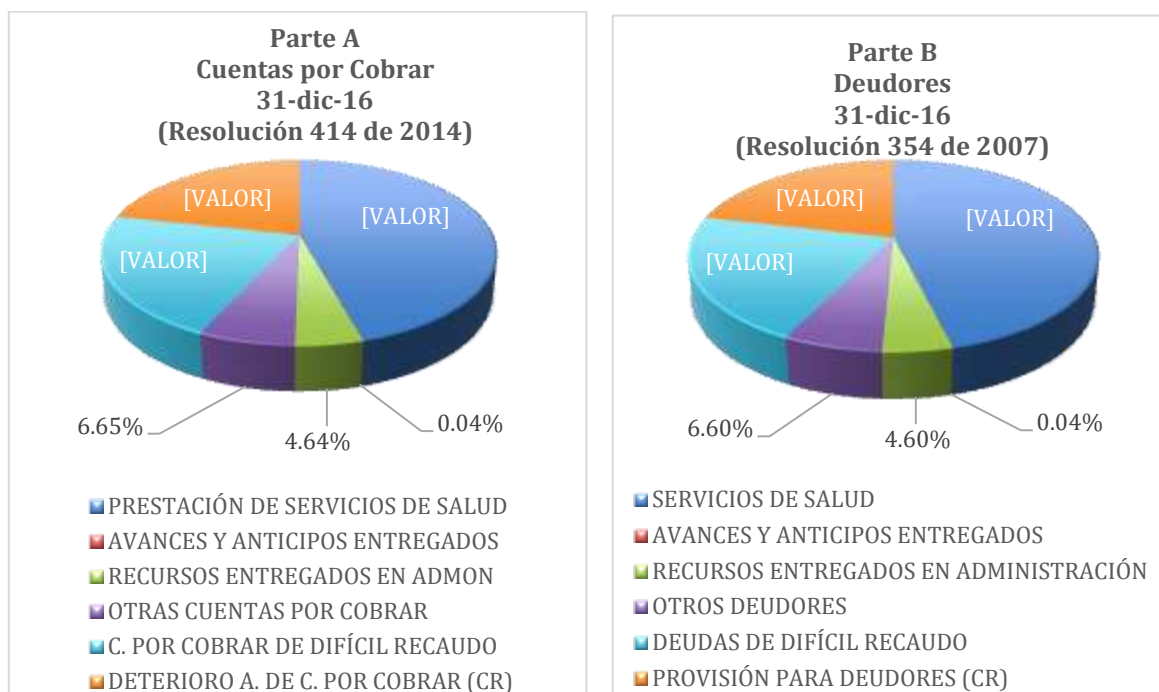
Tabla 12 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo Empresa Social del Estado

31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$4.120.231	\$4.183.928	1.4	DEUDORES	-\$63.697
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$3.299.655	\$3.363.352	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	-\$63.697
1.3.28	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	\$3.200	\$3.200	1.4.20	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	\$0
1.3.30	RECURSOS ENTREGADOS EN ADMON	\$335.940	\$335.940	1.4.24	RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	\$0
1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$481.436	\$481.436	1.4.70	OTROS DEUDORES	\$0
1.3.85	C. POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO	\$1.557.230	\$1.557.230	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	\$0
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR (CR)	-\$1.557.230	-\$1.557.230	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)	\$0

Fuente: Elaboración propia.

Al observar los valores netos, con el propósito de determinar un posible efecto por el cambio de norma contable, se observa que las cuentas que se mantuvieron de un régimen a otro, y la mayoría no presentan variación en sus valores netos, como se puede observar en la tabla 13, exceptuando la cuenta “prestación de servicios de salud”. Es preciso señalar que los Estados de Situación Financiera de esta ESE no presentan información con estándares internacionales de manera explícita, tampoco en sus Notas, sin embargo, la entidad se considera parte del grupo a analizar debido a la información registrada en el aplicativo CHIP, los informes de esta plataforma revelan las cifras reportadas bajo estándares internacionales. Es decir, al revisar los Estados de Situación Financiera bajo norma internacional publicados en el aplicativo CHIP, se infiere la aplicación del modelo contable decretado con la Resolución 414 de 2014 de la CGN dado que la nomenclatura y creación de nuevas cuentas corresponden a lo sugerido por el nuevo marco normativo.

Gráfica 4 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo



Fuente: Elaboración propia.

En la gráfica 5, se observa la composición de las Cuentas por Cobrar del *Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo* la cuenta denominada “prestación de servicios de salud” representa el 45% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A). Sin embargo, en el grupo Deudores (Parte B) representa una participación del 46%, esta variación se supone por el impacto que trajo consigo la reclasificación de las partidas que corresponden a otras categorías, en conformidad con la nueva norma, las demás cuentas no presentan afectación.

Sumado a lo anterior, la aplicación de las premisas basadas en estándares internacionales produce una reestructuración de la composición del rubro, de ahí que la participación porcentual sea diferente en las partes de la gráfica 5. En otras palabras, la cuenta “prestación de servicios de salud” tiene un valor reexpresado, como consecuencia del impacto de reclasificar las partidas, en un acto de acatar la nueva normatividad. El

impacto descrito, se produce por las actividades que adelantó la ESE en atención a la depuración de las Cuentas por Cobrar y las características propias para su reconocimiento.

A diferencia de las anteriores ESE, no se puede aseverar las particularidades de la política contable del grupo Cuentas por Cobrar, dado que la ESE no hizo públicas las Notas a los Estados Financieros. Sin embargo, en concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, después de revisado los Estados de Situación Financiera del aplicativo CHIP, se anota que no se cumplió convenientemente con las revelaciones de los hechos económicos incorporados en los estados financieros³⁸.

Finalmente, se observa que la reexpresión de la cifra de “prestación de servicios de salud” (Parte A) arroja un menor valor de Cuentas por Cobrar para la ESE en comparación con las cuentas del grupo Deudores, en otras palabras, como consecuencia del proceso de convergencia se evidenció que la institución dejará de tener a su favor como un derecho el valor de \$63.697.000 millones de pesos.

³⁸ Esta aseveración se puede constatar a partir de la matriz de documentos disponibles, publicados por cada entidad y tenidos en cuenta para el análisis (Ver Anexo 1).

8.4.1.2.5 Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe

Continuando con el orden de presentación de las ESE, la quinta entidad es el *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe*, esta institución se ubica en el municipio de Tuluá y de acuerdo a la tabla 14 presenta la siguiente información:

Tabla 13 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá Empresa Social del Estado

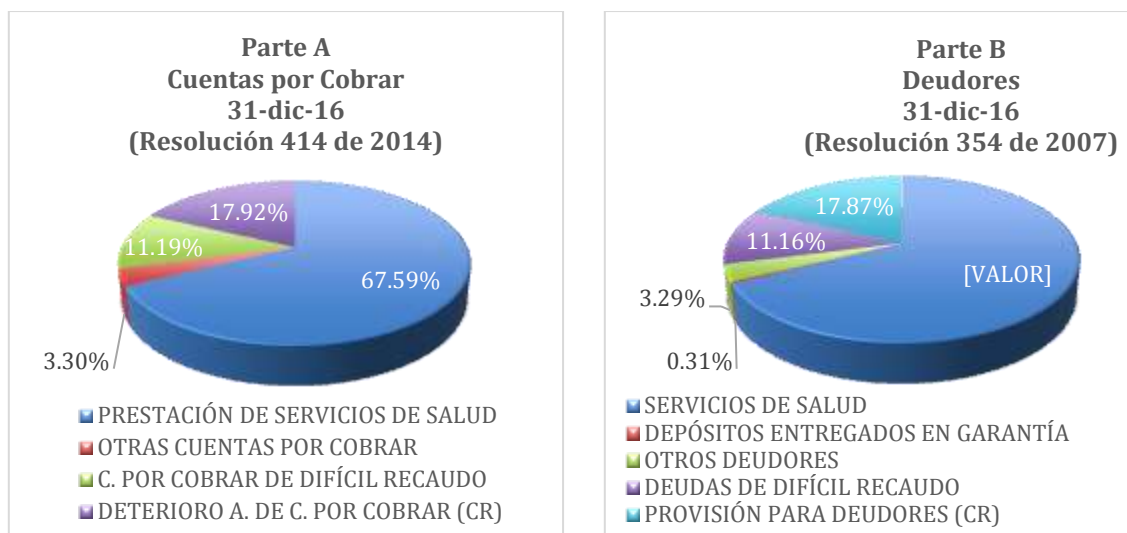
31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$15.288.036	\$15.362.579	1.4	DEUDORES	-\$74.543
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$16.105.761	\$16.105.761	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	\$0
			\$74.543	1.4.25	DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA	\$0
1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$786.050	\$786.050	1.4.70	OTROS DEUDORES	\$0
1.3.85	C. POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO	\$2.667.352	\$2.667.352	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	\$0
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR (CR)	-\$4.271.127	-\$4.271.127	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)	\$0

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla 14, la aplicación del nuevo marco normativo produjo cambios en la composición del grupo, pues se suprimió la cuenta “depósitos entregados en garantía”³⁹.

³⁹ Es preciso recordar, que en esta cuenta se registran los valores por concepto de los dineros entregados por el ente económico con carácter transitorio como garantía del cumplimiento de contratos, servicios, responsabilidades en custodia de bienes, juicios ejecutivos y demás obligaciones contraídas con personas naturales o jurídicas. Como consecuencia, se reclasifica sacando su valor de Cuentas por Cobrar y trasladándolo a Otros Activos.

Gráfica 5 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá



Fuente: Elaboración propia.

En la gráfica 6 se observa la composición de las Cuentas por Cobrar del *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá* la cuenta “prestación de servicios de salud” representa el 67,59% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A). Mientras que en el grupo Deudores (Parte B), representa el 67,37%.

Entrando en materia, en el grupo Deudores (Parte B) la cuenta “depósitos entregados en garantía”, valor fue reclasificada dentro del mismo grupo de Activos, específicamente en la cuenta “Otros activos”. Por lo tanto, el efecto en Cuentas por Cobrar se debe a la reclasificación de los valores del rubro mencionado.

El efecto descrito en los anteriores párrafos, se origina por las actividades que adelantó la ESE para depurar de las Cuentas por Cobrar de acuerdo a las características para el reconocimiento. Por otra parte, al hacer la revisión sobre el Estado de Situación Financiera bajo norma internacional, se constata que el modelo contable decretado con la Resolución 414 de 2014 de la CGN es considerado la base para la presentación de los estados financieros, pues la nomenclatura y creación de nuevas cuentas corresponden a lo sugerido por el nuevo marco normativo.

A partir de las Notas a los Estados Financieros se observa que los dos tipos de clasificación son considerados para la política de Cuentas por Cobrar, se expresa

textualmente “las cuentas por cobrar se clasifican en las categorías de costo o costo amortizado dependiendo, respectivamente, de si el plazo para pago concedido es normal o si es superior al normal” (Hospital Departamental Tomás Uribe Uribe, 2017, p. 5). Sin embargo, aunque esto sea explícito en la política contable, en el detalle de las Notas no se revela la categoría exacta a la que pertenecen las Cuentas por Cobrar de la ESE.

Por último, en concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, y después de revisado los Estados de Situación Financiera y teniendo en las respectivas Notas a los Estados Financieros, se dilucida que no se cumplió en rigurosidad con las revelaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros (como se verá más adelante en la tabla 15). En observancia del proceso de convergencia, la reclasificación de la cuenta “depósitos entregados en garantía”, produce el menor valor de las Cuentas por Cobrar en general. En otras palabras, la institución dejará de tener a su favor un valor de \$74.543.000 millones de pesos, de un régimen a otro.

8.4.1.2.6 Hospital Universitario del Valle Evaristo García

Continuando con el orden de presentación de las ESE, la última entidad es el *Hospital Universitario del Valle Evaristo García*, esta institución se ubica en el municipio de Cali y de acuerdo a la tabla 15 presenta la siguiente información:

Tabla 14 Composición financiera del rubro cuentas por cobrar del Hospital Universitario del Valle Evaristo García ESE

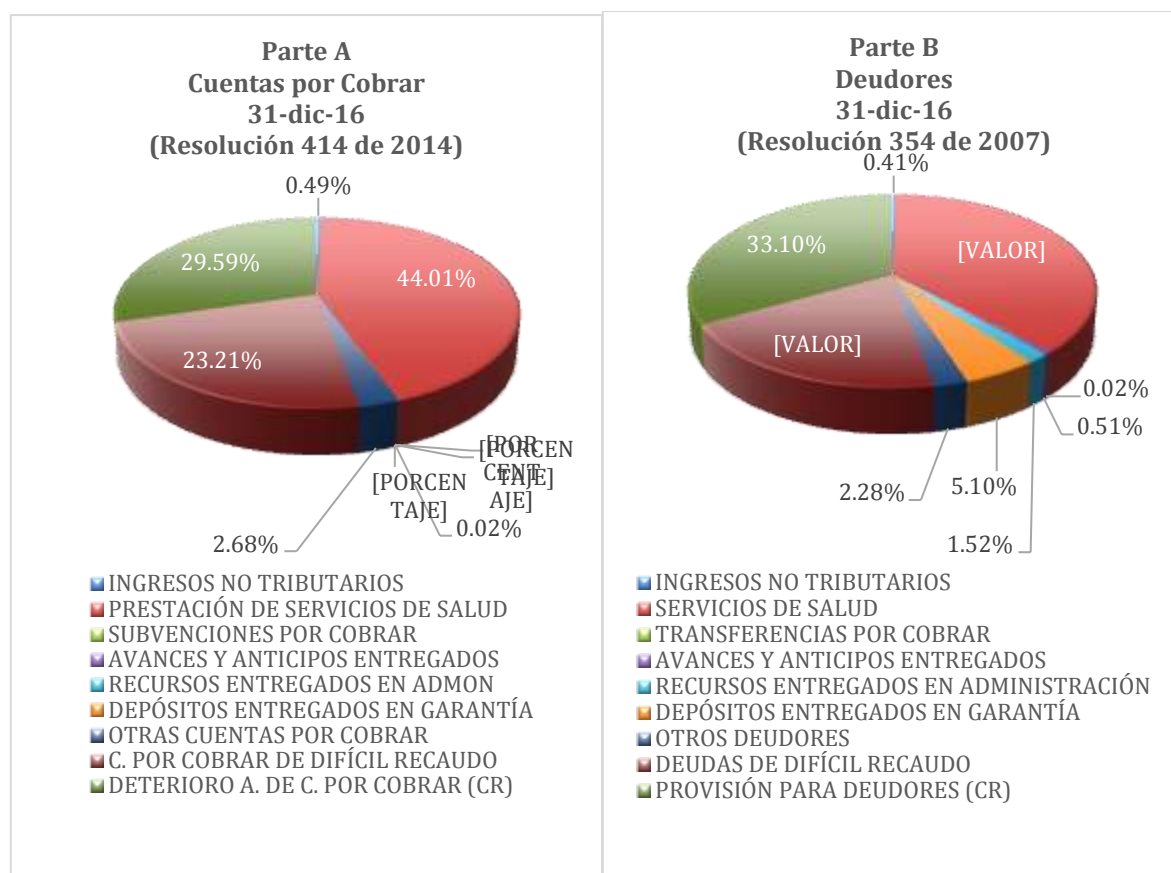
31-dic-16 (Resolución 414 de 2014)			31-dic-16 (Resolución 354 de 2007)			Variación
Código	Cuenta	Miles de Pesos	Miles de Pesos	Código	Cuenta	Miles de Pesos
1.3	CUENTAS POR COBRAR	\$179.059.628	\$174.710.227	1.4	DEUDORES	\$4.349.401
1.3.11	INGRESOS NO TRIBUTARIOS	\$2.133.537	\$2.133.537	1.4.01	INGRESOS NO TRIBUTARIOS	\$0
1.3.19	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD	\$193.081.419	\$193.081.419	1.4.09	SERVICIOS DE SALUD	\$0
1.3.24	SUBVENCIONES POR COBRAR	\$107.512	\$107.512	1.4.13	TRANSFERENCIAS POR COBRAR	\$0
1.3.28	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	\$0	\$2.616.975	1.4.20	AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	-\$2.616.975
1.3.30	RECURSOS E. EN ADMON	\$0	\$7.867.956	1.4.24	RECURSOS E. EN ADMÓN	-\$7.867.956
1.3.3.5	DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA	\$0	\$26.339.283	1.4.25	DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA	- \$26.339.283

1.3.84	OTRAS CUENTAS POR COBRAR	\$11.765.092	\$11.769.284	1.4.70	OTROS DEUDORES	-\$4.192
1.3.85	C. POR C. DE DIFÍCIL RECAUDO	\$101.814.456	\$101.814.456	1.4.75	DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO	\$0
1.3.86	DETERIORO A. DE C. POR COBRAR (CR)	-	-	1.4.80	PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)	\$41.177.807
		\$129.842.388	\$171.020.195			

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 15 se denotan las cuentas que continuaron con nombre similar después de adoptado el nuevo marco normativo, como también las cuentas suprimidas. En ese sentido, cuatro de estas cuentas “ingresos no tributarios”, “prestación de servicios de salud”, “subvenciones por cobrar” y “cuentas por cobrar de difícil recaudo” no presentan variación en sus valores. Sin embargo, las cuentas que continuaron en esencia pero que fueron impactadas por una pequeña variación, son “otras cuentas por cobrar” y “deterioro acumulado de cuentas por cobrar”. Por otra parte, las cuentas “avances y anticipos entregados”, “recursos entregados en administración” y “depósitos entregados en garantía” se suprimieron definitivamente del grupo Cuentas por Cobrar y pasaron a conformar el grupo “otros activos”.

Gráfica 6 Composición del grupo Cuentas por Cobrar y Deudores del Hospital Universitario del Valle Evaristo García



Fuente: Elaboración propia.

A partir de la gráfica 7 se observa la composición de las Cuentas por Cobrar del *Hospital Universitario del Valle Evaristo García*, particularmente la cuenta denominada “prestación de servicios de salud” representa el 44% de la composición del grupo Cuentas por Cobrar (Parte A). Por su parte, esta misma cuenta en el grupo Deudores (Parte B) representa una participación del 37%, esta variación se supone por el impacto que trajo consigo la actividad de reclasificar las partidas correspondientes a otras categorías de acuerdo a los preceptos de la nueva norma.

Producto de la aplicación de las premisas basadas en estándares internacionales se observa una reestructuración de la composición del rubro en general, de ahí que la participación porcentual sea diferente en las partes de la gráfica 7. Específicamente las

cuentas “avances y anticipos entregados”, “recursos entregados en administración” y “depósitos entregados en garantía” se reclasificaron la cuenta de “otros activos”, efecto originado por indagación sobre las partidas que no responden a los requerimientos de una Cuenta por Cobrar de acuerdo con la nueva norma.

Los efectos descritos en el anterior párrafo, son producto de las actividades que adelantó la ESE para depurar las cuentas de acuerdo a las características para el reconocimiento. Por otra parte, al hacer la revisión sobre el Estado de Situación Financiera bajo norma internacional, se evidencia que el modelo contable decretado con la Resolución 414 de 2014 de la CGN es la base para la presentación de los estados financieros. Sin embargo, no se puede aseverar las particularidades de la política contable del grupo Cuentas por Cobrar, dado que la ESE no hizo públicas las Notas a los Estados Financieros.

Por último, en concordancia con la construcción conceptual de esta monografía, y después de revisados los Estados de Situación Financiera, se concluye que, no se cumplió convenientemente con las revelaciones de los hechos económicos incorporados en los estados financieros⁴⁰. Finalmente, producto del proceso de convergencia, se observa que la reexpresión de la cifra de deterioro, la cuenta “otras cuentas por cobrar” y también por la reclasificación de algunas cuentas⁴¹ se obtiene un mayor valor de Cuentas por Cobrar, por un monto de \$4.349.401.000 millones de pesos. El impacto se debe fundamentalmente a la variación del deterioro, es decir, no se verían drásticamente afectados los procesos de gestión para la recuperación de tales cuentas.

⁴⁰ Tal aseveración se puede constatar a partir de la matriz que se anexa, en la cual se consigna la indagación de documentos disponibles para el análisis (Ver Anexo 1).

⁴¹ Cuentas “avances y anticipos entregados”, “recursos entregados en administración” y “depósitos entregados en garantía”.

8.4.2 Análisis complementarios de los efectos de la aplicación de estándares internacionales en las Cuentas por Cobrar de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca

Como se puede evidenciar en las tablas anteriores (de la número 9 a la 14), las entidades que han adoptado como política de clasificación la categoría <al costo>, no se afectaron con impactos por deterioro en este primer reporte, de ahí que la cuenta “deterioro acumulado de las cuentas por cobrar” de estas entidades se haya mantenido con el mismo valor de un régimen a otro. Este es el caso de las ESE Hospital Departamental Mario Correa Rengifo y Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle y se estima que se presenta la misma situación en el Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo y el Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá. Sin embargo no es una regla vinculante para los siguientes años. Por su parte, la entidad que reveló en las políticas contables una clasificación de las cuenta al costo amortizado, presentó variación en la cuenta de deterioro, como es el caso de la ESE Hospital Departamental Centenario de Sevilla y se presume que la misma situación se presenta en el Hospital Universitario del Valle Evaristo García.

De acuerdo al razonamiento que se ha venido realizando, y respondiendo a la investigación descriptiva, se ha indagado por los requerimientos de la CGN para desagregar las Cuentas por Cobrar (Contaduría General de la Nación, 2017c), tal como como se ilustra en el ejemplo de la siguiente figura:

Figura 3 Desagregación Cuentas por Cobrar - Resolución 414 de 2014 de la CGN.

<i>Cifras en pesos colombianos</i>	31/12/20X2	31/12/20X1
Plan obligatorio de salud (POS) por EPS	87.304.000	122.800.000
Plan subsidiado de salud (POSS) por EPS	109.154.500	153.150.000
Servicios de salud por IPS privadas	104.559.000	150.300.000
Servicios de salud por compañías aseguradoras	122.108.000	173.600.000
Servicios de Salud por entidades con régimen especial	78.407.000	112.900.000
Servicios de salud por particulares	3.750.000	15.000.000
Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros	78.617.700	109.890.000
Atención con cargo al subsidio a la oferta	113.358.000	161.600.000
Cuentas por cobrar de difícil recaudo	137.512.150	141.355.000
Deterioro acumulado	(35.338.750)	(30.000.000)
Prestación de servicios de salud	799.431.600	1.110.595.000
Arrendamiento operativo por cobrar	5.000.000	13.000.000
Total cuentas por cobrar	804.431.600	1.123.595.000

Fuente: Contaduría General de la Nación (2017c, p. 23).

La desagregación de las Cuentas por Cobrar no constituye un elemento preciso y exacto en las normas del Régimen de Contabilidad Pública del modelo anterior (Resolución 354 de 2007 de la CGN). Sin embargo, a partir de las normas del nuevo marco normativo, tal desagregación hace parte de las normas de presentación de los estados financieros de las *Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público* (Contaduría General de la Nación, 2017c). La desagregación se suscribe a la cuenta ‘Prestación de servicios de salud’ del grupo Cuentas por Cobrar, por corresponder a los servicios del objeto misional de las ESE.

Por lo tanto se analizan los Estados de Situación Financiera y Notas para determinar si cumplen con este nuevo requerimiento en cuanto a la revelación de la información, y se presenta en tres grupos. El primer grupo está conformado por el *Hospital Departamental Centenario de Sevilla*, se hizo revisión sobre Estados de Situación Financiera como también sus respectivas Notas bajo norma internacional (Información comparada de los años 2017 y **2016**) y 2016 de acuerdo al anterior modelo contable (Información comparada de los años **2016** y 2015). En tal sentido, se advierte que en el anterior modelo no se detalla la composición de la cuenta ‘Servicios de Salud’. De igual manera, en los reportes bajo norma internacional tampoco se desagrega la cuenta ‘Prestación de servicios de salud’. La misma situación ocurre con el *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá* y el *Hospital Universitario del Valle Evaristo García de Cali*.

En el segundo grupo se encuentra el *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo de Cali*, se revisan los Estados de Situación Financiera como también sus respectivas Notas emitidos bajo norma internacional (Información comparada de los años 2017 y **2016**) y las del año 2016 bajo el anterior modelo (Información comparada de los años **2016** y 2015). Los reportes del anterior modelo presentan la composición de la cuenta ‘Servicios de salud’, por corresponder a los valores más representativos, con una participación del 97.55% del total del grupo de Deudores. Igualmente, en el reporte bajo norma internacional también se observa el cumplimiento de los criterios de revelación contenidos en la política de Cuentas por Cobrar. Tal situación se presenta de la misma forma con el *Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle de Cali*.

El tercer grupo está conformado únicamente por el *Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo*, para lo cual se revisaron sus Estados de Situación Financiera como también sus respectivas Notas emitidos bajo norma internacional (Información comparada de los años 2017 y **2016**) y las del año 2016 del anterior modelo contable (Información comparada de los años **2016** y 2015). Y se observó lo siguiente: los reportes del anterior modelo contable no presentan el detalle de la composición de la cuenta ‘servicios de salud’, sin embargo, los reportes bajo norma internacional si cumplen con la desagregación sugerida por la nueva normatividad.

Se concluye a partir de la anterior exploración que existe un impacto sobre la revelación de los estados financieros, producto de la normatividad expedida en la Resolución 414 de 2014 de la CGN. Sin embargo, algunos reportes de las ESE del anterior modelo ya presentaban la desagregación de las cuentas ‘servicios de salud’, y en los reportes bajo norma internacional se continuó con tal desagregación como es el caso del segundo grupo. Por lo tanto el impacto para esta variable de revelación no tuvo mayor efecto, este es el caso del *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo de Cali* y del *Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle de Cali*.

Por otra parte, pese al requerimiento del nuevo marco normativo, el primer grupo de entidades no se vincularon a tal exigencia de revelación en los estados financieros bajo norma internacional, y por supuesto tampoco bajo el anterior marco. Entre esas ESE se encuentran: *Hospital Departamental Centenario de Sevilla*, el *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá* y el *Hospital Universitario del Valle Evaristo García de Cali*. Finalmente, está el tercer grupo que acata la prescripción únicamente para el informe bajo estándares internacionales, es decir, el *Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo*.

Haciendo énfasis en las condiciones que deben revelar las Cuentas por Cobrar de las ESE, a continuación se exaltan los criterios promovidos por la Resolución 414 de 2014 de la CGN, y que se han abordado con suficiencia en los acápites 8.3 y 8.4.2). En la tabla 15 se observa las entidades de carácter departamental que están obligadas a cumplir con los criterios de revelación que dicta la norma:

Tabla 15 Requerimientos de revelación de las Cuentas por Cobrar

Empresas Sociales del Estado Valle del Cauca Vigencia 2016	Requerimientos de revelación de las Cuentas por Cobrar según modelo contable de la Resolución 414 de 2014 de la CGN					
	Plazo	Tasa de interés	Vencimiento	Ingresos por los intereses calculados (costo amortizado)	Análisis sobre antigüedad de las cuentas por cobrar en mora	Análisis sobre antigüedad de las cuentas por cobrar deterioradas
Centenario de Sevilla	☑	☑	☑	☒	☒	☒
Mario Correa Rengifo	☑	☑	☑	N/A	☒	☒
Psiquiátrico Universitario del Valle	☑	☑	☑	N/A	☒	☒
San Antonio de Roldanillo	☒	☒	☒	☒	☒	☒
Tomas Uribe Uribe de Tuluá	☒	☒	☒	☒	☒	☒
Universitario del Valle E.G	☒	☒	☒	☒	☒	☒

Fuente: Elaboración propia.

En general, las ESE no cumplen de manera estricta con los criterios señalados, tal como se ha evidenciado gráficamente (tabla 16), se concluye que las ESE se vieron afectadas normativamente en cuando a las exigencias de revelación. Sin embargo, es un aspecto con debilidades en el campo de aplicación, con la oportunidad de ser explorado y mejorado en los siguientes años de presentación de información financiera bajo el nuevo marco normativo.

Continuando con los resultados de los efectos del proceso de convergencia, para las seis entidades analizadas se arguye lo siguiente: sobre el *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo* el efecto se evidencia en cuanto a la reclasificación del rubro “recursos entregados en administración” y que bajo el nuevo marco normativo se reclasificó como “otros activos”. La segunda entidad a analizar es el *Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle*, el efecto impacta la reexpresión de las cifras y la forma en que estas fueron reveladas, pues se constituyeron dos nuevas cuentas “prestación de servicios” y “cuenta por cobrar de difícil recaudo”, como también se evidencia el impacto de la reclasificación de la cuenta “avances y anticipos entregados” al grupo “otros activos”.

La tercera entidad es el *Hospital Universitario del Valle Evaristo García*, al analizar la estructura de los Estados de Situación Financiera, se concluye que el efecto del nuevo marco normativo se hace evidente en términos de la reclasificación de sus partidas. Pues

tres de las cuentas que integró el grupo de Deudores del anterior marco normativo, después del proceso de convergencia pasaron al grupo “Otros activos” en el nuevo régimen. Tales cuentas son “avances y anticipos entregados”, “recursos entregados en administración” y “depósitos entregados en garantía”.

La cuarta entidad corresponde al *Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo*, el cual se afectó en cuanto a la reexpresión del valor de la cuenta “prestación de servicios de salud”, en atención a las características propias para el reconocimiento de las Cuentas por Cobrar. La quinta entidad, es decir, el *Hospital Departamental Centenario de Sevilla* se afecta por la nueva normatividad en cuanto a la reclasificación del rubro “cuentas de difícil cobro”, lo que conllevó al aumento de las cuentas “prestación de servicios de salud” y “deterioro acumulado de las cuentas por cobrar”. En la sexta entidad, el *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá*, se afectó por la aplicación de estándares internacionales en cuanto a la reclasificación del rubro “depósitos entregados en garantía” como “otros activos”.

Puesto que aquí se analizan los efectos del proceso de convergencia para las *Empresas Públicas no Emisoras de Valores, o que no Captan, ni Administran Ahorro del Público*, en cinco de las seis⁴² entidades analizadas el rubro de Cuentas por Cobrar disminuyó como consecuencia de los efectos del nuevo marco normativo. Sin embargo, toda esta investigación permite desestimar una conclusión apresurada que relacione tal disminución con el cobro efectivo de las Cuentas por Cobrar. Es decir, lo anterior no significa que las instituciones hayan realizado gestiones de recuperación, procesos conciliatorios o usando medios persuasivos de cobro que eviten las situaciones riesgosas.

El efecto señalado genera a su vez un cambio general del grupo Cuentas por Cobrar de las de las entidades, lo que quiere decir: bajo estándares internacionales, el saldo total de dicho grupo se ve comprensiblemente afectado al disminuir su valor. Tal es el caso para las entidades *Hospital Departamental Mario Correa Rengifo*, *Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá*, *Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle*,

⁴² La entidad número seis, el Hospital Universitario del Valle Evaristo García tiene un efecto contrario en el grupo de Cuentas por Cobrar, pues producto de la reestructuración a la luz del nuevo marco normativo el saldo total aumentó, significativamente por la disminución del rubro de deterioro.

Hospital Departamental Centenario de Sevilla y Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo, de esta forma se puede observar algunos de los efectos que permitió inferir esta exploración.

El análisis sobre la disminución del valor de las Cuentas por Cobrar de algunas ESE después de aplicado el nuevo marco normativo, constituye un aspecto a considerarse en las juntas directivas de las ESE. La razón es que el impacto que ha sufrido este grupo se ha evidenciado en una reducción de sus valores, y es de observancia que este hecho no minimice la importancia de los procesos y la relevancia de las dificultades que afrontan las entidades para recibir los pagos por la prestación de los servicios de salud principalmente (Pacheco, 2015 y Pérez, 2014).

Los futuros estudios sobre las Cuentas por Cobrar de las ESE se justifica a partir de la posibilidad de determinar efectos a partir de periodos más largos de adopción del nuevo marco normativo, como también por la participación en el grupo de los activos. A continuación se devela la participación de las Cuentas por Cobrar en el grupo de los activos, con la intención de evidenciar la importancia considerada para el grupo, a decir:

Tabla 16 Participación porcentual de las Cuentas por Cobrar en los Activos de las ESE

Empresa Social del Estado	Participación porcentual comparada de las Cuentas por Cobrar en los Activos			
	2016 (Resolución 414 de 2014)		2016 (Resolución 354 de 2007)	
	Activos Corrientes	Activos No Corrientes	Activos Corrientes	Activos No Corrientes
Hospital Departamental Centenario de Sevilla	82%	0%	83%	0%
Hospital Departamental Mario Correa Rengifo	94%	0%	95%	22%
Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle	60%	0%	60%	38%
Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo	85%	0%	85%	0%
Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá	91%	0%	40%	0%
Hospital Universitario del Valle Evaristo García	75%	7%	79%	0%

Fuente: Elaboración propia.

Tal como se constató en la investigación, en ambos periodos de análisis el grupo de las Cuentas por Cobrar se ubica en el primer o segundo lugar de importancia en la participación del total de los activos totales. Sin embargo, a partir de la anterior tabla, es imperativo mencionar levemente el tema de la liquidez de las ESE, aunque no es el interés

de este trabajo, es necesaria esta mención dado el tipo de servicio que prestan las ESE “(...) la liquidez de dichas instituciones se encuentra en entredicho dado que gran parte del activo corriente con que respalda el pasivo corriente se concentra en las cuentas por cobrar, alcanzando un máximo nivel en las (...) IPS públicas un 70,4% en el 2016” (ACHC, 2018, p. 3). Lo anterior, pone en manifiesto tanto la importancia de las Cuentas por Cobrar como la problemática de la financiación de las ESE para su funcionamiento, cuando estas cuentas tienen tanta participación en el activo corriente.

Finalmente, volviendo al tema principal de la monografía, respecto a la normalización que pretende la CGN de todas las entidades que aplican el Régimen de Contabilidad Pública, se ha observado que las ESE hacen un avance importante, sobre todo porque la convergencia tiene un carácter de vinculación obligatoria. Aunque se han presentado inconvenientes por la disponibilidad de recursos de las instituciones públicas, aquí se auspicia que en los siguientes años, la aplicación de estándares internacionales abarcará de manera real la totalidad de las *Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público*. Sin embargo, con la indagación sobre el proceso que ha vivido este grupo de entidades, tanto las que aplicaron estándares internacionales como las que salieron de la muestra por no haberlo hecho, ponen en manifiesto la problemática de la “normalización aparente” de las ESE de orden departamental del Valle del Cauca.

Respecto al anterior párrafo se concluye a partir de Túa (1987) que “la normalización puede ser más aparente que real” (p.223), es decir, aunque existan pautas técnicas para la normalización, también existen particularidades en cada norma o manual para la convergencia. En otras palabras, existen rasgos propios de los sistemas contables de los países que responden a situaciones económicas, jurídicas incluso socioculturales, que marcan la forma y momentos en que se reglamentan los hechos económicos de las instituciones, por lo tanto la convergencia hacia normas internacionales también queda atrapada por factores que pueden ser propios o no a la contabilidad.

Así lo asevera Túa “la obtención de estándares comunes, dada la influencia de la norma en su entorno, es un paso importante, pero no implica necesariamente, al menos en un primer estadio, comportamientos similares” (1987, p. 224). Es decir, llegar a una

normalización internacional ideal, requerirá más que la fijación de estándares normativos con bases similares de reconocimiento, medición y revelación, pues requiere de mecanismos que no solo incidan sobre la norma sino también sobre su entorno.

Sin embargo, aunque parezca un reto o una premisa con incipientes intenciones de poner en entredicho las bondades de la convergencia a estándares internacionales, también es una advertencia sobre los mayores obstáculos para la normalización internacional, como lo ha estudiado el autor en referencia, por lo tanto, es una reflexión que merece ser comentada en este tipo de estudio. Pues corresponde desde una perspectiva macro a las dificultades que han tenido las ESE en encaminarse hacia el proceso de convergencia y cuando el proceso ha sucedido, aún presenta falencias como se ha señalado a lo largo de este capítulo.

CONCLUSIONES

En estas consideraciones finales la autora de esta monografía de grado pretende concluir de manera general sobre los diferentes aspectos y características pertinentes en cuanto a cada uno de los objetivos que se propusieron para el desarrollo de esta exploración. Se considera que con el desarrollo de esta investigación se hace una contribución en cuanto a los análisis y descripciones que se tienen en cuanto a los efectos de la norma internacional en las Empresas Sociales del Estado.

Con esta investigación se procuró ofrecer las herramientas suficientes para la comprensión del tema seleccionado, de esta forma identificar y establecer los efectos generados con el proceso de convergencia en las Cuentas por Cobrar de las Empresas Sociales del Estado (ESE) de orden departamental en el periodo 2016. Asimismo se plantearon tres objetivos, 1) conceptualizar la normatividad contable de las cuentas por cobrar en las ESE de Colombia, 2) determinar el proceso de convergencia a estándares internacionales del régimen de contabilidad y 3) analizar los efectos de reconocimiento, medición y revelación en las cuentas por cobrar de las ESE del Valle del Cauca conforme al modelo contable establecido en la Resolución 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación.

Para el cumplimiento de los objetivos mencionados anteriormente, se realizó una revisión de los estados de situación financiera, las notas a los estados financieros, los reportes de los saldos y movimientos trimestrales generados por el aplicativo CHIP. Los cuales fueron seleccionados para el estudio, además se revisaron artículos, libros, trabajos de grado y pronunciamientos oficiales de instituciones encargadas del sector salud en Colombia.

Para concluir de una manera específica esta revisión, se dividirá en cinco partes que hacen referencia a: 1) la conceptualización de la normatividad aplicable a las cuentas por cobrar de las ESE, 2) el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de las ESE, 3) la descripción de las entidades de orden departamental del Valle del Cauca, 4) los efectos sobre las variables de reconocimiento, medición y revelación producto del proceso de convergencia, y 5) los efectos sobre las cuentas por cobrar del modelo contable propuesto por la Resolución 414 de 2014. A partir de cada uno de estos puntos se

desarrollaran las conclusiones con las que se analizarán los respectivos efectos de la convergencia a estándares internacionales en las ESE de orden departamental del Valle del Cauca en el periodo seleccionado para esta revisión.

En cuanto a la conceptualización de la normatividad aplicable a las cuentas por cobrar de las ESE, se puede decir que los términos “cuentas por cobrar”, y “deudores” representan los mismos derechos, sin embargo la norma internacional propone el primer término, el cual resulta más específico. Una vez adoptado el nuevo Marco Normativo Contable, se observa que es menester identificar el tipo de cuentas por cobrar y separarlas de acuerdo a sus características, de plazos superiores a los normales, precios diferenciados o tasas de interés, en las categorías de costo o costo amortizado. Otra directriz que se resalta es el deber de identificar la tasa de descuento adecuada para el cálculo del deterioro de las cuentas por cobrar.

Respecto a la convergencia hacia estándares internacionales de las ESE, se pudo observar que los intereses de iniciar este proceso ocurren bajo la premisa de mejorar la gobernabilidad del país y de propender una eficaz rendición de cuentas, con el propósito de consolidarse como un Estado transparente. Tal como se develó en el marco teórico de esta monografía, existen estímulos externos que abocan a una nación a modernizar su reglamentación contable pública, en el caso colombiano los estímulos fueron captados y direccionados por la Contaduría General de la Nación quien más adelante vinculó a las ESE.

En ese orden de ideas, el marco normativo y conceptual que promueve la Resolución 414 de 2014 atiende los intereses de garantizar una mejor percepción de la economía del país a nivel global. El cual toma como base el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), privilegiando las variables de reconocimiento, medición y revelación, en aras de aportar a los procesos de generación de decisiones del Estado, gracias a la calidad de la información.

Ahora bien, en cuanto a la descripción de las entidades de orden departamental del Valle del Cauca, se puede decir que este grupo se distingue por pertenecer a la región geográfica del Valle del Cauca, sin embargo el criterio para seleccionar las ESE fue su jurisdicción territorial de servicios y disponibilidad de información. De acuerdo al

propósito de esta monografía se eligen las entidades de carácter departamental, porque constituyen un grupo homogéneo en cuanto a la información contable puesta disposición del público.

Por consiguiente, al estudiar las ocho (8) entidades de carácter departamental se obtiene como resultado que todas las ESE de orden departamental están obligadas a presentar estados financieros bajo estándares internacionales. Sin embargo, se logró observar el cumplimiento por parte de solo seis (6) de las entidades, es decir, en esta monografía se prescindirá del análisis de dos (2) ESE del Departamento. En tal sentido, las entidades estudiadas son: a) Hospital Departamental Centenario de Sevilla, b) Hospital Departamental Mario Correa Rengifo ESE, c) Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle, d) Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo, e) Hospital Departamental Tomas Uribe Uribe de Tuluá, y f) Hospital Universitario del Valle Evaristo García.

Se concluye sobre los efectos de las variables de reconocimiento, medición y valoración del modelo contable propuesto a partir de la Resolución 414 de 2014, que al analizar las consideraciones sobre la primera variable, se observó desde la información basada en estándares internacionales que las cuentas deben reconocerse a partir de dos categorías, la del costo y costo amortizado, clasificaciones que afectan la posterior medición de las mismas. En cuanto a la variable de medición, el marco normativo basado en estándares internacionales establece condiciones de medición diferenciada según se hayan clasificado las cuentas. Esto implica cumplir un requerimiento importante en la forma de medir las Cuentas por Cobrar de las ESE que clasifiquen como costo amortizado, pues se debe usar una tasa de interés efectiva. Mientras que las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción.

La última variable que se enuncia es la de revelación, las normas basadas en estándares internacionales estipulan que para las Cuentas por Cobrar se debe revelar elementos tales como plazos, tasa de interés, vencimiento y otras restricciones. Como también el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva, en el caso de las cuentas clasificadas al costo amortizado. Y de manera complementaria un análisis de la antigüedad de las cuentas que estén en mora pero no

deterioradas, como también sobre las cuentas a las que se han determinado en deterioro, con los factores que contribuyeron a tal conclusión.

Para finalizar, respecto a los efectos de la norma internacional sobre las cuentas por cobrar de las seis entidades analizadas, se puede concluir lo siguiente: para el Hospital Departamental Mario Correa Rengifo el efecto consistió en la reclasificación del rubro “recursos entregados en administración” en el grupo de “otros activos”, disminuyendo el rubro total de Cuentas por Cobrar por un valor de \$157.178.000 millones de pesos. En la segunda entidad, el Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle, el efecto radicó en la constitución de dos nuevas cuentas “prestación de servicios” y “cuenta por cobrar de difícil recaudo” producto de la reclasificación de los valores que integran el mismo grupo. Por su parte, la cuenta “avances y anticipos entregados” se reclasificó al grupo “otros activos”, disminuyendo los derechos totales por un monto de \$66.651.000 millones de pesos.

La tercera entidad es el Hospital Universitario del Valle Evaristo García, el efecto se basó en la reclasificación de las partidas “avances y anticipos entregados”, “recursos entregados en administración” y “depósitos entregados en garantía” en el grupo de “otros activos”. Por su parte, las cuentas “otras cuentas por cobrar” y “deterioro acumulado de cuentas por cobrar” fueron impactadas por una pequeña variación reexpresando sus valores en menores montos, sin embargo, en esta entidad el valor total del grupo aumentó por valor de \$4.349.401.000 millones de pesos, debido a la disminución significativa de la cuenta de deterioro. La cuarta entidad, el Hospital Departamental San Antonio de Roldanillo, se afectó por la disminución del monto de la cuenta “prestación de servicios de salud” producto de la reexpresión de su valor, lo que produjo un menor valor del grupo por valor de \$63.697.000 millones de pesos.

La quinta entidad, el Hospital Departamental Centenario de Sevilla se afectó fundamentalmente por la reclasificación del rubro “cuentas de difícil cobro”, en las cuentas de “prestación de servicios de salud” y “deterioro acumulado de las cuentas por cobrar”. Aunque la cuenta de servicios de salud aumentó su valor, la cuenta de deterioro lo hizo en la misma medida y ello produjo una disminución del valor total del grupo por un monto de \$157.178.000 millones de pesos. La última entidad, el Hospital Departamental Tomas

Uribe Uribe de Tuluá, su efecto se basó en la reclasificación del rubro “depósitos entregados en garantía” en la cuenta “otros activos”. La institución dejó de tener a su favor un valor de \$74.543.000 millones de pesos. Los efectos señalados generaron un cambio general en la conformación del grupo Cuentas por Cobrar de las entidades, es decir, bajo estándares internacionales, el saldo total de dicho grupo se ve comprensiblemente afectado al disminuir su valor. De las cinco entidades que presentaron tala disminución en el grupo general de la Cuentas por Cobrar, en promedio fue por un valor de \$282.374.000 millones de pesos.

Esta exploración permite determinar que monitorear la aplicación de la norma internacional sobre las cuentas por cobrar se constituye en un estudio que continuará evidenciando efectos significativos en las finanzas del sector público en salud, a medida que el resto de los hospitales inicien el proceso de convergencia. Pues como se argumentó en esta investigación, los derechos representados en las cuentas por cobrar constituyen una parte significativa del activo corriente de las organizaciones de la muestra estudiada. Adicional, es un tema que merece interés en futuras investigaciones pues hasta ahora se ha ahondado solo el primer periodo de aplicación de estándares internacionales en las ESE.

A modo de cierres es preciso mencionar que, durante el proceso de formación universitaria, se hizo necesario atender problemáticas locales de salud pública en el suroccidente colombiano, con el caso cercano de la institución más importante de la región, el Hospital Universitario del Valle “Evaristo García” que estuvo en crisis en el año 2015 por problemas contables y administrativos en mayor medida. Razón que lleva a cuestionar el impacto social que tiene la profesión de Contaduría Pública a nivel local. De igual manera, parte de la movilización que emprendí como estudiante de la Universidad del Valle consistió en indagar sobre el sistema de información contable del hospital, lo que permitió identificar problemas de fondo y de forma en la contabilidad, y sobre todo en la provisión de cartera. Estas experiencias avivaron la sensibilidad respecto al padecimiento de salud de los pacientes que recurren a la atención pública en salud y motivaron a realizar esta investigación.

BLIOGRAFÍA

Fuentes primarias

Asamblea nacional constituyente. (1991). Constitución política de Colombia. Bogotá, Colombia: Leyer.

Congreso de la República de Colombia (1993). Ley 100 de 1993 Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones

Congreso de la República de Colombia (1993). Ley 42 de 1993 sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen.

Congreso de la República de Colombia (2009). Ley 1314 de 2009 por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento

Contaduría General de la Nación. (2014a). *Resolución 414 de 2014 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, en el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones.*

Contaduría General de la Nación. (2015a). Resolución 139 de 2015 por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco.

Contaduría General de la Nación. (2015b). Resolución 437 de 2015 por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.

Contaduría General de la Nación. (2015c). Resolución 537 de 2015 por la cual se prorroga el plazo de presentación del estado de situación financiera de apertura-ESFA, indicado en la Resolución 437 del 12 de agosto de 2015.

Contaduría General de la Nación. (2015d). Resolución 663 de 2015 por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014.

Contaduría General de la Nación. (2016). Resolución 466 de 2016 por medio de la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ministerio de Gobierno de la República de Colombia (1994). Decreto Ley 1298 de 1994 por el cual se expide el Estatuto Orgánico del Sistema General de Seguridad Social en Salud

Fuentes secundarias

Ardila, Y. (2008). Contabilidad Gubernamental. Bogotá, Colombia: Escuela Superior de Administración Pública.

Arguello, G. (2015). Modelos Contable Teoria. Recuperado a partir de <https://es.scribd.com/document/261591729/Resumen-Modelos-Contable-Teoria>

Arango, D., y Torres, A. (2014). Análisis del proceso de armonización de las normas internacionales de contabilidad e información financiera (NIIF-NICSP) en el sector público en Colombia. *Contexto*, 3, 132–145

Bernal, C. (2010). Metodología de la investigación. Colombia. Tercera edición. Pearson.

Bernal, A., y Samboni, J. (2015). *Gobernabilidad de las ciudades Gobierno corporativo al servicio de la eficiencia y los resultados de empresas y agencias públicas. El caso de Medellín, Colombia.*

Biondi, Y. (2012). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 35(9), 603–619.

Bohórquez, P. (2016). Contabilidad pública para un Estado moderno. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 9–12.

Brusca, I., Gómez, M., y Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of ipsas in latin-america. *Ecology and Society*, 13(2), 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>

Cáceres, M. (2016). Empresas sociales del Estado: ¿cómo calcular deterioro de cartera según el nuevo marco normativo? Recuperado a partir de <https://actualicese.com/actualidad/2016/08/11/empresas-sociales-del-estado-como-calcular-el-deterioro-de-cartera-segun-el-nuevo-marco-normativo/>

Centro de Documentación de Información Municipal [CEDIM]. (2005). *Empresas sociales del Estado Régimen de funcionamiento.*

Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas [CIEFP]. (2017). *Clasificación de entidades del sector público colombiano para la elaboración de*

Estadísticas de Finanzas Públicas. Bogotá.

Contaduría General de la Nación. (2007). Plan General de Contabilidad Pública (versión 2007.5).

Contaduría General de la Nación. (2012). Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia. Recuperado a partir de <http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/accesos/contaduria-niif>

Contaduría General de la Nación. (2013a). *Análisis de las encuestas aplicadas a una muestra de entidades públicas, frente a la convergencia hacia normas internacionales.*

Contaduría General de la Nación. (2013b). *Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).*

Contaduría General de la Nación. (2014a). *Cambios en la política de regulación contable pública y en la definición del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*

Contaduría General de la Nación. (2014b). *Instructivo 002 de 2014.*

Contaduría General de la Nación. (2014c). *Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*

Contaduría General de la Nación. (2014d). *Presentación Marco Normativo.*

Contaduría General de la Nación. (2014e). *Régimen de Contabilidad Pública Libro I Plan General de Contabilidad Pública.*

Contaduría General de la Nación. (2016a). *Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.* Bogotá.

Contaduría General de la Nación. (2017a). *Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.*

Contaduría General de la Nación. (2017b). *Doctrina contable pública compilada parcialmente.*

Contaduría General de la Nación. (2017c). *Guía de aplicación No.2 presentación de estados financieros marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*

- Cuaspa, C. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera convergencia a colombia y aplicación a empresas de salud*. Universidad Nacional de Colombia.
- Diario Dinero. (2017). Fosyga y Consorcio Sayp no van más. 08-03-2017, p. 1. Recuperado a partir de <https://www.dinero.com/economia/articulo/consorcio-sayp-y-fosyga-se-acaban/248230>
- Eco, U. (2014). *Cómo se hace una tesis* (Vol. 7). Editorial Gedisa.
- Empresa Social del Estado Hospital San José Guacheta. (2014). Acuerdo No. 100 de 2014 "Por medio del cual se aprueba el plan de implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) de la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETA".
- Galo, R. (2018). Gobierno corporativo y poder desde la perspectiva de la teoría de agencia. *Ciencias Administrativas*, (11). <https://doi-org.bd.univalle.edu.co/10.24215/23143738e018>
- Gerencie. (2016). NIIF en entidades que componen sistema general de seguridad social.
- Giraldo, M. (2014). *Implementación NIIF en la clínica farallones; caso propiedades, planta y equipo*. Universidad Autónoma de Occidente.
- Gómez, M. (2010). Perspectivas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) en el Sector Público Colombiano.
- Gómez, M., y Montesinos, V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: El caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17–35. <https://doi.org/0121->
- Grajales, J., Cuevas, J., y Usme, W. (2013). Balance de las publicaciones sobre IFRS en dos revistas colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 1183–1207.
- Guedez, O. (2013). Herbert Simon: racionalidad limitada y mercados financieros eficientes. *ODEON - Observatorio de Economía y Operaciones Numéricas*, (8), 135–152. Disponible en <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=101102382&lang=es&site=eds-live>
- Hendriksen, E. (1981). *Teoría de la Contabilidad*.
- Hospital Departamental Centenario E.S.E. (2017). Notas a los Estados Financieros del Hospital Departamental Centenario E.S.E. de Sevilla.
- Hospital Departamental Tomás Uribe Uribe. (2017). Notas a los estados financieros individuales bajo el nuevo marco normativo resolución 414/2014 a diciembre 31 de 2017 y 2016.

- Hospital Mario Correa Rengifo. (2017). Notas a los Estados Financieros del Hospital Mario Correa Rengifo.
- Hospital Psiquiátrico del Valle. (2017). Notas a los estados financieros individuales bajo el nuevo marco normativo resolución 414 de 2014.
- Lam, A. (2007). Convergencia y armonización de la normatica contable: hacia la contabilidad internacional. *Contabilidad y Negocios*, 2(4), 7–15. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/1505/1457>
- Macario, S. (1952). El Institucionalismo como crítica de la teoría económica clásica. El trimestre económico, 19(73 (1), 73-112.
- Montaño, E. (2011). *Contabilidad y legislación. Control, valuación y revelaciones* (3a ed.). Universidad del Valle.
- Obando, J., Pulgarín, H., y Franco, R. (2009). *La Contabilidad y su utilidad en el sector público* (Textos de). Bogotá: Contaduría General de la Nación. Recuperado a partir de http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/ec735a17-2fa5-4cfa-b9c8-848e6f1dc287/La_contabilidad_y_su_utilidad.pdf?MOD=AJPERES
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2011). *Directrices de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas*. Ocde. <https://doi.org/10.1787/9789264258167-es>
- Pacheco, C. (2015). Gestión contable para recuperación y actualización de la cartera de crédito de la ESE hospital San José de la Gloria (Cesar) (Tesis de pregrado). Recuperado de repositorio.ufpso.edu.co:8080/dspaceufpso/handle/123456789/607.
- Pérez, J. (2014) Incidencia de la morosidad de cartera en la sostenibilidad financiera de la E.S.E hospital Emiro Quintero Cañizares, durante el periodo 2010-2012 (Tesis de pregrado). Recuperado de repositorio.ufpso.edu.co:8080/dspaceufpso/handle/123456789/231.
- Posso, D., y Reina, E. (2017). *Análisis de la implementación de normas internacionales de información financiera (NIIF) en el rubro de cuentas por cobrar de Eduardo Bolaños IPS S.A.S.* PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA.
- Revista Digital Opinión y Salud. (2017). Le quedan siete días de vida al Fosyga, que dará paso al ADRES. Recuperado a partir de <https://www.opinionysalud.com/le-quedan-siete-dias-vida-al-fosyga-dara-paso-al-adres/>
- Rico, C., y Díaz, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ? Una medición de la armonización formal. *Contabilidad y Negocios*, 12(24),

61–83.

- Rodríguez, C. (2012). Categorización del riesgo de hospitales. *Normas & Calidad*.
- Rojas, L. (2017). Apreciaciones respecto a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública en Colombia, 23(12), 38–51. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201701.003>
- Rueda, G. (2013). Desarrollo alternativo y contabilidad pública: hacia una línea de investigación. *Revista Nómadas*, 195-203.
- Secretaria Distrital de Hacienda. (2015). *Contextualización General "Normas internacionales en el Sector Público"*.
- Sierra, E. (2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. *INNOVAR*, (19), 89–107.
- Simon, H. A., y March, J. G. (1994). Teoría de la organización. Barcelona: Editorial Ariel.
- Suárez, L. y Gaviria, A. (2015). Análisis del Impacto de la Implementación de las NIIF por primera Vez en la ESE Hospital Marco Fidel Suárez Sede Bello. *Repositorio Universidad San Buenaventura*, 1-31.
- Sunder, S. (1997). *Teoría de la contabilidad y el control*. (U. N. de Colombia, Ed.).
- Superintendencia Nacional de Salud. (2016). *Proceso de convergencia Marco normativo Resolución 414 de 2014 para las empresas públicas Superintendencia Nacional de Salud*.
- Túa, J. (1987). Los principios contables y la normalización internacional de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (11), 193–255.
- Vílchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América Latina. *Contabilidad y Negocios*, 5(3), 5–10.
- Vizmanos, B., Bernal, M., López, P., Olivares, I. y Valadez, F. (2009). Guía para elaborar un anteproyecto de investigación. *Revista de Educación y Desarrollo*, 11, 39-46.

ANEXO

Anexo 1 Documentos publicados por las ESE de orden departamental del Valle del Cauca

Nombre del Prestador	EEFF 2016	NOTAS 2016	EEFF 2017	NOTAS 2017	AÑO DE APLICACIÓN ESTÁNDARES INTERNACIONALES	INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA CONVERGENCIA ENE-FEB- MAR 2017	NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO- CONVERGENCIA MARZO 2017
HOSPITAL DEPARTAMENTAL MARIO CORREA RENGIFO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	☒	☒	☒	☒	2017	SI	SI
HOSPITAL DEPARTAMENTAL PSIQUIATRICO UNIVERSITARIO DEL VALLE ESE	☒	☒	☒	☒	2017	SI	SI
HOSPITAL ISAIAS DUARTE CANCINO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	☒	☒	☒	☒	2018	N/A	N/A
HOSPITAL UNIVERSITARIO DEL VALLE EVARISTO GARCIA ESE	☒	☒	☒	☒	2017	SI	NO
HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN ANTONIO DE ROLDANILLO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	☒	☒	☒	☒	2017	SI	SI
ESE HOSPITAL DEPARTAMENTAL CENTENARIO DE SEVILLA	☒	☒	☒	☒	2017	SI	SI
ESE HOSPITAL DEPARTAMENTAL TOMAS URIBE URIBE DE TULUA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	☒	☒	☒	☒	2017	SI	SI
ESE HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN RAFAEL	☒	☒	☒	☒	2018	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.