



CTCP-10-01173-2018

Bogotá, D.C.,

Señor

GABRIEL ALEJANDRO TOVAR CÁRDENAS

E-mail: gabriel.tovar@co.pwc.com

Asunto: Consulta 1-2018-022877

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	18 de septiembre de 2018
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2018-828-CONSULTA
Código referencia	O-2-420
Tema	Reconocimiento Bonos Pensionales

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN:

Para determinar si se debió reconocer o no reconocer un pasivo pensional, bajo el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, la administración, como responsable principal y el contador que certifican los estados financieros, así como el revisor fiscal o auditor externo, que los dictaminan, debieron considerar aspectos tales como:

- La esencia económica y no meramente la forma legal.
- El principio de causación o devengo, que exige que los hechos económicos sean reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido el pago.
- El principio de realización, que se fundamenta en los cambios generados por transacciones, otros eventos o sucesos.





- El cumplimiento de los criterios de reconocimiento, esto es que cumpla la definición de un elemento, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.
- Los requerimientos de las normas técnicas, esto es lo establecido para el reconocimiento de pasivos pensionales.

CONSULTA (TEXTUAL)

"Gabriel Alejandro Tovar Cárdenas, mayor de edad e identificado como aparece al pie de mi firma; en ejercicio del derecho de petición establecido en el artículo 23 de la Constitución Política y en la Ley 1755 de 2015, y en virtud de las funciones descritas en el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, me dirijo amablemente a ustedes con el fin de que de que se pronuncien sobre el periodo en el cual las empresas dedicadas a la exploración, explotación, extracción, refinación, transporte, distribución y venta de la industria del petróleo y sus derivados; debían reconocer contablemente el pasivo asociado al bono pensional regulado en el Artículo 33 de la Ley 100 de 1993.

1. Petición

De conformidad con los hechos y argumentos que a continuación expondré, solicito a su Despacho absolver la siguiente pregunta:

- *Con base en el Decreto 2649 de 1993 ¿En qué momento las empresas dedicadas a la exploración, explotación, extracción, refinación, transporte, distribución y venta de la industria del petróleo y sus derivados constituidas antes del año 1993; debieron reconocer en la contabilidad el pasivo asociado al bono pensional regulado por el Artículo 33 de la Ley 100 de 1993?*

2. Antecedentes

2.1. Régimen jurídico pensional de los trabajadores de las empresas dedicadas al petróleo antes de la Ley 100 de 1993.

La Ley 6 de 1945 en su artículo 14 establecía la obligación a las empresas cuyo capital excediera un millón de pesos, de pagar una pensión vitalicia al trabajador que cumpliera: (i) con 20 años de servicios continuos para la empresa; y (ii) 50 años de edad. A renglón seguido esta normativa indicaba que esta obligación se mantendría solamente hasta la fecha en la que se creara un Seguro Social, el cual sustituiría en su obligación a los empleadores.

Posteriormente, la Ley 90 de 1946 creó el mencionado Sistema de Seguridad Social, reglamentó una implementación gradual y progresiva del sistema de seguro social y, obligó a las empresas a realizar la provisión correspondiente del monto de los aportes al sistema, para ser entregada al Instituto de Seguros Sociales cuando este asumiera el pago de la pensión de jubilación.



Sin embargo, las empresas dedicadas a los hidrocarburos durante la vigencia de la Ley 90 de 1946 no tuvieron la obligación de realizar los aportes al sistema de seguridad social por sus trabajadores como lo había ordenado esta ley, ya que estas compañías aún se encontraban bajo el imperio de la Ley 6 de 1945.

Solamente hasta el año 1993, con la expedición de la Ley 100 se ordenó la inscripción, en el régimen de seguros sociales, a "las personas jurídicas de derecho privado y sus contratistas independientes y para los trabajadores de los citados empleadores", y específicamente en relación con el sector petrolero la Resolución 4250 del 28 de septiembre de ese año, señaló que sólo serían computables para efectos pensionales los ciclos contabilizados a partir del 1o de octubre de 1993 como quiera que a partir de dicha fecha surge la obligatoriedad para realizar la afiliación de los trabajadores de las empresas petroleras.

No obstante, dichas disposiciones no establecieron deber alguno a las compañías de reconocer al sistema de seguridad social un monto de dinero equivalente al tiempo de servicio prestado por el trabajador con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, con lo cual, se evidencia que en 1993 no existía ninguna obligación relacionada con el reconocimiento del bono pensional en cabeza de las compañías dedicadas a los hidrocarburos.

2.3. Régimen jurídico pensional de los trabajadores de las empresas dedicadas al petróleo con posterioridad a la vigencia de la Ley 100 de 1993.

La Ley 100 de 1993 de aplicación para todos los habitantes del territorio nacional, estableció que serán afiliados al Sistema General de Pensiones todas las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades del sector privado. Así mismo, la Resolución 4250 del mismo año, estableció la obligación para las empresas dedicadas al petróleo de afiliar al sistema general de pensiones a sus trabajadores.

A su vez, esta normatividad establece que el empleador deberá trasladar al fondo de pensiones del trabajador un bono o título pensional en virtud de las semanas que trabajó para él antes de la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, para que se le computen y pueda acceder a la pensión.

Un bono pensional es la obligación del empleador respecto a los trabajadores que antes y durante la vigencia de la Ley 100 de 1993 tenía a su cargo la obligación y reconocimiento de la pensión. De acuerdo con el Consejo de Estado mediante Sentencia con radicado número: 11001-03-25-000-2006-00068-00(1266-06):

"Para el trabajador este título representa un número de semanas válidas para acceder a la pensión de vejez y para el ISS el dinero que va a entrar al fondo común que administra para financiar pensiones. Si la persona se traslada del ISS al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS), solicita que le endosen el título pensional, el cual ingresará a su cuenta de ahorro individual y si, posteriormente, decide



regresar al Régimen de Prima Media, la Administradora de Fondo de Pensiones (AFP) endosa nuevamente el título y se lo retorna al Seguro Social.” (Subrayas y negrillas fuera de texto original)

Bajo este contexto, el bono pensional es un título en favor del trabajador que le ayudará y se tendrá en cuenta para el reconocimiento de la pensión, mas no corresponde a una pensión en sí misma pues este es sólo el computo de uno de los requisitos (semanas cotizadas) para acceder a dicha pensión. En otras palabras, el bono pensional corresponde a un concepto jurídico diferente al de mesada pensional o pensión de jubilación.

No obstante lo anterior, es de resaltar que las normas en mención, no dijeron nada sobre cómo debían proceder las compañías de la industria petrolera, en la medida en que dichas empresas tenían una situación jurídica particular respecto al cálculo por bonos pensionales, pues no tuvieron posibilidad legal de afiliar a sus trabajadores sino hasta el 1 de octubre de 1993 cuando la Resolución 4250 así lo ordenó y así mismo, no tenían obligación (bono pensional) en relación a los trabajadores cuya relación laboral hubiera terminado antes de la expedición de la Ley 100 de 1993, puesto que el parágrafo 1° del artículo 33 de la misma disposición legal es la que reglamenta dicho cálculo. Establecer lo contrario, implicaba aplicar de manera retroactiva deberes pensionales, algo que es abiertamente prohibido por la jurisprudencia constitucional.

Es decir que, ante la falta de certeza, las Compañías no podían contabilizar el valor correspondiente del bono pensional, pues no existían razones jurídicas para entender que había una obligación en cabeza de cada una de ellas.

En el 2011, la Corte Constitucional a través de las sentencias T-784 de 2010 y la T-712 de 2011, determinó que, pese a la falta de regulación, las empresas del sector petrolero debían reconocer por medio de un bono pensional el periodo durante el cual sus empleados laboraron antes de la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, ya que consideró que no realizar la aplicación de esta disposición normativa de manera retroactiva generaría un perjuicio injustificado para los trabajadores de estas industrias.

Es decir, que hasta el año 2011 hubo falta de certeza sobre la existencia de la obligación por parte de las empresas de la industria del petróleo de pagar un bono pensional en favor de sus trabajadores, puesto que no existía claridad respecto a la existencia de la obligación misma. Así, para que una compañía del sector pudiese reconocer el pasivo por concepto de bono pensional, tendría que haber tenido certeza del mismo, situación que no se dio sino hasta este año 2011, cuando la Corte Constitucional definió que de acuerdo con las normas fiscales y contables vigentes era procedente y necesario el reconocimiento del pasivo.

3. Reconocimiento contable del bono pensional en vigencia del Decreto 2649 de 1993.



De acuerdo con el artículo 47 del Decreto 2649 de 1993 para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

Por su parte, el artículo 76 del mencionado Decreto determina que se deben reconocer los pasivos a favor de los trabajadores siempre que:

- *Su pago sea exigible o probable y,*
- *Su importe se pueda estimar razonablemente.*

De esta forma, es claro que para efectos de contabilizar el pasivo se debe tener certeza sobre su existencia y su valor.

En ese orden de ideas, las compañías de la industria de hidrocarburos, solo tuvieron certeza sobre la existencia y valor del pasivo correspondiente al bono pensional en el año 2011, cuando la Corte Constitucional definió la situación y señaló que de acuerdo con las normas fiscales y contables vigentes era procedente y necesario el reconocimiento del pasivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicito amablemente al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se pronuncie sobre el periodo en el cual las empresas dedicadas a la: exploración, explotación, extracción, refinación, transporte, distribución y venta de la industria del petróleo y sus derivados; debían reconocer contablemente el pasivo asociado al bono pensional.

Desde su concepto técnico contable, en vigencia del Decreto 2649 de 1993, una empresa privada dedicada a: la exploración, explotación, extracción, refinación, transporte, distribución y venta de la industria del petróleo y sus derivados constituida antes del año 1993; ¿en qué momento tuvo la certeza y por lo tanto la posibilidad de reconocer contablemente el pasivo asociado al bono pensional regulado por el Artículo 33 de la Ley 100 de 1993, de conformidad con los presupuestos reglados en el artículo 76 del Decreto 2649 de 1993?"

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

En relación con su consulta, de acuerdo con los marcos normativos vigentes sólo los elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se



reconocen en el estado (o estados) del desempeño o rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos son reconocidos en los estados financieros.

Al respecto, el marco conceptual para la Información Financiera, establece:

“5.7 La falta de reconocimiento de una partida que cumple la definición de uno de los elementos hace al estado de situación financiera y al estado (o estados) del rendimiento financiero menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros. Por otro lado, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de uno de los elementos no proporcionaría información útil. Un activo o pasivo se reconoce solo si el reconocimiento de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultante proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir con:

- a. *información relevante sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.12 a 5.17); y*
- b. *una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.18 y 5.25).”*

Al efectuar una revisión y análisis de los requerimientos del Decreto 2649 de 1993, el cual quedó sin vigencia a partir del 1 de enero de 2015 y 1 de enero de 2016, tratándose de entidades clasificadas en los Grupos 1 y 2, respectivamente, permite identificar elementos que son similares a los criterios de reconocimiento antes indicados, los cuales conforme a este marco deberían haber sido considerados para determinar si los bonos pensionales referidos en su consulta debieron ser objeto de reconocimiento en el balance y el estado de resultados o de revelaciones en las notas.

A continuación transcribimos algunos de los apartes del Decreto 2649 de 1993, que en opinión de este Consejo debieron ser considerados para determinar si el pasivo por bonos pensionales debía ser objeto de reconocimiento. Como se indicó antes, este marco de principios actualmente no es aplicable en Colombia, por cuanto este marco fue modificado por los anexos 1, 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen.

“Art. 11 Esencia sobre forma. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.”

“Art. 12 Realización. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.”

“Art. 15. Revelación plena. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere



experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre la adecuación de su control interno.

También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas."

"Art. 36 Pasivo. Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes."

"Art 47. Reconocimiento de los hechos económicos. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas. **(Subrayado y negrita por fuera del texto original).**"

"Art. 48. Contabilidad de causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. **(Subrayado y negrita por fuera del texto original).**"

"Art. 57. Verificación de las afirmaciones. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos. **Derechos y obligaciones** - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados."

"Art. 77. Pensiones de jubilación. Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 4565 de 2010.

Artículo 1°. Modifícase el artículo 77 del Decreto 2649 de 1993, modificado por los Decretos 2852 de 1994 y 1517 de 1998 y adicionado por el Decreto 051 de 2003, el cual quedará así:



Pensiones de jubilación. Los entes económicos obligados como patronos por normas legales o contractuales a reconocer y pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada periodo, elaborar un estudio actuarial en forma consistente, de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y/o control, con el objeto de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras, mediante el cargo a la cuenta de resultados, conforme se establece en el presente decreto.

Los entes económicos a los cuales se refiere el inciso anterior, deberán en la elaboración del cálculo actuarial a diciembre 31 de 2010, utilizar las tablas de mortalidad de rentistas hombres y mujeres, actualizadas por la Superintendencia Financiera de Colombia mediante Resolución número 1555 de julio 30 de 2010, el porcentaje de amortización que se establezca con respecto al alcanzado a diciembre de 2009 y lo que, falta por provisionar, deberá amortizarse a partir de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2010 hasta el año 2029, en forma lineal de acuerdo con la siguiente metodología. Lo anterior sin perjuicio de terminar dicha amortización antes de 2029.

1. Para establecer el porcentaje anual de amortización, deberá procederse de la siguiente manera:

PAR (0) = De otra parte, al entrar en vigencia los nuevos marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, al inicio del período de aplicación del nuevo marco técnico, se debió reconocer o dar de baja el pasivo correspondiente, siempre que se cumplan los criterios para el reconocimiento o baja de estas obligaciones, y según lo establecido en este nuevo marco de principios.

Amortizado a diciembre 31 de 2009

Vr. Cálculo actuarial a diciembre 2010 utilizando las nuevas tablas de mortalidad

*Porcentaje de amortización lineal anual = 1 - PAR (0) * 100*

2. *Los entes económicos que por efecto de fallos judiciales o por circunstancias plenamente justificadas y aceptadas por la Entidad competente de ejercer inspección, vigilancia y control, deban reconocer pensiones de jubilación, podrán acogerse al plazo establecido en el presente decreto.*
3. *Los entes económicos que a diciembre 31 de 2009 tenían amortizado el 100% de la reserva actuarial, podrán aplicar la amortización descrita en el numeral primera.*
4. *Una vez alcanzado el 100% en la amortización de la reserva, no podrá disminuirse dicho porcentaje.*

La obligación por pensión sanción, cuando a ella haya lugar sólo se debe incluir en los cálculos actuariales en el momento de determinar su real existencia. El monto inicial y los incrementos futuros deben afectar los resultados de los correspondientes periodos fiscales."

En conclusión, para determinar si se debió reconocer o no reconocer un pasivo pensional, bajo el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, la administración, como responsable principal y el contador que certifican los estados financieros, y el revisor fiscal o auditor externo, que los dictaminan, debieron considerar aspectos tales como:

- La esencia económica y no meramente la forma legal.
- El principio de causación o devengo, que exige que los hechos económicos sean reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido el pago.



- El principio de realización, que se fundamenta en los cambios generados por transacciones, otros eventos o sucesos.
- El cumplimiento de los criterios de reconocimiento, esto es que cumpla la definición de un elemento, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.
- Los requerimientos de las normas técnicas, esto es lo establecido para el reconocimiento de pasivos pensionales.

De otra parte, al entrar en vigencia los nuevos marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, al inicio del período de aplicación del nuevo marco técnico, se debió reconocer o dar de baja el pasivo correspondiente, siempre que se cumplan los criterios para el reconocimiento o baja de estas obligaciones, y según lo establecido en este nuevo marco de principios.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,


LUIS HENRY MOYA MORENO
Consejero CTCP

Proyectó: Mauricio Ávila Rincón

Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco

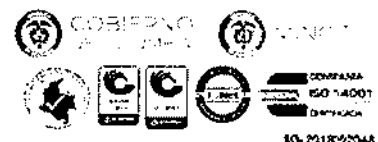
Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco/Leonardo Varón García/Luis Henry Moya Moreno

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co





MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
República de Colombia

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Bogotá D.C., 23 de Octubre de 2018

No. Radicación entrada:

1-2018-022877



2-2018-025294

Señor

GABRIEL TOVAR

GABRIEL TOVAR

gabriel.tovar@co.pwc.com; mavilar@mincit.gov.co

GABRIEL ALEJANDRO TOVAR CARDENAS

luis.salamanca@co.pwc.com

BOGOTA

CUNDINAMARCA

Asunto: Consulta 2018-828

Buenas tardes,

se da respuesta la consulta de la referencia

Cordialmente;

LUIS HENRY MOYA MORENO_cont

CONSEJERO

Folios: 1

Anexos: 1

Anexo: a2018-828 O-2-420 - Reconocimiento Bonos Pensionales.pdf

Revisó: MAURICIO AVILA RINCON - CONT

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.V15



MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
República de Colombia

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Aprobó: LUIS HENRY MOYA MORENO_cont