

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

PROGRAMA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL

**Director: Ernesto Sierra González
Investigador: Yenny Ardila Chaparro**



ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Director
HONORIO MIGUEL HENRIQUEZ PINEDO

Subdirector académico
CARLOS ROBERTO CUBIDES OLARTE

Decano de pregrado
JAIME ANTONIO QUICENO GUERRERO

Coordinador Nacional de A.P.T
JOSE PLACIDO SILVA RUIZ

ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
Director: Ernesto Sierra González
Investigador: Yenny Ardila Chaparro
Bogotá D.C., Enero de 2008

CONTENIDO

De los núcleos temáticos

Introducción

1 CONCEPTO DE CONTABILIDAD

1.1 CLASIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD

1.1.1 La micro-contabilidad.

1.1.2 La macro-contabilidad.

1.2 CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

1.2.1 Contabilidad del sector público

1.2.2 La contabilidad pública: algunas aproximaciones teóricas.

1.3 MODELOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Autoevaluación

Bibliografía

2 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

2.1 PERÍODO COLONIAL Y REPUBLICANO ATADO AL PASADO COLONIAL

2.1.1 En tiempo de los Austria.

2.1.2 Estructura administrativa en la Nueva Granada.

2.1.3 Las leyes en las Indias.

2.1.4 Los libros de contabilidad en la Colonia.

2.1.5 El papel de las Cajas Reales.

2.1.6 Período de los Borbones.

2.1.7 Reformas de la hacienda pública en los inicios de la República.

2.2 EL LIBERALISMO DECIMONÓNICO Y EL AVANCE DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

2.2.1 El sistema de contabilidad pública y la implantación del sistema de partida doble

2.2.2. Otras reformas a la hacienda pública

2.3 MODERNIZACIÓN DEL ESTADO: LA MISIÓN KEMMERER Y LA ORGANIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD NACIONAL

2.3.1 La Reorganización de la contabilidad en el sector público

2.3.2 La Segunda Misión Kemmerer

2.3.3 Los primeros planes de cuentas en el sector público

2.3.3.1 La unificación de los sistemas contables de la nación

2.3.3.2 Reforma constitucional de 1.968

2.3.3.3 Reforma a la Contraloría General de la República 1975.

2.3.4 Reestructuración del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

2.4 LA CONTABILIDAD PATRIMONIALISTA EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

2.4.1 La Reforma Constitucional de 1991 y la Creación de la Contaduría General de la Nación

Autoevaluación

Bibliografía

3 EL PROCESO EN CONTABILIDAD PÚBLICA

3.1 El Balance: Representación del Patrimonio

3.1.1 Definiciones básicas.

3.1.2. Ecuación fundamental

3.1.3 Equilibrios patrimoniales

3.2 Clasificación y Funcionamiento de Las Cuentas

3.2.1 Teoría matemática de las cuentas

3.2.2 El balance

3.3 El Plan General de Contabilidad Pública Colombiano- PGCP: Sus Clasificaciones

3.3.1 Proceso contable público.

3.3.2 El proceso contable general

3.3.2.1 Fases de inicio o apertura de la contabilidad

3.3.2.2 Fase de desarrollo o registro de los hechos contables

3.3.2.3 Fase de cierre del ejercicio

3.4 CASO PRÁCTICO

Bibliografía

4 ANÁLISIS DEL MODELO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA COLOMBIANO

4.1 PRIMER PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICA 1995

4.2 LAS PRIMERAS REFORMAS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

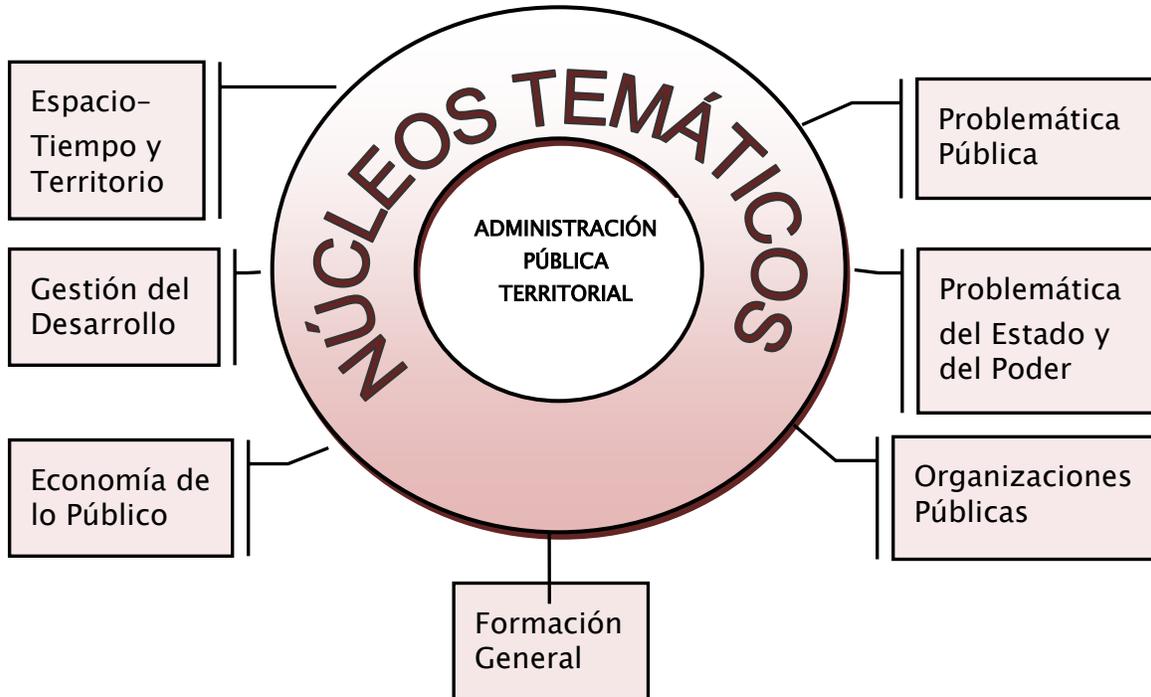
4.3 EL SEGUNDO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA: RESOLUCIÓN 400 DE 2000

4.5 EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA 2007

Autoevaluación

Bibliografía

DE LOS NUCLEOS TEMÁTICOS Y PROBLEMÁTICOS



El plan de estudios del Programa de Administración Pública Territorial, modalidad a distancia, se encuentra estructurado en siete núcleos temáticos. Éstos, a su vez, se constituyen en los contenidos nucleares del plan de formación que, en la exposición didáctica del conocimiento, se acompañan de contenidos complementarios específicos.

Cada uno de los siete núcleos temáticos que componen el programa tiene una valoración relativa en número de créditos y, en consecuencia, varía también en el número de asignaturas que lo conjugan. El primer momento en cualquier proceso de formación ha de establecer las particularidades del programa, de ahí que sea necesario dar a conocer los núcleos temáticos con su respectiva valoración en número de créditos: Problemática pública, once (11) créditos; Problemática del estado y del poder, 23 créditos; Organizaciones públicas, 24 créditos; Espacio-tiempo y territorio, 22 créditos; Gestión del desarrollo, 16 créditos; Economía de lo público, 18 créditos; y Formación general, 21 créditos.

De igual manera, se debe reconocer que el plan de estudios se cimienta en el principio de la problematización. En otras palabras, la formación en Administración Pública Territorial parte del hecho de que la disciplina se encuentra en constante cambio teórico y práctico; lo cual genera, a su vez, problemas multifacéticos que implican la formación de profesionales con

capacidad de comprender, explicar y resolver los distintos textos y contextos que conforman la administración pública.

NÚCLEO ECONOMÍA DE LO PÚBLICO

La globalización para los países como el nuestro ha impuesto nuevas reglas en la eficiencia, en la producción y en la asignación de recursos. Así, la búsqueda por hacer compatible el interés individual y el colectivo, el incremento de la competitividad, la satisfacción de las demandas ciudadanas y la posibilidad de “escogencia social”, se debate con una economía que debe garantizar las condiciones básicas sociales, de producción y de acumulación de las micro y mezo economías.¹

La economía de lo público es una disciplina que se encuentra en un proceso de transición y se refiere, según Fernando Rojas (1996)², *generalmente a la manera como se priorizan y se satisfacen, con recursos escasos, los bienes y servicios de interés colectivo*. Así ante la dicotomía entre lo público y lo privado de la economía, el estado y sus aparatos deben velar por ofrecer marcos regulatorios que garanticen los derechos y deberes entre la sociedad civil, sus intereses particulares y los del colectivo. En el campo de la administración pública, se trata de combinar los recursos institucionales de una sociedad no solamente los del aparato público que se caracterizan por funciones de producción y cambios constantes.³

Por ello este núcleo busca que el estudiante pueda comprender desde la perspectiva de las relaciones humanas y de éstas con el medio, las teorías económicas, las implicaciones de las políticas públicas y los procesos económicos regionales y territoriales, mediante la fundamentación de las ciencias económicas y el abordaje del pensamiento económico que históricamente ha evolucionado a las nuevas concepciones de los procesos de producción, distribución e intercambio⁴.

Dentro del plan de estudios se cuenta con ocho (8) asignaturas de las cuales se hace a continuación, una breve presentación.

¹ Tomado del Programa Curricular de Ciencias Políticas y Administrativas. Escuela Superior de Administración Pública. 1998.

² ROJAS, Fernando. *Economía Pública Contemporánea*. Escuela Superior de Administración Pública. Taller de Publicaciones de la ESAP. 1996.

³ Ibid.13.

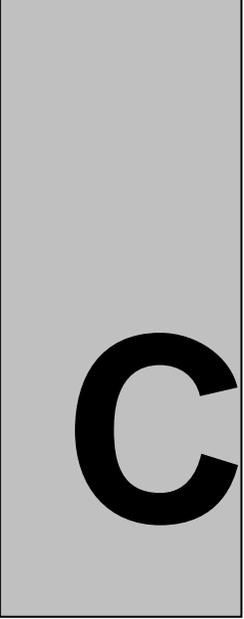
⁴ Tomado del Documento de Condiciones Iniciales, Factor No 4 Estructura Curricular. Escuela Superior de Administración Pública. Programa a Distancia. 2004.

ASIGNATURAS DEL NÚCLEO ECONOMÍA DE LO PÚBLICO	CRÉDITOS	SEMESTRE
1. Pensamiento Económico	3	2º
2. Economía de lo Público I	3	3º
3. Economía de lo Público II	3	4º
4. Política Económica	2	5º
5. Contabilidad Gubernamental	3	6º
6. Finanzas Públicas	4	7º
7. Presupuesto Público	3	8º
8. Procesos Económicos Territoriales	2	2º

EL TRABAJO DEL TUTOR

El tutor tendrá libertad de cátedra en cuanto a su posición teórica o ideológica frente a los contenidos del módulo, pero el desarrollo de los contenidos de los módulos son de obligatorio cumplimiento por parte de los tutores. Los Tutores podrán complementar los módulos con lecturas adicionales, pero lo obligatorio para el estudiante frente a la evaluación del aprendizaje son los contenidos de los módulos; es decir, la evaluación del aprendizaje deberá contemplar únicamente los contenidos de los módulos. Así mismo, la evaluación del Tutor deberá diseñarse para dar cuenta del cubrimiento de los contenidos del módulo.

El Tutor debe diseñar, planear y programar con suficiente anticipación las actividades de aprendizaje y los contenidos a desarrollar en cada sesión de tutoría (incluyendo la primera). También debe diseñar las estrategias de evaluación del trabajo del estudiante que le permita hacer seguimiento del proceso de autoaprendizaje del estudiante. Por cada crédito, 16 horas son de tutoría presencial o de encuentro presencial y 32 horas son de autoaprendizaje (y este tiempo de trabajo del estudiante debe ser objeto de seguimiento y evaluación por parte del tutor). Las asignaturas (módulos) de APT son de 2, 3 y 4 créditos.



CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL

OBJETIVO GENERAL

Resaltar la importancia del estudio práctico y teórico de la contabilidad pública a fin de comprender que el Estado precisa de información financiera para el control y manejo de sus recursos, así como conocer su desarrollo desde su génesis en épocas coloniales hasta los actuales momentos.

INTRODUCCIÓN

El presente módulo se constituye en el resultado de investigaciones anteriores y de algunos trabajos presentados en revistas, conferencias, ponencias y seminarios que, en relación con la materia, ha realizado el autor.

La importancia de la contabilidad en general radica en ser un sistema de información que permite el funcionamiento de los demás sistemas en las organizaciones de una manera sinérgica y eficiente. En este sentido, la contabilidad pública pretende cumplir el mismo papel en el sector público; se constituye en una pieza fundamental para la evaluación de la gestión y el control del uso de los recursos públicos. Por tanto, es necesario su estudio y manejo en pro de un buen uso y aplicación de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, de tal forma que aplicado el proceso contable se produzca una información confiable, comparable y útil para la toma de decisiones.

En este orden de ideas, este modulo presenta cuatro apartes que pretenden el entendimiento del modelo contable público colombiano. La primera unidad desarrolla los conceptos fundamentales del modelo; esto es, la definición de contabilidad, con sus divisiones en macrocontabilidad y microcontabilidad. Del mismo modo, presenta una breve síntesis de algunos modelos internacionales.

La segunda unidad aborda la evolución de la contabilidad pública desde el punto de vista histórico. La idea consiste en relacionar la historia colombiana con los desarrollos contables públicos. De esta forma se pretende fomentar una visión más amplia de la contabilidad, asimismo incentivar el análisis crítico de su evolución.

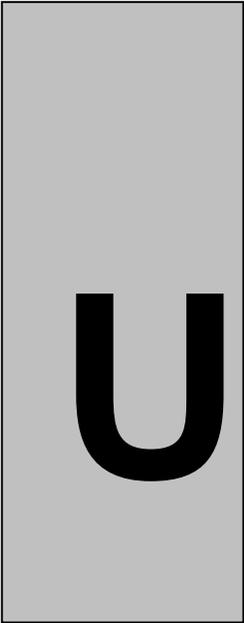
En el tercer capítulo se expone el Proceso en contabilidad pública; se muestra el modelo instrumental y se finaliza con un caso práctico.

Finalmente, en el último aparte se hace un análisis del modelo del plan general de contabilidad pública colombiano. Se señalan su importancia a la hora de revelación de la información, la evaluación de las actividades y la gestión en el sector público colombiano.

METODOLOGÍA

El diseño del módulo contempla tres aspectos. De un lado la construcción teórica del programa de contabilidad gubernamental que presentará los conceptos básicos de cada tema y una breve síntesis de aspectos generales, donde se especifican las lecturas guía y bibliografía relacionada. De otro lado, se prevé la complementariedad del trabajo autónomo a través de lecturas adicionales, talleres prácticos y preguntas acordes con cada tema.

Así mismo, para fortalecer el trabajo de investigación formativa, se propone la elaboración de reseñas y textos críticos sobre la bibliografía propuesta de tal forma que se desarrollan competencias de lecto-escritura fundamentales para el trabajo investigativo.

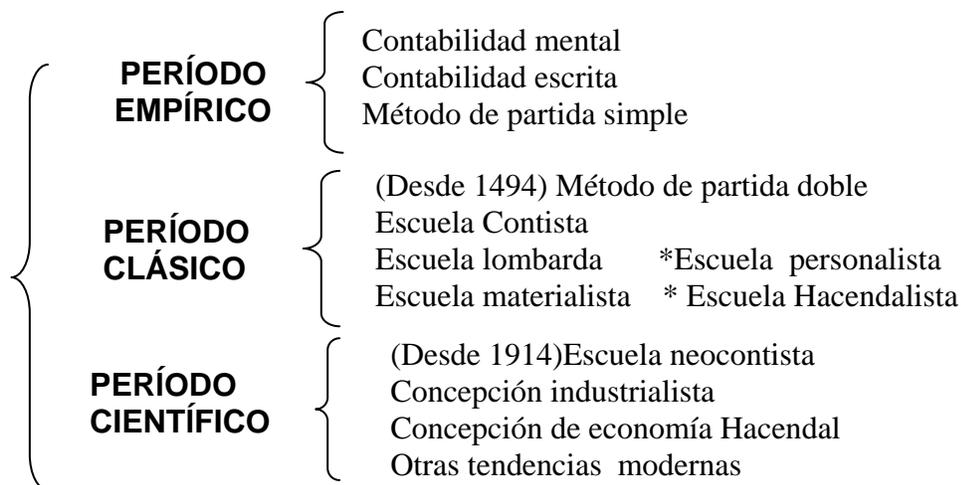


UNIDAD I

**CONCEPTO DE
CONTABILIDAD**

CONCEPTO DE CONTABILIDAD⁵

El concepto de contabilidad no se puede encasillar: es aplicable a muchos campos y ha sufrido una transformación a lo largo de los años. Es posible describir diversas definiciones que mutan a través del tiempo de acuerdo con los procesos civilizatorios de los cuales hace parte. En consecuencia, se pueden identificar siguientes hitos históricos que han marcado los avances en la contabilidad:



Fuente: Tascón, 1995.

Según se muestra, el primer período de la evolución de la contabilidad comprende sus orígenes, las primeras publicaciones matemáticas y el uso de la partida simple con un sistema de registro incompleto. El segundo período comienza con la publicación del texto de Paccioli que trata de la partida doble; aparece un sistema de registro completo y el nacimiento de varias corrientes. El tercer período se ubica a partir de 1914 coherente con el desarrollo económico de la postguerra; periodo en el cual se abandona el carácter eminente legal de la contabilidad y surgen corrientes que adquieren un carácter más formal, conductista y comunicacional.⁶

De otra parte, se pueden encontrar en la literatura especializada diferentes definiciones de contabilidad: desde la categorización como un arte hasta llegar a la definición como disciplina científica. Este marco histórico posibilita encontrar que, a comienzos del siglo XX, la escuela italiana impulsada por Fabio Besta rompe con el criterio eminentemente legal de la contabilidad al recordar que estudia las leyes del control económico de la hacienda⁷.

⁵ Este aparte es una revisión del artículo de: SIERRA, Ernesto. El balance general de la nación: una visión crítica. En: Sindéresis. Revista de la Auditoría General de la República. Bogotá (2002).

⁶ TASCÓN FERNANDEZ, María Teresa. La Contabilidad como disciplina científica. Revista Contaduría Nos 26-27 Universidad de Antioquia. Medellín. (1995). pag.69.

⁷<http://www.luis.bonilla.com/apuntescontables/cienciacontabilidad.htm>

Finney Miller recoge lo expuesto en la declaración de la AAA en 1966 y conceptualiza la contabilidad como “el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa, en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son, cuando menos en parte, de carácter financiero, así como de interpretar sus resultados”⁸. La discusión dada en tal momento tipificaba la contabilidad como un arte o una técnica, concepto que, de manera indudable, ha quedado superado.

Holmes presenta una definición tradicional e histórica: la “contabilidad representa el registro de las transacciones comerciales, la representación de estados financieros con los resúmenes de resultado de las transacciones y el análisis e interpretación de esos estados financieros y cifras estadísticas afines”⁹. Aquí la contabilidad se ve como parte de un sistema cerrado de registro de las diferentes transacciones y su representación en reportes financieros.

Leo Gomberg afirma que la contabilidad “forma parte de la ecomología, que tiene por objeto la actividad económica de la empresa, a fin de conocer las causas y las consecuencias del funcionamiento de la misma”¹⁰.

La naturaleza cambiante de los procesos económicos ha permitido una nueva y moderna definición. Mattessich define la contabilidad como una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos. Mediante el uso de un método específico, apoyado en bases suficientemente contrastadas, facilita la adopción de decisiones financieras externas y de planificación y control internos¹¹.

Ahora bien, Carlos Mallo define la contabilidad como. “ ciencia económica que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio, de los sujetos privados y públicos”¹².

Ernesto Sierra insiste que, con estas definiciones, se ha de reconocer cómo el campo de la contabilidad, además de pertenecer al ámbito de las organizaciones individuales (nivel microeconómico), es lo suficientemente amplio como para abarcar el sistema de la macrocontabilidad. También asegura que tal acepción genera espacio a otras áreas de discusión donde la contabilidad, como ciencia económica, puede aportar valiosos elementos: historia de la contabilidad, contabilidad ambiental (interdisciplinaria), inteligencia artificial y tecnologías emergentes en contabilidad, contabilidad pública, donde el contador puede

⁸FINNEY, Miller. Curso de contabilidad intermedia. Editorial Uteha. Tomo I.p.1.México, D.F. (1975).

⁹HOLMES, A. W. Auditoría: Principios y procedimientos. Editorial Uteha. Tomo I.p.6. México, D.F. (1975).

¹⁰TUA PEREDA, Jorge. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Bogotá (2004).

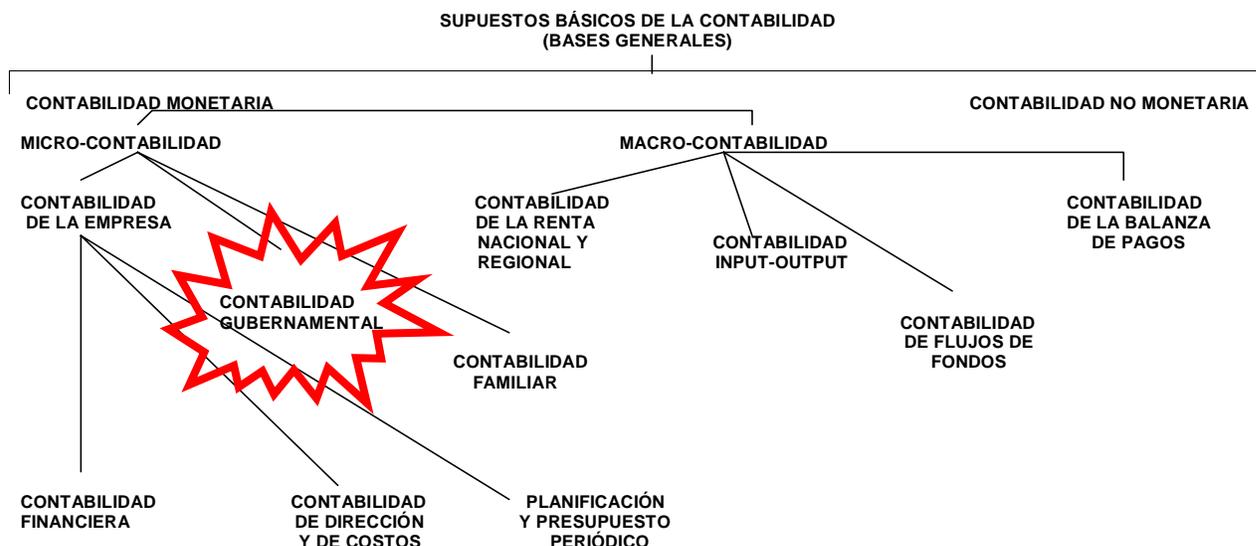
¹¹MATTESICH, R. Methodological Preconditions and General Accounting Theory Formation. En: The Accounting Review, (1972).

¹²MALLO, Carlos. Contabilidad analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (1994). Pag. 52.

profundizar y ampliar su radio de acción. De acuerdo con lo anterior, el campo de aplicación de la contabilidad incluye cualquiera de los sectores privados y públicos de la economía¹³.

Aunque son muy diversas y numerosas las definiciones de la contabilidad, las ya referenciadas permiten mostrar la variedad de conceptos que, a través de los años, ha tenido como disciplina de las ciencias sociales. En especial se ha de reconocer cómo junto con la economía ha recibido influencia de aspectos políticos, económicos, legales y sociales, de acuerdo con el avance de las sociedades.

Mattessich ha establecido un esquema para exponer las subdivisiones de la contabilidad:



Fuente: (Mattessich, 1972: 139)

1.1 CLASIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD

1.1.1 La micro-contabilidad. Se aplica a tres tipos de organizaciones. La contabilidad de la empresa integra todos los aspectos en un solo sistema de operación para proporcionar las respuestas adecuadas que informen de su estado real. La contabilidad pública, a pesar de las limitaciones que poseía, ahora incluye algunos aspectos de la contabilidad de la empresa. Finalmente, la de unidades de consumo; representada en especial por las familias y caracterizada por no tener un gran patrimonio.

¹³SIERRA, Ernesto. El balance general de la nación: una visión crítica. En: Sindéresis. Revista de la Auditoría General de la República. Bogotá (2002).

Ahora bien, para Mattessich históricamente la contabilidad se ha referido al plano microcontable y llama la atención acerca de la necesidad de extender el concepto al plano macrocontable: "...una teoría de la Contabilidad que tienda a un análisis científico no puede renunciar al potencial de generalizaciones y fertilización del encuentro que efectúa tal unificación"¹⁴.

1.1.2 La macro-contabilidad. Cuatro modelos pretenden relacionar de forma clara la renta, el gasto y la acumulación del capital y comprender su interrelación por medio de métodos desarrollados. De esta forma, en la macro-contabilidad se integra la contabilidad de los poderes públicos, tutores de la sociedad, bien como naciones, áreas supranacionales o mundiales.

Así, la macro-contabilidad comprende la contabilidad de la renta nacional y cuentas de producto –podría asimilarse al sistema de cuentas nacionales (SCN)–. Para ello se atiende a una división de las economías en cinco sectores: empresas no financieras constituidas en sociedades y cuasi-sociedades de capital, instituciones financieras, gobierno general, instituciones privadas y unidades familiares.

De otra parte, las actividades de cada uno de los sectores de las cuentas nacionales se reflejan en tres grupos principales de cuentas que indican: 1) la producción, 2) los ingresos y los gastos y 3) el financiamiento del capital (acumulación)¹⁵. En Colombia el organismo encargado de la configuración de dichas cuentas es el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE.

La contabilidad de los flujos de fondos registra las actividades del gobierno en sus transacciones financieras: tributación, gasto, concesión y recuperación de préstamos, financiamiento, determinación de déficit o superávit, ahorro propio y la deuda. Estos registros se elaboran bajo el sistema de operaciones efectivas de caja y el modelo de presupuesto económico o funcional, lo mismo que el presupuesto administrativo. En el ámbito colombiano, el Ministerio de Hacienda, el Banco de la República y la Contraloría General de la República trabajan sobre estos sistemas de información.

De otro lado, la contabilidad de la balanza de pagos describe fundamentalmente las transacciones de unidades económicas de residentes con el resto del mundo. El Banco de la República y el Ministerio de Hacienda se encargan de llevar registros de este tipo de estadísticas.

Por último, el modelo de contabilidad que se basa en el análisis intersectorial o el análisis input-output, de Leontief, se define como: la reciprocidad en las relaciones existente entre los diferentes sectores que componen el sistema económico de una nación, mediante una serie de ecuaciones lineales cuyos coeficientes numéricos representan las características estructurales propias del mismo y se

¹⁴MATTESICH Op.cit. p. 17.

¹⁵MANUAL DE estadísticas de las finanzas públicas. Fondo Monetario Internacional, 1987.p.7.

determinan basados en información recopilada a través de instrumentos estadísticos¹⁶.

1.2 CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

En el apartado anterior se caracterizó, de acuerdo con una clasificación general, la contabilidad en micro y macro contabilidad. De igual manera, se ubicó la contabilidad pública en la microcontabilidad. Ahora se hace necesario diferenciar entre la contabilidad del sector público y la contabilidad pública, en especial cuando se pretende observar el marco regulatorio y práctico de la última.

1.2.1 Contabilidad del sector público. La existencia de gran heterogeneidad en la naturaleza y en las funciones entre los diferentes entes que integran el sector público, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, es más que evidente. De ahí que también sea variada su incidencia en el sistema de contabilidad. En lo público se encuentran organizaciones que van desde la recepción de los tributos impositivos del Estado hasta empresas industriales y comerciales que tranzan sus valores en bolsas y mercados financieros internacionales.

Como señalan Jones y Pendlebury, la heterogeneidad del sector público no sólo se manifiesta en que

...las organizaciones del sector público presten variedad de servicios diferentes, sino que exhiban también una variedad de características legales, sociales, económicas y políticas. Estas organizaciones tienen poderes y responsabilidades distintos. Objetivos y fuentes de financiación diferentes y diferentes estructuras organizativas. Adoptan diferentes prácticas contables. Estas diferencias reflejan como el desarrollo del Sector Público ha respondido a presiones cambiantes a lo largo del tiempo y también al entorno histórico¹⁷.

Por principio, toda empresa o entidad, tanto del sector público como el privado, debe llevar contabilidad para observar su situación financiera y el resultado de sus operaciones. En algunos países, las entidades del Estado pueden llevar su contabilidad acorde a la normativa privada, como algunas corporaciones y empresas con ánimo de lucro en donde el Estado tenga algún tipo de participación. Es decir, que la contabilidad del sector público puede regirse por normativa contable privada o pública, de acuerdo con las características específicas de cada entidad. Para el caso colombiano, por dictamen legal, todas las entidades pertenecientes al sector público deben llevar su contabilidad de acuerdo con el “Plan general de contabilidad pública”, PGCP.

¹⁶LEONTIEFF, Wassly. Análisis económico input - output. Ediciones Orbis, S.A. Barcelona. 1985. Pag. 207.

¹⁷JONES, Roman y PENDLEBURY, Maurice. Public Sector Accounting. London: Pitman Publishing, 1984. p. 2.

1.2.2 La contabilidad pública: algunas aproximaciones teóricas. El término contabilidad pública se utiliza con diferentes acepciones de acuerdo con las circunstancias históricas y de entorno de cada región o país. Así, se encuentran diferentes doctrinas respecto del concepto.

La doctrina norteamericana, en términos de Torres Pradas, incluye la contabilidad pública dentro de la contabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro; distingue entre la contabilidad gubernamental, contabilidad municipal y contabilidad del gobierno federal.

Para los ingleses, la contabilidad pública se encuentra inmersa en la contabilidad del sector público. Es decir, se habla de la contabilidad de los organismos de dicho sector en los diferentes niveles que está estructurado el sector público: contabilidad del gobierno central, del gobierno local, de la seguridad social y, como una división adicional la contabilidad de las empresas públicas, contabilidad de los organismos autónomos estatales.

Para la doctrina francesa e italiana el concepto de contabilidad pública se constituye en una rama claramente identificada de la contabilidad. Con un régimen legal específico y un ordenamiento jurídico a todos los niveles¹⁸.

Para el caso colombiano, desde el punto de vista doctrinal, la contabilidad pública se acerca a la francesa o española: a partir de la Constitución Política y de conformidad con un ordenamiento jurídico es totalmente regulada por el Estado y reconocida como un instrumento para administración pública y el control de la gestión. Así, en el PGCP se establece que la contabilidad pública "comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezca y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionados con éstos"¹⁹.

Asimismo, el PGCP 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 recursos²⁰.

Colombia se conoce como uno de los pocos países que presenta información contable a nivel macro en el Balance General de Nación. Allí se consolidan todas

¹⁸TORRES PRADAS, Lourdes y MARTÍNEZ VICENTE, Pina. Manual de contabilidad pública. 2 ed. Madrid: Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, (1999).

¹⁹PLAN GENERAL de contabilidad pública. Panamericana. Capítulo I, artículo 10. Bogotá, (2003).

²⁰Ibíd. Presentación

las operaciones del sector público.

1.3 MODELOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA²¹

A continuación se establecen rasgos fundamentales de modelos de contabilidad pública seguidos por algunos países, inclusive Colombia. El lector podrá encontrar similitudes y diferencias y de allí obtener sus propias conclusiones.

PAÍS / ÁMBITO DE APLICACIÓN	CONCEPTOS	PRINCIPIOS CONTABLES
<p>BOLIVIA</p> <p>Se aplican sin excepción en todas las entidades del sector público señaladas por la ley. Administración central, Instituciones descentralizadas, Empresas Públicas no Financieras e Instituciones Públicas Financieras.</p>	<p>Contabilidad del Estado. Conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro sistemático de los hechos económicos y financieros de las organizaciones con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinada al control y apoyo del proceso de toma de decisiones de los administradores como también para el conocimiento de terceros interesados en la gestión.</p> <p><u>Plan de Cuentas:</u> El Catálogo o plan de cuentas administrado por la Contaduría General del Estado se estructurará en diferentes niveles de desagregación de acuerdo con el método de codificación y en coordinación de las subsecretarías de Presupuesto Tesoro y Tributación.</p> <p><u>Requisitos de la Información:</u> La información de las entidades gubernamentales tiene que ser útil y beneficiosa para los usuarios y para quienes administran las instituciones del Sector Público. De ahí que deberá reunir ciertas cualidades: oportunidad, claridad, comparabilidad, verificabilidad, representatividad, confiabilidad.</p>	<p>El principio fundamental, el de equidad: La contabilidad y la información gubernamental deben fundamentarse en la equidad, de tal manera que el registro de las operaciones económicas y financieras se efectúe imparcialmente en los organismos y entidades públicas.</p> <p><u>Otros principios:</u></p> <p>Integridad, devengado, partida doble, registro, ente, bienes económicos, entidad en marcha, ejercicio, unidad monetaria, uniformidad, objetividad, prudencia, costo histórico, materialidad</p>
<p>ESTADOS UNIDOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fondos gubernamentales: <ul style="list-style-type: none"> - Fondo general - Fondos Especiales • Fondo para proyectos de Inversión <ul style="list-style-type: none"> - Fondos para la deuda - Fondos de Valoración especial • Fondos de Explotación comercial: <ul style="list-style-type: none"> - Fondos de empresa - Fondos de servicios internos • Fondos Fiduciarios <ul style="list-style-type: none"> - Fondos Fiduciarios 	<p>En este país el ámbito público es característica la contabilidad de Fondos, en razón de que las entidades públicas y no lucrativas reciben recursos financieros que son usados de acuerdo a restricciones legales y se considera como un objetivo principal del sistema el seguimiento de los fondos y el cumplimiento de las diferentes restricciones que son impuestas. Entonces, la contabilidad de fondos tiene como propósito controlar el destino de cada fondo</p>	<p>El criterio de registro de ingresos y gastos varía de acuerdo a la naturaleza de los fondos.</p> <p>Por tanto la contabilidad de fondos permite el uso de diversos principios contables en distintas operaciones realizadas por la misma entidad gubernamental.</p>

²¹Elaboración del autor a partir de las recomendaciones y conclusiones adoptadas hasta la fecha por los Congresos (I hasta VIII) de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Los datos correspondientes a Colombia fueron obtenidos de Plan General de Contabilidad Pública de 1995.

PAÍS / ÁMBITO DE APLICACIÓN	CONCEPTOS	PRINCIPIOS CONTABLES
- Fondos de agencia		
CHILE Niveles institucional, sectorial y nacional	<p>La contabilidad pública mide e informa sobre el comportamiento de las transacciones del Sector Público y de los organismos que lo integran para apoyar el proceso de toma de decisiones del Gobierno. Además debe respaldar las acciones de control interno institucional, así como el control externo que ejerce la Contraloría General y otros organismos sectoriales de control.</p> <p><u>Requisitos de la información:</u> Pertinencia, Verificabilidad, imparcialidad, cuantificabilidad.</p>	Entidad, período contable, devengado, realización, bienes económico, dualidad económico, unidad de medida, entidad en marcha, costos como base de valuación, exposición, objetividad, equidad, prudencia, uniformidad, e importancia relativa.
ESPAÑA	<p>Es la parte de la microcontabilidad constituida por un conjunto de principios y normas aplicables a aquellos entes del sector público que desarrollan su actividad en el entorno de la misma.</p> <p>El objetivo de la contabilidad pública es proporcionar información para la toma de decisiones. Debe reflejar la imagen fiel, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad a que se refiera.</p> <p>Las cuentas que las sociedades públicas deben rendir al tribunal de cuentas constan de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.</p>	<p>Entidad contable, gestión continuada, uniformidad, importancia relativa, registro, prudencia, devengo, imputación de la transacción, precio de adquisición, correlación de ingresos y gastos, no compensación, desafectación.</p> <p>La aplicación de los principios esta dirigida a la obtención de la imagen fiel de I patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.</p>
COLOMBIA Será de aplicación para todos los entes públicos. Estos son los que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Además a los Fondos de origen presupuestas, entidades de economía mixta y las que se asimilen.	<p>La contabilidad pública es una rama especializada de la contabilidad que permite desarrollar los diversos procesos de medición, información y control en la actividad económica de la administración pública.</p> <p>Plan de Cuentas: Hace parte del sistema integral de información financiera definido por los funcionarios de la Contaduría General de la nación y su implantación es responsabilidad de todos los entes públicos</p> <p>Los requisitos de las información integridad, verificabilidad, economía y relevancia. Fines:</p> <p><u>De gestión:</u> Toma de decisiones financieras, administrativa, planificación, presupuestación.</p>	<p>Principio de equidad, universalidad, esencia sobre la forma, control y cumplimiento de normas legales.</p> <p>El principio de control considera que el proceso contable público visto integralmente, permite suministrar, en forma eficaz, evidencias de los hechos financieros, económicos y sociales, para ejercer el control, en todas sus manifestaciones.</p> <p>Postulados básicos:</p> <p>Confianza ciudadana</p> <p>Confiabilidad</p> <p>Utilidad</p>

PAÍS / ÁMBITO DE APLICACIÓN	CONCEPTOS	PRINCIPIOS CONTABLES
	<p><u>De control</u>: Facilita el ejercicio del control interno y externo de la administración pública, para asegurar la utilidad, oportunidad, eficiencia, eficacia y confiabilidad de la información y sus registros, estableciendo controles de legalidad, financiero, gestión y resultados.</p> <p><u>De análisis y divulgación</u>: posibilita el desarrollo de propósitos de investigación y asesoría de conformidad con los requerimientos de los usuarios de la información contable pública.</p>	
<p>MEXICO</p> <p>Se aplica por las instituciones que integran los poderes de la Unión constituidos por el poder legislativo, judicial y ejecutivo, este último integrado por las Secretarías y Dependencias del Gobierno Federal y por el sector paraestatal conformado por los organismos descentralizados, con personalidad jurídica y patrimonio propios.</p> <p>Las empresas de participación estatal mayoritarias, las instituciones nacionales de crédito. Las instituciones nacionales de seguros y fianzas y los fideicomisos públicos.</p>	<p>La contabilidad gubernamental es considerada como un conjunto homogéneo de normas, sistemas, criterios, procedimientos, métodos y conceptos, destinados a captar, clasificar, resumir, interpretar e informar sobre la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público federal.</p> <p>En el sector central el Catálogo de cuentas (Plan de cuentas) es el instrumento básico que permite la operatividad del sistema de contabilidad gubernamental y se define como el conjunto de conceptos generales y homogéneos cuya ordenación hace posible distinguir y formar subagrupaciones de conceptos de orden particular. Su finalidad es convertirse en un clasificador, ordenado y pormenorizado de las cuentas de mayor que se utilizaran para el registro de las operaciones del Gobierno Federal. Se conforma de cuatro niveles de clasificación y cinco dígitos.</p>	<p>Principio de ente, existencia permanente, cuantificación monetaria, periodo contable, costo histórico, importancia relativa, consistencia, base de registro, revelación suficiente, cumplimiento de disposiciones legales, control presupuestario e integración de la información.</p>
<p>ARGENTINA</p> <p>El ámbito de aplicación comprende a todo el sector público nacional integrado por la Administración nacional conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo estos últimos a las instituciones de seguridad social, empresas y sociedades del estado.</p>	<p>La contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico financiero de los entes públicos que requiere el aporte conceptual de la teoría de sistemas y de la teoría contable.</p> <p>Fines:</p> <p>Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera para la adopción de decisiones por partes de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.</p> <p>Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría.</p>	<p>El postulado básico es el principio de equidad, el cual establece que la incidencia en el patrimonio del ente respecto de las transacciones y consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser determinada conforme a un criterio ecuatoriano con relación a las partes interesadas.</p> <p><u>Otros Principios:</u></p> <p>Ente, ente en actividad, ejercicio contable, devengo, moneda de cuenta, valuación al costo, exposición, universalidad, importancia relativa, uniformidad, prudencia.</p>

PAÍS / ÁMBITO DE APLICACIÓN	CONCEPTOS	PRINCIPIOS CONTABLES
	<p>Permitir que la información que se procese y produzca en el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.</p> <p>La información contable debe exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos de situación del tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas.</p>	

Tanto en España como en la mayoría de los países latinoamericanos, incluida Colombia, la contabilidad pública tiene como objeto generar información acerca de la situación económico-financiera de los entes públicos con el fin de ejercer control, así como servir de herramienta para la toma de decisiones.

Los conceptos, principios y requisitos de la información son muy similares para los países reseñados anteriormente. La gran diferencia se da con el modelo norteamericano: usa una contabilidad por fondos, pues considera como principal objetivo de la contabilidad el seguimiento de los fondos que reciben las entidades públicas sin que se condicione la aplicación de los principios. Éstos dependerán de las distintas operaciones que lleva la entidad pública, a partir de su destinación.

AUTOEVALUACIÓN

1. En sus palabras defina brevemente contabilidad.
2. Describa las características de la micro y de la macro contabilidad.
3. ¿Cuál es la diferencia entre la contabilidad pública y la contabilidad del sector público?
4. Señale algunas semejanzas y diferencias existentes entre los modelos de contabilidad pública internacionales.

BIBLIOGRAFÍA

CAÑIBANO Leandro. Teoría actual de la contabilidad. Ediciones I.C.E. Madrid (1975).

FINNEY, Miller. Curso de contabilidad intermedia. Editorial Uteha. Tomo I. México, D.F. (1975).

HOLMES, A. W. Auditoría: Principios y procedimientos. Editorial Uteha. Tomo I. México, D.F. (1975).

LEONTIEFF, Wassly. Análisis económico input-output. Ediciones Orbis, S.A. Barcelona. 1985. Pag. 207.

MALLO C. Contabilidad analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994.

MANUAL DE estadísticas de las finanzas públicas. Fondo Monetario Internacional, 1987.

MATTESICH, R. Methodological Preconditions and General Accounting Theory Formation. En: The Accounting Review, (1972).

NIETO SÁNCHEZ, E. F. Evolución en el lenguaje contable del Estado. Plan General de Contabilidad Pública, 2003.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública. Panamericana. Bogotá, (2003).

JONES, Roman & PENDLEBURY, Maurice. Public Sector Accounting. London: Pitman Publishing, 1984.

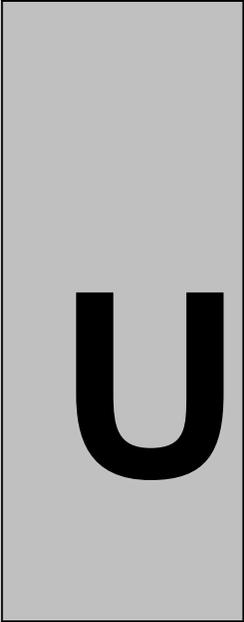
SIERRA, Ernesto. El Balance general de la Nación: una visión crítica. En: Síntesis Revista de la Auditoría General de la República. Bogotá (2002).

TASCÓN FERNÁNDEZ, M. T. La contabilidad como disciplina científica. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No 26 y 27 (mar. - sep., 1995).

TORRES PRADAS, L. y MARTÍNEZ V, Pina. Manual de contabilidad pública. Madrid: Ediciones CEF Centro de Estudios Financieros, 2 ed., 1999.

TUA PEREDA, J. Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Bogotá (2004).

BONILLA, Luis (2007). Apuntes contables. Extraído el desde:
<http://www.luis.bonilla.com/apuntescontables/cienciacontabilidad.htm>



UNIDAD II

**EVOLUCIÓN DE LA
CONTABILIDAD PÚBLICA EN
COLOMBIA**

EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

Objetivo. Observar el desarrollo de la contabilidad pública en Colombia para comprender los rasgos característicos de cada una de las etapas o períodos por los que ha atravesado, así como la ubicación de dichos hitos en la historia colombiana con el fin de proporcionar al estudiante un punto de referencia para analizar el modelo actual de contabilidad pública.

Presentación. En Colombia el proceso de difusión e implantación de las normas de contabilidad pública fue de difícil ejecución. Las razones van desde el conflicto de intereses entre lo público y lo privado, unido a la poca preparación de los miembros de los gobiernos locales, hasta las dificultades técnicas para implantar las doctrinas contables a realidades específicas. Se puede entonces argumentar que la evolución de la contabilidad pública se ha matizado por la constante falta de comprensión y aplicación de lo planteado en las normas concernientes al tema.

El presente módulo fue construido con base en una metodología historiográfica. De tal forma, se presentan diversos factores que afectan los hechos sociales y se convierten en variables de interacción mutua; es decir, no se limita a referir causas o efectos. Así, las interrelaciones de hechos de tipo social, económico, político y hasta religioso influyen en la elaboración de la normativa contable pública.

La construcción de una aproximación histórica de la contabilidad pública, en tanto que conocimiento, lleva a buscar una identidad de la disciplina contable de acuerdo con las características propias del trasegar del país. En consecuencia, se puede establecer cómo cada etapa y momento por los cuales han transitado las estructuras socioeconómicas del país influyen en la normativa y en la práctica de la contabilidad pública.

De esta manera, se han identificado cuatro períodos:

El período colonial y republicano atado al pasado colonial comprende desde la llegada de los españoles a tierra americana y el registro de las transacciones efectuadas por ellos con el sistema de cargo hasta 1847. Las ideas de la naciente burguesía quedan plasmadas en la ley 16 de 1847; ley que representa una ruptura de las ataduras coloniales frente a la normativa de la contabilidad pública y una victoria de los ideales liberales de la época.

El período de consolidación de la república y la ruptura con la tradición normativa de la contabilidad pública de la colonia abarca desde 1847 hasta 1923. En éste año la ley 42 sobre la Organización de la contabilidad nacional y creación del departamento de contraloría, propuesta por la misión Kemmerer, marca la desaparición de la corte de cuentas de origen francés y se gira hacia la creación del Departamento de Contraloría de ascendencia anglosajona.

El período de la modernización del estado –propuesta de la misión kemmerer

sobre la organización de la contabilidad nacional– comprende desde la promulgación de la ley 42 de 1923 hasta la expedición del primer plan general de contabilidad pública de modelo eminentemente patrimonialista en el año 1995.

La contabilidad patrimonialista en el sector público colombiano hace referencia al período que comienza con la expedición del primer “Plan general de contabilidad pública” en el año de 1995, materialización de la propuesta de la reforma constitucional de 1991 sobre la creación de la figura del Contador General de la Nación, hasta el presente.

2.1 PERÍODO COLONIAL Y REPUBLICANO ATADO AL PASADO COLONIAL

La contabilidad llega a América desde el mismo momento del descubrimiento. Al emprender Colón su segundo viaje con diecisiete naves y mil quinientos hombres, los Reyes Católicos le nombran un funcionario denominado “Lugarteniente de los Contadores Mayores de Castilla”. Rodrigo Sánchez de Segovia se encargó de controlar y registrar los ingresos y gastos de la expedición del descubrimiento²².

En el periodo colonial se pueden considerar dos grandes influencias : la de los Hausburgo donde se promulgan las primeras leyes de contabilidad pública y la influencia de los Borbones que se extendió hasta mediados del siglo XIX, pasadas cuatro décadas de la independencia de Colombia.

Dichas leyes estaban atadas al funcionamiento del Estado que, en ese momento, estaba asociado al circuito transaccional de los bienes privativos de cada una de las Casas Reales. Es decir, se confundía el ámbito público, estatal con el privado y la aplicación de las prácticas contables se consideraba adecuada, sin distingo de la naturaleza de las organizaciones. De hecho, las normas contables surgen como preocupación de la Corona al ser obligatorias. Aún con sus errores técnicos y escasa preparación de los funcionarios, sus representantes en las provincias se sirven de ellas para sus propios fines.

2.1.1 En tiempo de los Austria. En la dinastía de los Reyes Católicos, la estructura económica no consolidó en las colonias un poder suficiente para el desarrollo de una estructura jurídica de economía pública. La estructura de administración pública encargada de los recaudos no se regía solamente por criterios mercantiles, mantenía los principios medievales que imponían límites a la gestión pública y los recaudos de la Corona.

En este escenario se inscriben las primeras leyes de hacienda pública pioneras en Europa. El poder centralizador tenía que desarrollarse en el marco de un proceso económico que diera cuenta de las nuevas realidades comerciales, pero sin contraponerse a los intereses de los estamentos privilegiados de la sociedad. Dichos ideales persistieron y fueron aprovechados por el poder real.

²²GÓMEZ, A. Antecedentes históricos de la Contraloría. En: Revista Economía Colombiana. No. 150 (oct., 1983); p. 32.

Las reformas en el reinado de los Austria, originadas principalmente durante el imperio de Carlos I y de su hijo Felipe II, complementaron las reformas morales del tiempo de los reyes católicos. Al respecto, Esteban Hernández señala que la estructura de la Hacienda Real Castellana en los tiempos de Felipe II fue prácticamente la misma que heredó de su padre Carlos I. Se componía de dos esferas claramente diferentes: por un lado, la administración hacendística, propiamente dicha y, por el otro, la organización fiscalizadora o de intervención y control²³.

2.1.2 Estructura administrativa en la Nueva Granada. Las colonias eran fuente importante de recursos de una Corona que, para conservar su supremacía, requirió cierta organización de la Hacienda Real y la introducción de prácticas contables acordes a las circunstancias. La preocupación se centró en controlar los territorios colonizados a través de una jerarquía de organismos administrativos centralizados. En orden descendente se encontraban: el Rey, el Consejo de Indias, las Audiencias de América, los Virreyes, los cabildos y los tribunales reales. En la Nueva Granada también formaban parte de esta estructura las Cajas Reales²⁴ y el Tribunal de Cuentas. Con sede en Santafé de Bogotá se encargaban del sistema de recaudos y control.

Al frente de las primeras estaban los llamados Oficiales Reales: un tesorero, un contador, un factor y un veedor quienes ejercían la función fiscalizadora sobre el conjunto de las operaciones, en las Cajas Reales, lo que generalmente faltó en las provincias, donde sólo había el contador y el tesorero. El Tribunal de Cuentas estaba encargado de revisar y fenecer las cuentas e informes enviados desde las provincias sobre el producto de las rentas seccionales, los ingresos y los gastos²⁵.

Esta estructura permitió que las primeras instrucciones en materia de contabilidad pública se orientaran hacia las cajas reales, responsables del control de los recursos de la Corona. Del mismo modo, el Tribunal de Cuentas se constituyó en la institución colonial encargaba de ordenar la presentación de las cuentas que debían someterse a su revisión y consideración. Para ello exigía los documentos pertinentes de quien fuera necesario; también debía conocer acerca de los expedientes de reintegro a la hacienda por alcances y malversación de fondos²⁶.

²³El profesor Hernández analiza los folios 74 rº a 87 rº del libro que se custodia en el legajo 18 de la sección de libros de copias de documentos del archivo general de Simancas. Ver HERNÁNDEZ, Esteban. Las contadurías de libros de la contaduría mayor de hacienda a mediados del siglo XVI. En: Revista de Contabilidad. Vol. 1. ASEPUC. Madrid: (1998); p. 103-135.

²⁴Para el profesor Colmenares en el periodo comprendido entre 1537-1719 “El sistema entero de finanzas del reino reposaba en la existencia de Cajas reales, las cuales centralizaban los ingresos y los gastos” COLMENARES, Germán. Historia Económica y Social de Colombia. 1537-1719 Tomo I. T:M: Editores. 1999.p. 361.

²⁵JARAMILLO, Uribe J. Historia económica de Colombia. En: OCAMPO, José Antonio. (comp.). Bogotá: Tercer Mundo Editores, 1996. p. 86.

²⁶ Ibíd.

2.1.3 Las leyes en las Indias. Las primeras leyes buscaron regular el reporte de información como una forma de controlar la riqueza proveniente de la nobleza, el clero, los comerciantes y los encomenderos. En el profuso cuerpo legislativo de las Indias se conocieron las Reales Cédulas que surgían conforme los problemas o las necesidades derivadas de consultas o reclamaciones entre oficiales reales y los funcionarios de la Contaduría del Consejo de Indias.²⁷

Los avances en materia normativa, la estructura administrativa y, en particular, la regulación contable se encontraban inmersos en grandes legajos de leyes, como en el Reino de Castilla, donde desde 1484 se encontraba el “Ordenamiento de Montalvo”. Luego, en la etapa de Felipe II, verá aumentada su codificación: el rey ordenó imprimir en 1567 la “*Nueva recopilación*”, con cerca de 4.000 leyes. En 1680 aparece una vasta titulada “*La recopilación de las Leyes de los Reinos de Indias*”²⁸.

Sin embargo, el cumplimiento de esta legislación encontró dos obstáculos importantes: en primer lugar, la tensión de intereses entre la Corona y los estamentos privilegiados de naturaleza privada en la Nueva Granada, de especial relevancia para este período. Estos conflictos generaron cambios importantes en la manera de administrar las colonias, de ahí que nunca fueron exitosos y desembocaron en la crisis del modelo Austria²⁹.

El segundo obstáculo se encontró en la dificultad técnica en la aplicación de las normas contables. Existía confusión entre los funcionarios públicos de las indias y el Consejo. En consecuencia, se crearon compendios que recogieron ordenadamente las reales cédulas; de este modo se pretendía organizar la administración de la hacienda real y facilitar la labor de sus funcionarios. Por ejemplo, el censual real de 1596 incluye disposiciones a observar en años anteriores a su recopilación; refleja las vicisitudes del día a día y el funcionamiento de las instituciones establecidas en aquellos dominios. El profesor Donoso Anes recuerda que el tercer tomo del Censuario abordaba lo referente a la hacienda real hasta esa fecha³⁰.

Pero, a pesar de dicho ordenamiento jurídico-administrativo los ingresos de la hacienda necesarios para el avance del Reino no pudieron ser recaudados de manera limpia por los obstáculos que los poderes privados impusieron a la posibilidad de ese desarrollo. Quizá, gracias a estas trabas, las exigencias del Reino en materia tributaria nunca fueron exitosas.

²⁷ DONOSO ANES, A. Aspectos contables recogidos en las Leyes de Indias hasta 1596. Madrid. ICAC, p. 267.

²⁸ TUSSEL, J. Introducción a la historia del mundo contemporáneo. Madrid: UNED, 1986.p.66.

²⁹ AGUIRRE, Indalecio. Los grandes conflictos sociales y económicos de nuestra historia. Bogotá: Tercer Mundo, 1987

³⁰ Incluye tópicos como: (1) la forma y orden que los oficiales deben seguir en lo referente a la recaudación, (2) custodiar lo recaudado, (3) responsabilidad de los caudales, (4) los libros que están obligados a llevar los oficiales reales, (5) como debían realizar los pagos y libramientos y (6) normas relativas al cierre del ejercicio. El tomar cuentas, por parte de los oficiales de resultas, y la obligación de darlas. Ver DONOSO, ANES A. Aspectos contables recogidos en las Leyes de Indias hasta 1596. Madrid. ICAC, p. 268.

En conclusión, tal como lo afirma Jaramillo Uribe: “La administración colonial era lenta, complicada y arcaica”³¹. Existían dificultades en relación con la tensión de los intereses de la Corona como ente público y los intereses privados. Además, existían dificultades por el sistema arcaico de recaudos, caracterizado por la falta de personal y de recursos para llevar a cabo la labor. Lo anterior, unido a la crisis económica del reino por sus onerosas cargas financieras,³² hizo que el sistema de contabilidad pública cayera en letargo y en el olvido. Sólo hasta la llegada de los Borbones se da un nuevo aliciente a la contabilidad pública.

2.1.4 Los libros de contabilidad en la Colonia. Hermes Tovar, en su minuciosa reconstrucción estadística de los ingresos y egresos de la Real Hacienda el Nuevo Reino de Granada durante el siglo XVI, señala:

...un informe de 1572, presentado por un funcionario colonial, daba cuenta de la breve biblioteca que debería acompañar a los encargados de la contabilidad del imperio español en tierra firme, constituyendo la [...] base de un cuidadoso resguardo de los registros de todos y cada uno de los ingresos percibidos diariamente por la hacienda real. Que debían ser anotados en los siguientes libros:

- Libro Manual de fundición
- Libro Manual de caja
- Libro de Penas de cámara, Gastos de Justicia y Estrados de Cámara
- Libro de Almonedas de los tributos de mantas de los Indios de su majestad
- Libro de Rentas y repartimientos
- Libro Mayor Principal
- Libro de Acuerdos³³

La investigación del profesor el profesor Tovar toma como fuente el Archivo General de Indias de Sevilla y nos ha permitido acercarnos a una contabilidad correspondiente a los diversos sectores de la economía colonial. No solo para establecer la relación entre los ingresos y los gastos fiscales, y seguir las huellas de la conducta fiscalizadora del Estado, a través de sus registros sino como una fuente importante para la comprensión de muchos aspectos de la vida de ese mundo colonial que tanto desconocemos.

³¹ URIBE JARAMILLO, Jaime. La Economía del Virreinato 1740-1810, en OCAMPO, José A. Historia Económica de Colombia. Bogotá. T/M Editores. Fedesarrollo. Bogotá. 1994. p. 82.

³² La crisis del modelo Español, en términos financieros, se debe en gran parte a que las políticas del modelo español en el tiempo de los Austrias habían necesitado un gran caudal de recursos para mantenerse. En consecuencia, existió cierta impotencia en los últimos Austrias frente a las extremas obligaciones financieras adquiridas por los Austrias del siglo XVI.

³³ TOVAR PINZÓN, Hermes, El Imperio y sus Colonias, las Cajas Reales de la Nueva Granada en el Siglo XVI. Archivo General de la Nación. Bogotá, Colombia, 1999, p. 21 y ss.

Otra norma importante es la consignada en la Real Cédula de 1596 insertada en la Recopilación de la leyes de indias de 1681 en donde se “ordenaba llevar tres libros : Libro Manual, Libro Mayor, y Libro de Caja, aunque por el método de cargo y data. Sin distinción de oficios y común a los oficiales reales de las Cajas.³⁴ En el libro Manual se debían llevar todos los registro diariamente conforme se iban sucediendo (Ley 19). El libro Mayor se llevaba por ramos, separados por géneros, para hacer un sumario de cada cosa. (Ley 16) El libro de Caja registraba todas las partidas que ingresaban o salían especificando cada especie o materia señalando de que ramo procedían (Ley 6).³⁵

Como se enunció anteriormente, los libros se llevaban por el método de cargo y data. El cargo correspondía a los ingresos de la Hacienda Real, tal y como los diferentes tipos de impuestos recaudados por los oficiales reales. Data se refería a los diferentes tipos de gastos de la administración colonial, como el pago de sueldos a los funcionarios y todo tipo de estipendios.

En el Archivo General de la Nación se encuentra evidencia de los libros más antiguos de contabilidad. El primero, denominado “Libro común”, refleja la contabilidad llevada “desde 25 de septiembre 613 hasta fin de mayo de, 614”. El libro, forrado en piel, inicia con una inscripción de la fecha “el 1o. De junio 1613 a mayo 1614”, posteriormente se encuentra un índice “Relación de los géneros de Hacienda Real de este libro común que corre desde de septiembre del año de 1613 (en símbolos en el original)”. En relación con la época, también se puede hacer referencia al libro “Común de Cargos de la Real Caja de 1618 a 1620”³⁶. Lleva en forma detallada las cuentas que deben ir con doble firma, los registros se hacen en dos columnas, de un lado descriptivo y del otro presenta cantidades, mezclan números arábigos y símbolos de acuerdo con las costumbres de la época. Asimismo, se pueden encontrar señas y notas de revisiones de dichos libros (folio 93). En cada página se hacen sumas, aunque no en todos los casos se trasladan a la siguiente página sus resultados.

2.1.5 El papel de las Cajas Reales. De acuerdo con el profesor Donoso Anes, cada Caja tenía delimitado su distrito y recaudaba lo correspondiente a su demarcación, enviaba el remanente a la Caja Real Principal. Recaudaban lo correspondiente a su jurisdicción y recibían el remanente de las demás Cajas sufragantes dependientes de ellas, una vez que cubrían sus propios gastos. En contrapartida, debían ayudar, mediante el envío periódico de fondos, a sostener los territorios menos ricos que no podían autoabastecerse. Después de realizar esta redistribución, el sobrante se remitía a la Caja de la capital del virreinato y luego se embarcaba hacia la Metrópoli. En este sentido, las Cajas Reales desempeñaban, por tanto, una doble función: realizar pagos autorizados y

³⁴ DONOSO ANES A. Op. cit.p.271.

³⁵ DONOSO ANES A. Op.Cit. p. 274,275.

³⁶ Archivo Nacional. Archivo Anexo. Libros de Cuentas de Real Hacienda. Tomo/legajo1923- c.

recaudar los derechos reales que se reconocían bajo la denominación de “ramos”³⁷.

2.1.6 Período de los Borbones. Este período sobrepasa lo que tradicionalmente se conoce como época colonial: sus desarrollos en administración pública siguen vigentes durante comienzos de la República. Solo con la constitución de 1853 se marca una verdadera ruptura con la administración de corte Hispánico.

Con la extinción del Estado de los Hausburgo, se instaló en España la monarquía borbónica de ascendencia francesa. Esta casa propone un nuevo sistema social, político y económico. Deja atrás el concepto de los Austrias y la administración colonial fue reforzada y reformada. Los Borbones mostraron que España podía gobernar su imperio americano de forma competente y rentable. De hecho, el objetivo central del programa de modernización de Carlos III consistía en convertir los reinos de ultramar en verdaderas colonias que produjeran el máximo de ingresos para la metrópoli³⁸.

Dichas reformas se pueden resumir en: (i) el estímulo de las empresas privadas favoreciendo el lucro de los individuos, (ii) la consolidación de la libertad de comercio con el reglamento de libre comercio entre España e Indias dictado el 12 de octubre de 1778, (iii) reestructuración del régimen administrativo y fiscal de las colonias y (iv) la transferencia de tecnología al Nuevo Reino³⁹.

Estos hechos históricos rodearon la expedición de normas acerca de la contabilidad pública que, junto con toda la normativa contable, reapareció del silencio al que había sido llevada producto del declive económico en el que había estado inmersa España en el siglo XVII⁴⁰. La reaparición se formalizó en dos frentes: el primero, respecto de las prácticas comerciales y, el segundo, la aplicación del libro de partida doble en las cajas reales de las Indias⁴¹. Es

³⁷DONOSO ANES, A. Nuevo método de cuenta y razón para la Real Hacienda en las Indias. La instrucción práctica y provisional en forma de advertencias comentada (27 de abril de 1784). AECA, 1.999. p. 817.

³⁸ANDERSON, P. El Estado absolutista Siglo XIX. España, 1987, p. 79.

³⁹RESTREPO, J. C. Hacienda pública. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996. p. 237.

⁴⁰Para los historiadores la contabilidad pública en España había desaparecido en el siglo XVII. Basta con resumir los desarrollos de la contabilidad en España para analizar este hecho:

1. etapa premoderna, siglos XIII al XV.
2. etapa de instalación y de difusión de la contabilidad por partida doble (principalmente con la pragmática de sigales). Siglo XVI y primer tercio del siglo XVII.
3. etapa de silencio y de indiferencia sobre la vieja tradición de Castilla, siglos XVII y primer tercio del siglo XVIII.
4. etapa de reaparición de la partida doble, por intermedio de las ordenanzas de Bilbao, como novedad viniendo de Francia y con la plena adopción del modelo francés, segundo y tercer tercio del siglo XVIII y siglo XIX. Ver HERNANDEZ. Op. cit. p. 32.

⁴¹DONOSO, ANES A. Account Doctrines of the XVIII Century and their Influence on the Projects of Accountant reform at the Time. Ponencia presentada en el octavo congreso mundial de historia de la contabilidad. España, 2000. p. 1-2. Es de resaltar, sin embargo, que estas ideas de partida doble no eran nuevas en España, para 1550 existían trabajos en este sentido, como lo ha señalado el contador del consejo de indias Machado:

relevante para los intereses del presente módulo la segunda característica que se puede resumir en la reaparición del método de partida doble en la actividad de la Hacienda Pública.

En 1780, el Contador General de la Contaduría de Indias, don Francisco Javier Machado, planteó que el método de carga y data no era un método adecuado para las necesidades del Reino:

¿Cuál es el método de Cargo y Data? Hasta ahora no ha conocido el mundo método con este título. Solamente se sabe que Cargo y Data, Debe y Haber, Cargo y Descargo. Débito y Crédito. Entrada y Salida todos son unos mismos sinónimos con que únicamente se distinguen las dos partes de una Cuenta que son la acción y la pasión... pero método de Cargo y Data, ni de Debe y Haber para designar reglas y método de hacer los asientos, según corresponda, que es de lo que se trata, esto hasta ahora ni se ha visto ni conocido ni creo que se podrá ver ni conocer jamás⁴².

El esfuerzo más importante para racionalizar el tesoro de las Indias fue llevado a cabo por Machado gracias a un tratado considerado como el primero de contabilidad pública en las Indias. Machado propuso el método de partida doble el 22 de junio de 1780. En julio 6 de ese mismo año el Rey invitó al Contador General a elaborar una serie de instrucciones útiles para las cajas reales y para la administración de las Indias, el 27 de abril de 1784 el rey aprobó la instrucción.

Para 1785 se llevaron a cabo las labores previas para que el método fuese instalado. En 1786 se ordenó la implementación del sistema de partida doble en las Cajas Reales de Indias. En particular, para el Nuevo Reino de Granada se dispuso, por conformidad general, la instrucción denominada "instrucción práctica y provisional en forma de advertencias que debe servir a todas las Cajas Reales... para el modo de llevar cuentas de la Real Hacienda entre año, de formar Estados Mensuales y Tanteos anuales, y dar la Cuenta General a fin de cada uno como está mandado" que fue aprobada el 9 de mayo de 1784. De este modo, por vez primera se ordena el establecimiento del sistema de partida doble para la contabilidad de la hacienda real en el Nuevo Reino de Granada.

"En España escribió uno Bartolomé Salvador de Solórzano impreso en Madrid en 1550 y dedicado al sr Felipe II seis años antes que se promulgaron las leyes de Indias en que se funda mi instrucción: pero murió luego aquel gran Rei y empezó a decaer el comercio, que quien ha ido perfeccionando esta ciencia en las Naciones donde comenzó a florecer, y así el comercio y la Real Hacienda olvidaron en España aún lo que estaba escrito en orden al método de sus cuentas. Ha empezado a revivir nuestro comercio en este siglo; ha conocido la necesidad del método ya común de las demás naciones, recibe de ellas como cosa nueva lo que tuvo de dos siglos ha en su propio idioma, y a pesar de la novedad va cediendo la preocupación á vista de su propio interés".

⁴²DONOSO ANES, A. Nuevo método, Op Cit. p. 19. Mas aún, Machado es más radical al plantear que no existe ni en España ni en las indias un método para llevar la contabilidad: "¿Qual es el método que se sigue en España? Yo no he oído que haya alguna, y sólo sé que no le hai para llevar las cuentas diarias de la real Hacienda. La orden circular dice que en general no hay sino la práctica y en efecto no ha llegado á mi noticia, aunque lo he solicitado quanto es posible, que en manuscrito ni en impreso haya alguno produciendo reglas ni método para esto".

Al respecto, Donoso Anes aporta profuso análisis del cual se puede destacar:⁴³

De acuerdo con la estructura administrativa de la hacienda real, las funciones de los Oficiales Mayores consistían en el recaudo y en la custodia en común, y colegiadamente, de las propiedades de la Corona, sin intervenir en asuntos del gobierno pero gozando de plena independencia. Para realizar su labor estaban obligados a llevar tres libros de cuentas:

- En el libro Manual se asentaban las partidas con los términos "Cargo en" y "Abono a" y se consignaba el nombre de la cuenta que se cargaba o abonaba respectivamente, las partidas se trasladaban al libro Mayor y luego al libro de Caja.
- En el libro Mayor se incluían, de forma individual, las cuentas de ingresos y gastos de los distintos ramos. Francisco Machado afirmaba:

...es más regular llevarla con Debe y Haber que con el Cargo y Data; pues, aunque sea lo mismo, el Cargo y Data se contrae más comúnmente al que lleva la cuenta, y así se pone el Cargo lo que recibe y Data lo que paga. Pero intituladas las cuentas con los nombres de los Ramos, son estos y no los Oficiales Reales los que se apersonan, y es más consiguiente usar el nombre de Debe para cargarles lo que por ello se paga, y del de Haber lo que se cobra por su cuenta.

- En el punto octavo de la propuesta, Francisco Machado se refiere al libro de Caja:

...la cuenta de Caja, así como de cualquier especie, debe estar en el libro mayor. Así, resultará por el uno el líquido de la Haber de la Real Hacienda que es el cargo de los oficiales y por el otro la existencia de este mismo cargo con distinción del dinero, especies y créditos por cobrar y siendo esto lo que pertenece a los Oficiales reales o Ministro de la Tesorería, puede por esta razón llamarse libro de Caja o Tesorería aquel en que se reúnen las cuentas de su personalidad

A pesar de que para Machado el método de partida doble provee información contable a partir de cuatro principios –distinción, claridad, exactitud y economía–, la real ordenanza del 25 de octubre de 1787 revocó la instrucción de 1784. Al respecto ha de señalarse que “la instrucción provisional que Machado elaboró en 1784 fue editada en términos simples y pudo ser entendida por cualquier persona que estuviera dispuesta a aprender el nuevo método...”⁴⁴.

Sin embargo, los obstáculos para el desarrollo de las Ordenanzas en materia contable no se hicieron esperar. En la Nueva Granada hubo dos obstáculos: a) la tensión entre los intereses públicos y privados y b) la falta de instrucción de los

⁴³ Ibíd. p. 820.

⁴⁴ Ibíd. p. 26.

subalternos. El primero fue general para todas las colonias, pero el segundo fue propio de la Nueva Granada y se constituyó en determinante para la escasa implementación de lo dispuesto por Machado. Donoso asegura que la difusión geográfica de las instrucciones de Machado fue efectiva solo por corto tiempo – del 1 de enero de 1786 hasta el 25 de octubre de 1787–, aunque en su práctica fue de más larga duración.

Para el siglo XVIII había 101 cajas reales entre las 10 haciendas reales de la Corona en las Indias occidentales. Donoso señala que la aplicación de las normas fue exitosa en un 100% en Venezuela y Filipinas y por encima del 50% en el resto de las haciendas reales. Las excepciones fueron Cuba y, de modo especial, la Nueva Granada.

Pero, ¿por qué no se siguió aplicando esta instrucción en todas las haciendas reales? La dificultad de su aplicación no se debió a la incomprensión de los oficiales reales, el problema se dio bien en la relación del método con la actividad comercial. El caso de la Nueva Granada fue *sui generis*, la Hacienda Real fue la que menos asimiló las instrucciones y las razones son contundentes: El 24 de Octubre de 1787 Valdés, Arzobispo Virrey de Santafé, emitió una Instrucción en la cual se manifestó la imposibilidad de corresponder a lo dispuesto en la instrucción del Contador General, don Francisco Machado, en virtud de la poca instrucción de los subalternos y amanuenses de las Cajas Reales⁴⁵.

En resumen, el sistema de partida doble no se pudo establecer en la hacienda pública de la Nueva Granada, en parte, por los problemas relacionados con la tensión de los intereses económicos y, de otro lado, por la poca instrucción de los funcionarios que administraban las Cajas Reales. Este hecho significó un gran retroceso en el ordenamiento de las cuentas nacionales.

Ahora bien, es importante para la legislación contable de América española observar los aportes del Contador Machado, en tanto que significaron la ruptura del “sistema de caja” con registros de cargo y data. Sistema sustituido por el método de partida doble con la técnica contable propia de los avances de la época y las influencias de autores franceses. Pasarían aproximadamente 80 años para que, bajo el régimen liberal, de nuevo fuera ordenada la aplicación de la partida doble en el territorio de la antigua Nueva Granada.

2.1.7 Reformas de la hacienda pública en los inicios de la República. A fines del siglo XVIII, el impacto producido por la Revolución Francesa de 1789 innovó el oficio contable con la creación de las primeras oficinas de contabilidad en las dependencias públicas. Posteriormente, en 1807, Napoleón Bonaparte creó en Francia la Corte de Cuentas. Dependencia que tenía el encargo de indagar, juzgar y sancionar los asuntos relacionados con la contabilidad de los dineros

⁴⁵ Archivo General de la Nación. Tomo 129. Folios 530-536

públicos. Esta moderna modalidad de control fue adoptada, de manera paulatina, por numerosos países europeos y americanos, entre ellos Colombia.

Antes del desarrollo del período liberal (1853) se habían presentado algunas reformas del sector público caracterizadas por la reorganización del sistema de información. Sin embargo, tal reorganización tenía caracteres anárquicos, con cada reforma se cambiaba la estructura de la administración pública, los procedimientos y las prácticas. Como consecuencia, se ocasionaba el retraso de la contabilidad pública en sus informes y rendición de cuentas y se obstaculizaban los intentos de separar la esfera pública de la tradición colonial.

Siguiendo López Garavito hace un pormenorizado estudio de las reformas a la hacienda pública acaecidas en el siglo XIX. En su obra manifiesta que de 1824 a 1873 se produjeron diez reformas a la hacienda pública, indicador de la inestabilidad socio-política por la cual atravesaba la nueva República⁴⁶.

Don Pedro Gual, al ser nombrado Gobernador Civil de la provincia de Cartagena, fue el primero en desmontar el régimen tributario heredado de la Corona⁴⁷; actitud que sólo con el paso del tiempo se intentaría en el resto del país. Sus reformas dieron sus frutos con la aprobación del impuesto de renta de 1821; sin embargo, y como había pasado en las épocas coloniales, los problemas de adecuación dieron al traste con esta nueva pretensión.

El Congreso General de Colombia, por medio de la ley del 8 de octubre de 1821, suprime los tribunales de cuentas, heredados de la colonia en los diferentes países que conforman la República. Las funciones de dichos tribunales se establecen en la Contaduría General de Hacienda. Con esta misma ley se organizó la Contabilidad General de la República, cuya responsabilidad se delegó a cinco contadores (un decano y cuatro dependientes); y sus funciones eran de apoyo a las operaciones de la Tesorería General a través del registro y la consolidación de los movimientos de la cuenta del Tesoro.

Sin embargo, la existencia y permanencia de la Tesorería General no tuvo trascendencia, pues una ley sancionada en julio de 1824 ordenó su supresión y creó como alternativa una tesorería en cada departamento; junto con ello se crea una Contaduría Departamental en cada uno de los departamentos. El nuevo ente se encargaría del examen, glose y fenecimiento de las cuentas de las tesorerías principales y subalternas. De igual modo se establecen Juntas de Hacienda y se crea la Dirección General de Hacienda y Rentas Nacionales. Esta reforma "Organizó el sistema de tal forma que sus características relevantes [...] por sí mismas constituyen el primer perfil operativo de lo que hoy es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público"⁴⁸.

⁴⁶LÓPEZ G, Luis Fernando. Historia de la hacienda y el tesoro en Colombia 1821-1900. Bogotá: Banco de la República, 1992.

⁴⁷ LOPEZ, Op. cit. p.18.

⁴⁸LÓPEZ, Op. cit.p.30.

La ley 18 de abril de 1826 da origen a las contadurías departamentales, las cuales se contarían con un contador como segundo jefe de la hacienda en su respectivo departamento. El contador debía formar los estados financieros sobre las cuentas que se rindieron por las diferentes oficinas para dirigirlos a la dirección general, de conformidad con los modelos que ésta comunicare, sin perjuicio de los que separadamente debe remitir a la dirección cada oficina principal. También se establecieron las Juntas de Hacienda conformadas por un intendente, un contador y un tesorero departamentales para que, en casos especiales, aprobaran gastos extraordinarios que, debido a su urgencia, no dieran tiempo a ser consultados con el poder central⁴⁹.

En este período la responsabilidad del empleado público era mínima: "...las autoridades superiores [...] se expresaron reiteradamente en este aspecto, exigiendo orden, voluntad de trabajo y cumplimiento del horario en la jornada de trabajo"⁵⁰. Así, el mismo Libertador, en 1826, dictó decretos que buscaban ordenar la ejecución de las leyes de Hacienda. Asimismo, se establecieron penas a los funcionarios públicos que no cumplieran con su labor o que estuvieran comprometidos en actos de corrupción.

Una subsiguiente reforma al sistema de hacienda pública se realizó sólo dos años después. Tenía como objetivo centralizar el sistema de hacienda pública, también conformar modelos para los estados de las visitas mensuales de las arcas, cortes y tanteos anuales. Igualmente se dieron las reglas necesarias para la formación de los libros de cuenta y razón de las respectivas oficinas.

Era deber de las contadurías departamentales glosar y fenecer las cuentas que debían rendirse en todo el departamento dentro del término que fijaran los respectivos directores contadores generales. Estos oían el informe de los contadores departamentales y atenderían de acuerdo con las circunstancias locales de los departamentos y provincias la presentación y el fenecimiento de las cuentas⁵¹.

Una nueva reforma se llevó a cabo en el año 1832, debida a la atomización de la Gran Colombia. Tal reforma estableció y concedió plenos poderes a la Tesorería General de la República con sede en Santafé de Bogotá; se alcanzó así la unidad de caja para los gastos nacionales. La estructura orgánica fue la base de la reforma que restableció la Tesorería General de la República, centralizó en la Dirección de la Hacienda y, en las gobernaciones de las

⁴⁹REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 3 de agosto de 1824. Codificación Nacional de todas las Leyes de Colombia. Años 1821, 1822, 1823, 1824. Tomo I. p. 403-420.

⁵⁰LÓPEZ. Op. cit. p. 33.

⁵¹REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 18 de abril de 1826. Codificación Nacional de todas las Leyes de Colombia. Vol. 2, folios 305-311.

provincias, la administración y el control de las rentas y gastos públicos. De igual manera dotó de amplias funciones a los tesoreros⁵².

En la sección IV de la Ley 2 de 1832 se estipuló lo relacionado con la Contaduría General de Hacienda, entidad del ejecutivo que siguió siendo encargada del control del fisco. Debería cumplir la función de glose, examen y fenecimiento de las cuentas de la tesorería general, tesorerías de provincias, aduanas, correos, casas de moneda y otras administraciones principales de rentas.⁵³

A petición del poder ejecutivo, el general Santander, como presidente de gobierno, por medio del decreto reglamentario del 16 de junio de 1836 modificó la estructura administrativa de la Tesorería General. Con el objetivo de tratar de poner al día las cuentas, elevó de 10 a 17 los cargos de la planta de personal de la oficina. De igual manera, se definieron las funciones de los dos tesoreros generales, en las cuales se incluyó la tarea de elaborar el balance general para la aplicación de la mitad del sobrante de las rentas a favor del crédito público.⁵⁴ A pesar de esta nueva reestructuración, las cuentas de la hacienda no se lograron poner al día. El atraso y la desorganización la tesorería general como en las departamentales era evidente.

La guerra civil protagonizada entre 1839 y 1841 tuvo como efecto inmediato la expedición de la Constitución de 1843, pero dejó sumida al fisco en la pobreza. Rufino José Cuervo señaló que otras causas del deplorable estado de la Hacienda Pública eran: "primero, lo impreciso y complicado de las disposiciones fiscales; segundo, la dispendiosa y poco exacta recaudación de las contribuciones y tercero, la falta de una contabilidad fiscal exacta y la existencia de un sistema de examen de libros y cuentas defectuosos"⁵⁵. Esta situación se tradujo en el gran número de normas y disposiciones existentes.

López Garavito señala que en lo referente a la contabilidad pública, durante la primera administración de Tomás Cipriano de Mosquera (1837–1841) se abolió el sistema de contabilidad que regía desde la colonia, el de Cargo y Data. Se acogió el sistema de contabilidad por partida doble. Sin embargo, su aplicación fue extremadamente defectuosa y en casos nula. El manejo del plan contable era

⁵²Estas funciones se pueden resumir en: 1- cancelación de todos los gastos públicos, 2- examen de los informes de las operaciones de las tesorerías regionales, 3- el giro mensual para las transferencias de fondos a las provincias para el pago de gastos públicos, 4- la recepción de los dineros no gastados por las tesorerías regionales, 5- elaboración y entrega de los estados financieros del tesoro cada mes relacionando los ingresos y los gastos públicos y 6- recaudo de las rentas públicas por medio de las Tesorerías Provinciales, las Administraciones de Aduanas y correos, Casas de Moneda y de los comisionados para el recaudo de los diezmos en las parroquias.

⁵³REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 2 de marzo de 1832. Archivo General de la Nación, Sección República, Archivo Hispánico Restrepo. Caja 64 Fondo V, Folios 86-88.

⁵⁴REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 26 de junio de 1.836. Sala de negocios Generales del **concejo de Estado, años 1.836-1.837. Imprenta Nacional 1925. Folios 217-220.

⁵⁵CUERVO, R. J. Memoria del servicio de hacienda de la Nueva Granada al Congreso Constitucional de 1843. En: LÓPEZ, Op. cit. p. 72.

técnicamente errático, a tal punto que se envió un funcionario a Inglaterra y a Francia para estudiar los métodos y técnicas contables vigentes en Europa.

La contabilidad de la nación presentaba una situación de atraso y, por tanto, no cumplía con la función de informar oportunamente el estado de la cuenta que se requería con la debida oportunidad. Así, para 1843 la situación de la contabilidad general de la nación era el siguiente:

1. "Faltaba por presentar 1487 cuentas.
2. Faltaba por presentar la cuenta fiscal del último año
3. La tesorería general había rendido en 1843 la cuenta del año 1833 es decir, un retraso de 10 años"⁵⁶.

En esta línea, se puede indicar que la formación de los funcionarios encargados de la contabilidad era deficiente⁵⁷. La realidad consistía en que el Estado contaba con funcionarios de bajo nivel para las entidades gubernamentales y la propia función que debían desempeñar. Humberto Cubides, al respecto, anota: "las primeras universidades coloniales dirigidas por Dominicos y Jesuitas, incorporaron elementos contables a la instrucción para cuestiones eminentemente administrativas. La necesidad de especialistas contables, se solucionó trayendo personal del exterior hasta después de la independencia. Como política del estado se transferían individuos, sistemas y técnicas para aplicarse de manera idéntica en el país"⁵⁸.

En julio de 1843 se expidió un decreto que creaba en ese despacho una sección especial de contabilidad que funcionaría a la par con la dirección de la Contaduría General. Su objetivo consistía en "mantener un flujo de información de los ingresos y egresos del tesoro, así como los gastos en que el estado incurría para efectuar el recaudo fiscal"⁵⁹. También se obligaba a la Tesorería General y a la Dirección de Crédito Nacional, de tabacos y administraciones de correos, aduanas y casas de moneda a presentar trimestralmente un informe con el fin de obtener información precisa y oportuna, debido a la inoportunidad y retraso de la información de la Contaduría General.

Por medio de la Ley del 18 de mayo de 1846 se estableció una cuarta reforma. Clausuró la Tesorería General de la República y la reemplazó por la Dirección General de Tesorerías. La estructura propuesta hizo que los administradores contadores y los tesoreros recaudadores tuvieran tal cantidad de jefes que era difícil producir directrices precisas para el desarrollo de su actividad. Situación que, aunada con el gran retardo de la información financiera que provenía de las

⁵⁶Ibíd. p. 73.

⁵⁷En esos momentos no se contaba con docentes idóneos para la enseñanza de la técnica requerida.

⁵⁸CUBIDES, C. H. Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX. Universidad Central, 1994. p. 42.

⁵⁹LÓPEZ, Op. cit. p. 80.

provincias, generó un caos en la administración de información de las finanzas públicas de la época. Es importante anotar que se clausuró la Tesorería General de la República, de este modo se cerró la contabilidad que había realizado durante veinticinco años. La función de recaudación pasó a la Caja Central de Depósitos y los estados contables se emitieron al Director General de Tesorerías⁶⁰.

Ninguna de las reformas anteriores respondió a la organización eficiente para la captación de impuestos y rentas públicas, tampoco para la ejecución de los gastos y en general de la administración de hacienda. En este sentido, Arboleda afirma que

...el contador (Don José Eusebio Caro), a pesar de sus empeños, no pudo presentar el 31 de marzo la cuenta general de 1846 a 1847, por las muchas dificultades que ofrecía: era la primera cuenta general que se reformaba y no podía abarcar tan sólo un año, sino diez o doce sucesivos, de los cuales no había cuenta que no fuera preciso arreglar. Había que examinar los libros de más de cien oficinas principales de Hacienda [...] lo cual impuso el examen de más de trescientos volúmenes para la formación de la cuenta general⁶¹.

Son estas las cuatro primeras reformas a la hacienda pública y con ellas el cambio en las funciones que desempeñaba la contabilidad pública, realizadas en las tres primeras décadas de la República, antes que las ideas de la modernidad quedaran plasmadas en este tipo de estatutos. La próxima reforma, es decir la quinta, estará impregnada por las ideas liberales en un esfuerzo que sirve de antesala a las grandes reformas de los radicales liberales de mitad de siglo.

2.2 EL LIBERALISMO DECIMONONICO Y EL AVANCE DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En el período comprendido entre 1847 y 1923 se produjo un cambio de notable importancia: se revocó la corte de cuentas de inspiración francesa y se instituyó la Contraloría, a la cual se asigna la función de llevar la contabilidad pública. Representó ese hecho una ruptura con el pasado colonial y se enmarcó en el triunfo de las ideas liberales de la época.

Con la llegada de los radicales al poder, a mediados del siglo XIX, se pretendió la transformación del estado colonial, cambio que significaba expresar los intereses de una incipiente burguesía en todos los planos de la vida nacional. Las medidas de carácter socioeconómico fueron diversas: la abolición de la esclavitud para la libre contratación en la formación de mercados de trabajo, el otorgar carácter de mercancía a la tierra para la generación de renta por medio de su libre circulación,

⁶⁰Ibíd. p. 83-84.

⁶¹ARBOLEDA, G. Historia económica de Colombia. Banco Central Hipotecario, 1990. Tomo IV.

la quiebra de los monopolios y de la protección comercial, el establecimiento del librecambio en el comercio internacional, la abolición de gran cantidad de gravámenes coloniales que entrababan las fuerzas productivas⁶². Medidas que denotan, en sí, los primeros indicios para afrontar el desarrollo capitalista en Colombia.

El crecimiento económico en la segunda mitad del siglo se manifestó en diversos aspectos de la vida económica nacional y se guió, en gran medida, por los ciclos del sector externo: crecimiento fuerte entre 1850 y 1882 –concentrado, en especial, en las décadas de los años cincuenta y los setenta– y lento crecimiento entre 1882 y 1910⁶³. En el plano institucional se expide una Nueva Constitución, 20 mayo de 1853, de clara inspiración calvinista–liberal. La Carta consagró formas absolutas respecto de los derechos individuales: la expresión del pensamiento no tiene limitación alguna y los derechos ciudadanos prevalecen sobre el concepto de autoridad.

En este escenario las normas de contabilidad en general y, en lo aquí atañe la contabilidad pública, hacen su aparición y desarrollo como expresión de los avances y retrocesos en la vida política y social de Colombia. En este sentido sólo hasta 1847 se presentó el momento en que efectivamente se dio un cambio radical con el pasado colonial.

2.2.1 El sistema de contabilidad pública y la implantación del sistema de partida doble. El avance de mayor importancia para la contabilidad pública, en este tiempo, consistió en el decreto expedido el 30 de septiembre de 1847. Se pretendió establecer un sistema de contabilidad uniforme en las universidades y en los colegios que dependen del poder ejecutivo. El artículo primero señalaba que el sistema de contabilidad que seguirían en las universidades de la República y los colegios “será adoptado generalmente bajo el método de partida doble”. El registro de las operaciones se realizaría en ocho libros: cuatro principales – inventario, caja, diario y mayor– y cuatro auxiliares –presupuesto, balance, gastos varios y copiador–.

En el cuarto artículo describió el objeto de las cuentas y la forma de realizar los registros; separó las cuentas de capital o fondo activo permanente representadas en las cuentas números de 2 a 6 y las cuentas de productos y gastos. La cuenta censos pasivos se definió como el ramo que, por ser directamente opuesto al de censos activos, requiere cuenta especial. Aquel es elemento de capital y la faz positiva, asimismo la faz negativa de un mismo hecho económico.

En el quinto artículo presentó los procedimientos que se requerían para comprobar los asientos de las cuentas; el sexto, los procedimientos para el corte y

⁶²TIRADO MEJÍA, Álvaro. Manual de historia de Colombia. Bogotá: Printer Colombia, 1982. Tomo II. “El estado y la política en el siglo XIX”. p. 337.

⁶³OCAMPO, José Antonio . Colombia y la economía mundial 1830-1910.T.M. Editores. Conciencias. Fedesarrollo. Bogotá.1998. p. 71.

la rendición de las cuentas; y el séptimo, los modelos de los libros de contabilidad. Así, el libro mayor se llevaría de conformidad con el modelo A; el diario, con el modelo B y el de caja, con el modelo C. Los libros auxiliares de inventarios, etc. se arreglaron bajo los principios de contabilidad nacional⁶⁴.

El 26 de noviembre de 1850 se produjo la reforma a la Contabilidad General. En el marco de la descentralización, la reglamentación se fortaleció con disposiciones y principios que perfeccionaron el proceso presupuestal. Los aspectos más importantes se referían a la presentación de una “cuenta de cobro” al ordenador del gasto, para exigir cualquier obligación financiera al gobierno nacional; de igual manera, reglamentó las “órdenes de pago” para que fuesen entregadas a los verdaderos beneficiarios o a sus representantes. A su vez implantó “la obligatoriedad de realizar un inventario de los bienes por parte de los funcionarios responsables del manejo de fondos públicos”.

El decreto presenta siete procedimientos para la contratación de bienes, servicios y obras públicas. Pero el punto más importante para la contabilidad, consistió en la obligación de llevar la contabilidad por “partida doble” de las operaciones realizadas por la Tesorería General de la República, las casas de moneda, las aduanas de Buenaventura, Cartagena, Cúcuta, Santa Marta y Tumaco, las salinas de Zipaquirá y Chita y los correos de las principales ciudades⁶⁵. De este modo por primera vez en Colombia se establece la contabilidad pública por partida doble, luego del esfuerzo fallido que se hiciese en el pasado anterior por orden del Contador General don Francisco Machado.

2.2.2 Otras reformas a la hacienda pública. El avance legislativo efectuado en relación con el sistema presupuestal en sus fases de programación, ejecución y control permitió ubicarlo a la altura de las legislaciones presupuestales más modernas de la época. Es de particular atención la importancia que jugó en esta reforma a la hacienda pública, la contabilidad y las funciones otorgadas al Contador General, quien habría de dirigir el proceso presupuestario y la contabilidad del tesoro y de la hacienda pública. Se evitaba así que las cuentas nacionales fuesen llevadas por diferentes entes y, por lo tanto, la obtención de resultados diversos en las operaciones del gobierno.

El séptimo capítulo de la Ley 16 de 1847 describió la organización del Departamento de Contabilidad General⁶⁶. Al respecto se hace importante resaltar lo relacionado con la centralización de las cuentas y el procedimiento a seguir. La sección 5 manifestaba que en cada año económico se describirían los libros de la cuenta general de las operaciones del presupuesto y del Tesoro que llevará el

⁶⁴REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 30 de septiembre de 1847.

⁶⁵REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 26 de noviembre de 1850.

⁶⁶La contabilidad general estaba a cargo del Secretario de Hacienda, del Contador General, de los Contadores establecidos en las administraciones generales y particulares de hacienda, en las tesorerías generales y particulares de pago, en las intendencias generales de distrito y en los subalternos de la oficina del Contador General.

Contador General⁶⁷. Actos a los cuales sumaría copia de las partidas asentadas en la cuenta general relativa a aquellos datos. Además, había de poner a disposición de la comisión legislativa de cuentas los libros y comprobantes; por tanto, se convertía en responsable del archivo general de la Contaduría General⁶⁸.

El Decreto Ley 16 de 1847 y los decretos del 30 de septiembre del mismo año y el del 26 de noviembre de 1850 ordenaron, después de casi 70 años, llevar contabilidad por partida doble en los entes del gobierno. Labor que, al igual que en 1784, se tornó difícil de cumplir por la falta de instrucción de los funcionarios públicos de aquel entonces. Sin embargo, los nuevos cambios legislativos pretendían corregir de raíz las causas del desorden y el atraso en la presentación de las cuentas del gobierno, motivo importante para la reforma de 1843.

Los liberales radicales plantearon como una de sus reivindicaciones la lucha contra el centralismo; esto con el fin de permitir la autogestión de las provincias. Con este espíritu, la ley del 20 de abril de 1850, reforma a la hacienda pública en el período republicano, pretendía la descentralización de rentas y gastos públicos. La reforma estimaba que para el reconocimiento, liquidación y ordenación de los gastos públicos se dividiera la administración nacional en los departamentos administrativos de gastos⁶⁹, el establecimiento de las secciones de presupuesto de rentas⁷⁰ y de gastos⁷¹; además de otras orientaciones de procedimiento para hacer efectivo el pago de los gastos⁷².

Una nueva reestructuración al sistema de hacienda pública, se produjo en 1851, su eje central se dio en la modificación del sistema de aduanas, así como en la creación y en el establecimiento de funciones para los departamentos de Hacienda, del Tesoro y de Contabilidad General. Éste debería llevar a cabo la centralización universal de las cuentas de los departamentos de gastos en la

⁶⁷ La situación activa y pasiva del tesoro el primer día del año económico, la verificación de los presupuestos nacionales, la liquidación mensual de las rentas nacionales y la aplicación de los derechos reconocidos a cargo del tesoro al respectivo presupuesto, la liquidación y ordenación de pagos de los gastos nacionales mensualmente y la aplicación de los derechos reconocidos a cargo del tesoro al respectivo presupuesto, los ingresos y egresos materiales de las cajas nacionales, mes por mes y la aplicación de los recaudos y pagos efectuados a los presupuestos de rentas y gastos, la situación activa y pasiva del tesoro al fin del año económico, al terminar la vigencia económica se saldarán las cuentas.

⁶⁸ REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley del 7 de junio de 1.847. Archivo General de la Nación. Sección República. Archivo histórico. Restrepo. Caja 64. Fondo V. Volumen 17. Folios 69-75.

⁶⁹ La administración nacional se dividía en los departamentos administrativos de gastos de: 1. Gobierno, 2. deuda nacional, 3. justicia, 4. guerra y marina, 5. relaciones exteriores, 6. obras públicas, 7. beneficencia y recompensas y 8. gastos de hacienda y del tesoro. Se declararon diez rentas nacionales, entre las más importantes se encontraban la de aduanas, correo, papel sellado y salinas; las demás rentas se cedían a las provincias. De esta manera, se obligó a las provincias a expedir anualmente la ordenanza del presupuesto de rentas y gastos a cargo de las provincias.

⁷⁰ Una lista metódicamente clasificada de todas las rentas y contribuciones establecidas por la cámara, con expresión del monto probable de su producto bruto en todo el año a cuyo servicio se refiere el presupuesto.

⁷¹ Cuadro completo, claro y detallado, ordenado por capítulos y artículos de los créditos que se abren al ordenador respectivo para todos los gastos que correspondan a la provincia.

⁷² REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley del 20 de abril de 1.850. Archivo General de la Nación.

cuenta única del presupuesto y del Tesoro. También habría de dictar los reglamentos de contabilidad y adelantar la conformación definitiva del presupuesto nacional de rentas y gastos de acuerdo con lo informado por los Departamentos de Hacienda y del Tesoro⁷³.

Esta reforma pretendió tecnificar al máximo el proceso presupuestal en las etapas de programación, formulación, ejecución y control; lo mismo que la rendición y el fenecimiento de las cuentas. Es de especial atención, las atribuciones otorgadas a los gobernadores de las provincias en relación con la administración del personal y de los bienes del estado.

Otra reforma, la más detallada a la hacienda pública del régimen republicano, se produjo el 10 de mayo de 1859. Se estructuró en diez capítulos y en 157 artículos. Reorganizó la Secretaría General de Hacienda en las direcciones de la Tesorería General de la Confederación, Rentas, Crédito Nacional, Contabilidad General y General de Correos. Creó los cargos de Intendentes de los Distritos de Hacienda, cuya función central consistía en velar por el cumplido envío de las remesas de rentas de la nación desde las provincias hasta la Tesorería General de la República y proporcionar avances importantes al proceso presupuestario⁷⁴. En relación con la contabilidad presupuestal, clasificó en nueve departamentos la ejecución del gasto público⁷⁵.

Estructuró, por primera vez, una clasificación del presupuesto: 1. del texto del proyecto de Ley, 2. de dos cuadros sobre el producto calculado de rentas y otro de los gastos principales por departamentos, 3. de dos cuadros generales comparativos por capítulos del presupuesto de rentas propuesto frente al del año anterior y del presupuesto de gastos propuesto frente al que regía en el año fiscal anterior y 4. una nota de presentación general del secretario de Hacienda con el fin de justificar las cifras y la tendencia del recaudo y del gasto⁷⁶.

Mediante la Ley 68 del 4 de Julio de 1866, los Estados Unidos de Colombia proclamaron el Estatuto Orgánico de la Hacienda Nacional. Normatividad que estableció una estructura orgánica de la hacienda y del tesoro; creó las Secretarías de Hacienda y Fomento y la del Tesoro y Crédito Nacional. En torno a la legislación presupuestal, la Ley manifestó que las apropiaciones asignadas en cada capítulo del gasto no podían ser trasladadas a otros capítulos; creó la figura

⁷³REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 4 de junio de 1851. Codificación Nacional. Bogotá folio 524.

⁷⁴Por primera vez se ordena la prohibición de que el ejecutivo trasladara créditos o apropiaciones de un capítulo o un departamento a otro capítulo. Se abrió en la normativa presupuestal secciones independientes para los temas de “discusión y liquidación” del presupuesto ordenando los respectivos procedimientos. Definió la clasificación y nomenclatura de la administración pasiva de la hacienda, como también las funciones de los ordenadores del gasto. En la sección 4ª clasificó las operaciones del servicio del tesoro. En su capítulo VI, sobre el presupuesto, definió su formación y su fuerza restrictiva. En los artículos del 104 al 120 reglamentó lo referente a la discusión del presupuesto, lo mismo que su liquidación

⁷⁵Gobierno, Deuda Nacional, Justicia, Guerra y Marina, Relaciones Exteriores, Beneficencia y Recompensas, Obras Públicas, Comunicación y Estadística General y Hacienda.

⁷⁶CODIFICACIÓN NACIONAL. Tomo 18, años 1858-1859. Imprenta Nacional Bogotá, pág. 361 -391.

de “Créditos ejecutivos extraordinarios”⁷⁷ y la prolongación de la ejecución pasiva del presupuesto al ordenar que las partidas votadas para un año fiscal seguirían vigentes hasta el 31 de agosto del año siguiente, con el fin de liquidar y reconocer las acreencias y pagar.

Además, ordenó imprimir y poner en amplia circulación la liquidación del presupuesto a los dos meses de haber clausurado las sesiones el Congreso Nacional. Se evidenció, entonces, el avance de la legislación presupuestal que se veía complementado conforme avanzara el periodo republicano. Asunto que se consolidó más adelante con la redacción del código fiscal de 1873 expedido bajo el nuevo régimen federal.

Según Pulgarín y Cano, para 1870 "se presenta, por primera vez, un informe que contenía una relación de los bienes de la nación, cuyo objetivo principal era tener un mayor conocimiento y control sobre las propiedades del estado"⁷⁸. Este aspecto se constituyó en una innovación en materia de contabilidad pública propiamente dicha, en virtud a que, en ese momento, se precisó conocer información de tipo patrimonial, pues anteriormente solo se presentaba información de carácter presupuestal. En fin, la legislación se valora como de avanzada en ese sentido.

El primer Código Fiscal, propiamente dicho para la nación correspondió a la Ley 106 del 13 de Junio de 1873. Fueron notorias las modificaciones establecidas a través de sus 2192 artículos⁷⁹. El cuarto capítulo 4º, sobre el presupuesto, estableció 40 artículos acerca de la formación, la aprobación, la liquidación, la fuerza restrictiva y la delegación de créditos abiertos del presupuesto. Esta se consideró para el momento como la más completa legislación en materia presupuestal desde la formación de la República.

La estructura orgánica del sistema de Hacienda y Tesoro de los Estados Unidos de Colombia comprendió dos secretarías: la de Hacienda y Fomento⁸⁰ y la del

⁷⁷Definidos como adiciones extraordinarias al presupuesto que no provienen del legislador y que se presentan en las cuentas de cada secretaría y no en la Cuenta General del Presupuesto.

⁷⁸PULGARÍN GIRALDO, Hernán y CANO PABÓN, Jairo Alberto. Historia de la Contabilidad Pública en Colombia. En: Contaduría. No. 37. Medellín. Universidad de Antioquía. Facultad de Ciencias Económicas. Departamento de Contaduría. (sep. 2000).

⁷⁹Contenía variados temas agrupados en títulos como los de aduanas, policía marítima, nacionalización de buques, salinas, correos, telégrafos, monedas, tierras baldías, bienes nacionales, bienes desamortizados, minas, sueldos de empleados públicos, presupuesto, administración activa y pasiva de la Hacienda y Oficina General de Cuentas y Crédito Público.

⁸⁰De la cual dependían las Administraciones de Aduanas, Salinas, principales y subalternas de Hacienda, Casas de Moneda, la Dirección General de Correos, La Oficina de Estadística Nacional, las Oficinas de Telégrafos y Carteros de Bogotá

Tesoro y Crédito Nacional⁸¹, en la cual se encontraba la sección responsable de la Contabilidad⁸².

En los años posteriores los informes de Hacienda, redundaban en inexactitudes y escasa información contable, en tanto la atención de los gobiernos se centraba en la resolución de las guerras civiles. Es de anotar que, para ese período, sólo se consideraba a la contabilidad pública como un simple cálculo de ingresos y gastos. A pesar de ver la luz una instrucción para la llevanza de la contabilidad por partida doble, el sistema contable permaneció rigiéndose por el sistema de caja.

Posteriormente, la reforma constitucional de 1886 rompió con el proyecto liberal promulgado por los radicales de mediados de siglo. En cuanto al tema contable, en su artículo 59 esta nueva Constitución expresó: "La vigilancia de la gestión fiscal de la administración corresponde a la Contraloría General de la República y se ejercerá conforme a la ley"⁸³. Como consecuencia, sólo hasta 1923, con la ley 42 y por recomendaciones de la primera Misión Kemmerer, comenzará a operar la CGR.

Entre tanto se puede resaltar la ley 146 de 1888, orgánica de la Oficina General de Cuentas. Ordenanza que exigió incluir el informe del presidente dentro de los informes del tesoro. Sin embargo, la contabilidad seguía presentando dificultades para un efectivo registro de la información, como lo anotó en 1894 el Ministro de Hacienda, Miguel Abadía: "... debo manifestar con pena que a pesar de los esfuerzos hechos por algunos de mis antecesores, en este sentido, todavía no se ha logrado llevar la cuenta del presupuesto y del tesoro de una manera satisfactoria..."⁸⁴.

Para 1894 se hizo una reforma similar a la del Tribunal de Cuentas Francés con la cual se permitía la ampliación del contenido de los informes al incluir período del informe, nombre de las cuentas, número por examinar, autos de glosa, autos de fenecimiento, total de autos, alcances, multas y observaciones⁸⁵. No obstante, la dificultad contable no se superó.

Para 1898 la contabilidad seguía presentando fallas que se recrudecían con la falta de normativa al respecto. Como argumentaba el Ministro del Tesoro de este año: "Antes de 1888 los reglamentos de contabilidad andaban dispersos y esto

⁸¹Tenia a su cargo, en su sección primera, del tesoro y negocios generales, la Sección segunda se encargaba del crédito nacional; la Sección tercera de las pensiones y bienes desamortizados; la Sección cuarta de la Contabilidad general; y la sección quinta de Obras Públicas.

⁸²CÓDIGO FISCAL de los EE.UU. de Colombia. Archivo General de la Nación, Ley 106 del 13 de Junio de 1873. Folios 489 y ss.

⁸³GÓMEZ LEE, Iván Darío. El control de la gestión fiscal y sus alcances y los sujetos de control fiscal. En: Economía Colombiana. No. 298. Bogotá. Contraloría General de la República. (sep. – oct. 2003).

⁸⁴DÍAZ BAUTISTA, O. El control fiscal en el proceso de formación del Estado Moderno colombiano 1880 - 1930. En: Revista Economía Colombiana. Bogotá. Contraloría General de la República (mar. – abr. 1996).

⁸⁵Ibíd.

era causa de dificultades y errores. El decreto número 77 de ese año [1888], puso en parte remedio al mal que de ello surgía; pero tal decreto no llena hoy las necesidades de una contabilidad clara, metódica y sencilla como debe ser toda contabilidad nacional. Lo que existe es algo parecido al caos"⁸⁶.

Durante el lapso comprendido entre 1898 y 1904, periodo de la Guerra de los Mil Días, se dejaron de emitir informes; por tanto, no se tiene claridad normativa en este tiempo. Solo cuando surgieron condiciones de estabilidad temporal fue posible que la contabilidad se organizara y diera razón de las cuentas de presupuesto. Entre 1905 y 1907 se incorporaron, por primera vez, todas las cuentas de la república en general, se respondió a mayores grados de razonabilidad y se logró su presentación en los tiempos convenidos. En 1908 aparecieron por primera vez algunos principios generales de presupuesto que regirían las acciones contables de los funcionarios de la administración pública: Unidad de Responsabilidad, Unidad de Caja y Unidad de Cuenta⁸⁷.

2.3. MODERNIZACIÓN DEL ESTADO: LA MISION KEMMERER Y LA ORGANIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD NACIONAL

La abolición de la corte de cuentas, de inspiración francesa, constituyó el antecedente inmediato para la expedición de la Ley 42 del 19 de julio de 1923, sobre la reorganización de la contabilidad oficial y la creación del Departamento de Contraloría. Legislación promulgada con base en las recomendaciones de la primera Misión Kemmerer. El periodo se extiende hasta la expedición del primer Plan General de Contabilidad Pública, consecuencia de la Constitución de 1991 y la reforma en materia de Hacienda Pública contenida en la nueva carta política.

La ley de 1923, adecuó las condiciones imperantes a las nuevas realidades y entregó claras directrices para el manejo responsable y pulcro de los recursos por parte de los funcionarios públicos.

Cabe recordar que el contexto económico de los primeros 20 años del Siglo XIX se enmarca dentro de la prosperidad que generaron las exportaciones del café, el crédito externo y la indemnización por la anexión del canal de Panamá que entregó el gobierno estadounidense⁸⁸. La afluencia de estos nuevos recursos, permitió contratar una misión de consejeros norteamericanos que asesorarían al Presidente Ospina a desarrollar su plan de gobierno basado en la "nueva gerencia".

Así, el Gobierno decide contratar la primera misión de expertos norteamericanos con la intención de atraer a Colombia, la inversión y crédito de los Estados

⁸⁶Ibíd.

⁸⁷Ibíd.

⁸⁸Que para los Historiadores de la economía colombiana ascendía en ese momento a US \$197.807,740, dato tomado de Torres García, Guillermo. En: TIRADO. Op. cit. p. 203.

Unidos⁸⁹. El profesor Kemmerer, impulsor de la ortodoxia librecambista y de la inversión extranjera respondía, como manifiestan Alviar y Rojas, a la

...filosofía preponderante en los años inmediatamente siguientes a la Primera Guerra. Las conferencias internacionales de Bruselas (1920) y de Génova (1922) habían recomendado las siguientes políticas encaminadas a establecer la estabilidad monetaria rota durante la conflagración:

- Finanzas públicas responsables, lo que significaba presupuestos balanceados;
- Independencia de los bancos centrales frente a las presiones políticas del gobierno;
- Establecimiento de bancos centrales donde quiera que no existían;
- Control estricto de la inflación;
- Restablecimiento del oro como media de valor común a todas las naciones⁹⁰.

Fieles a esta directriz, los integrantes de la primera Misión formularon un conjunto de recomendaciones en temas de moneda, crédito y asuntos fiscales; dieron prioridad al manejo presupuestal y administrativo, a los impuestos, la contabilidad nacional y el control fiscal. Esta política se materializó con la presentación de 10 proyectos de Ley al Congreso coherentes con el nuevo dinamismo de la economía nacional. El congreso aprobó ocho:

1. Ley 20 del 4 de Julio de 1923 "Organización de papel sellado timbre nacional.
2. Ley 25 del 11 de Julio de 1923, "Organización del Banco de la República".
3. Ley 31 del 17 de Julio de 1923, "Por la cual se fija el número y nomenclatura de los ministerios".
4. Ley 34 del 18 de Julio de 1923, "Sobre formación y fuerza restrictiva de presupuesto nacional".
5. Ley 36 del 19 de Julio de 1923, "Sobre administración y recaudación de rentas nacionales".
6. Ley 42 del 19 de Julio de 1923, "Sobre Organización de la contabilidad nacional y creación de departamentos de contraloría".
7. Ley 45 del 19 de Julio de 1923, "Sobre establecimientos Bancarios"
8. Ley 46 del 19 de Julio de 1923, "Sobre instrumentos negociables".

⁸⁹Misión presidida por el profesor Edwin Walter Kemmerer, quien había sido asesor de gobiernos latinoamericanos como de Chile, Ecuador, Bolivia y Perú.

⁹⁰RAMÍREZ ALVIAR, Oscar y ROJAS HURTADO, Fernando. Elementos de finanzas públicas en Colombia. Bogotá: Temis, 1989. p. 89.

Puede observarse el interés en el desarrollo contable. En conjunto, tales leyes significaron un avance en la organización Fiscal del Estado, y condición previa para el desarrollo ordenado del crédito y la actividad comercial. Habrá que recordar que los proyectos para establecer el impuesto sobre el transporte de pasajeros y para reglamentar el impuesto sobre la renta no fueron aprobados.

Además, el establecimiento del patrón oro por consejo de la Misión fue un paso positivo para un país que anhelaba la estabilidad cambiaria y monetaria, pues la banca existente era reducida y deficientemente administrada. Estas ideas coadyuvaron a la solución de la inestabilidad de la época, producida por las guerras civiles acaecidas en los años anteriores y por la Primera Guerra Mundial. En palabras de Paul Drake, "...repentinamente Colombia se convertiría en el primer país sudamericano adherido al patrón oro, y, los incrédulos que quedaban, especialmente banqueros, comenzaban a aplaudir el sistema de Kemmerer"⁹¹.

Sin embargo, según López Mejía, "...no se deben sobrevalorar las medidas adoptadas por los consejeros financieros ni sus consecuencias. Como lo planteó Paul Drake, la Misión Kemmerer, solamente reflejó, reforzó y canalizó algunas tendencias internacionales y nacionales que realmente causaron los grandes fenómenos económicos de la época"⁹². El autor señala, además, que los principales aportes de la Misión al Banco de la República fueron, de un lado, la aceptación del público al nuevo Emisor, sumado a la confianza en los consejeros, pues no tenían ambiciones políticas –es decir, fue un aporte de tipo político– y, de otro lado, un aporte técnico. Éste consistía en un manual que especificaba cómo se debían llevar las cuentas, algunas indicaciones para el buen funcionamiento del edificio donde operaría el Banco, otros consejos de tipo administrativo y, finalmente, la manera como debía llevar la contabilidad el Emisor. Además, dichas leyes fueron "...una copia de las prácticas estadounidenses y por esto son similares para todos los países que contrataron los servicios del profesor Kemmerer"⁹³.

En la década de los años veinte se crearon varias instituciones con el propósito de impulsar el desarrollo de la agricultura, la industria, la infraestructura básica en carreteras ferrocarriles y navegación por el río Magdalena y otras obras de comunicaciones con la intención de ampliar el mercado interno colombiano⁹⁴.

2.3.1 La reorganización de la contabilidad en el sector público. La primera Misión Kemmerer propuso un nuevo sistema de administración que se encargaría

⁹¹DRAKE, Paul. La danza de los millones en Colombia 1923 -1933. En: Economía Colombiana. Ed. 289. Bogotá. Contraloría General de la República. (sep. – oct. 2003); p. 112.

⁹²LÓPEZ MEJÍA, Alejandro. El Banco de la República: antecedentes, evolución y estructura. En. Realizaciones, limitaciones y tensiones internas de la Misión Kemmerer en Colombia. Bogotá: Banco de la República, 1990.

⁹³Ibíd.

⁹⁴MEISEL, A. El Banco de la República: Antecedentes evolución y estructura. Ed. Banco de la República. 1990.

de reorganizar las finanzas públicas, en franco deterioro por estos años. Se tocaron el sistema monetario y bancario, el reordenamiento del crédito mercantil, la organización de la contabilidad nacional y, sobre todo, la promoción del desarrollo económico desde el Estado.

En relación con la contabilidad pública, el profesor Ferro manifiesta:

La misión norteamericana presidida por Edwin Walter Kemmerer inició en nuestro país por 1923 una inquietud en materia de contabilidad gubernamental, al aportar dentro de sus recomendaciones la orientación de la escuela contable estadounidense que junto con un gran aporte de técnicos colombianos, en el desarrollo y adaptación a las condiciones nacionales allegaron las bases para una moderna organización de la contaduría para la nación⁹⁵.

En el capítulo anterior se observó cómo la elaboración, la rendición y el control de cuentas sufrió numerosas reformas durante el siglo XIX; al final se impuso la institución de la Corte de Cuentas de origen francés en 1898. Al respecto, la Misión Kemmerer opinaba:

Colombia tiene una Corte de Cuentas, que consta de trece magistrados, cuyo deber consiste en examinar las cuentas de todos los empleados que recaudan o invierten fondos públicos. Sus funciones son casi de carácter judicial, y no lleva cuentas de ningún género relacionadas con las finanzas nacionales. La labor de la Corte de Cuentas, en cuanto al examen de aquellas, es de poca utilidad, debido a que el examen se demora extraordinariamente. Como demostración de la demora de la Corte en revisar las cuentas, basta observar que el auto de observaciones a las del Tesoro General de la República correspondiente al año de 1921, sólo fue recibido por este funcionario en abril de 1923⁹⁶.

De este modo se justificó que la Ley 42 de 1923 eliminara la Corte de Cuentas y creara el Departamento de Contraloría, de clara ascendencia anglosajona, como una entidad independiente⁹⁷, además del nombramiento del contralor por el ejecutivo, con el visto bueno de la Cámara de Representantes.

De igual manera, la exposición de motivos de la ley 42 de 1923 señaló la poca información en las oficinas del gobierno en relación con los desembolsos de los fondos públicos, producto de un defectuoso sistema de comunicación, "...pues aunque un decreto estable que debe comunicarse al Tesorero un informe por teléfono cada mes y un informe telegráfico cada viernes, esta información no se incluye en las cuentas. De otro lado, el director de la Dirección General de la

⁹⁵ FERRO, J. Introducción a la contabilidad gubernamental .1957. p. 7.

⁹⁶ REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 42 de 1923. Exposición de motivos. p. 172.

⁹⁷ Teóricamente esta entidad se consideraba como un organismo supraestatal para la vigilancia y control de la gestión fiscal en las entidades del Estado.

Contabilidad, tiene poderes limitados, por tanto no puede tomar acciones para obtener una información oportuna y pertinente”⁹⁸.

Así, los informes financieros presentados por la dirección general de contabilidad no exponían datos de vital importancia. Por ejemplo, al carecer de un informe de caja no era posible conocer el monto disponible al principio del año, como tampoco sus movimientos durante la vigencia. Además, no se presentaba ningún balance que reflejara la situación de las finanzas nacionales.

En este sentido, también se advirtieron diferencias en los informes oficiales de los distintos Ministerios. La disparidad de criterios metodológicos en la contabilidad se refleja, entonces, en que las cifras carecían de razonabilidad. Tal como lo afirma el mismo Kemmerer,

...los libros en la Dirección General de Contabilidad se abren por lo que resultan, el primer día del año de un inventario, por ejemplo, el Libro Mayor de dicha oficina se cerró el 31 de diciembre de 1920 con un saldo en caja de \$9.947.897. El nuevo Libro Mayor se abrió el primero de enero de 1921 con un saldo en caja de \$2.647.643, una aparente pérdida en una noche de \$6.700.253. Muchas diferencias análogas pueden encontrarse entre los balances de entrada y salida de otras cuentas⁹⁹.

Esta observación indica el estado de atraso y desorganización del sistema, en una época de importantes transformaciones en los flujos económicos relacionados con la cantidad y complejidad de las transacciones llevadas a cabo por el gobierno. Se propiciaban preocupantes niveles de desinformación en relación con ingresos, gastos, existencias de efectivo y, en general, las operaciones del gobierno. En esta línea, la exposición de motivos que sustenta esta Ley, manifestaba: “Tanto los negocios públicos como privados han aumentado grandemente en complejidad en los últimos veinte años, y debido a ello los métodos de contabilidad han tenido que ser considerablemente mejorados. El antiguo sistema de libros por partida sencilla y de cuentas de caja es casi inútil en la actualidad, si los negocios han de dirigirse con buen éxito”¹⁰⁰.

De igual manera, la teoría y la praxis han demostrado que una de las mejoras en los métodos de contabilidad y de revisión ha consistido en separar gradualmente las funciones de revisión de las de administración. Así, se ha tornado en algo común tener un contralor o inspector nombrado por los accionistas de una corporación, en vez de ser designado por los empleados superiores de la entidad.

Como consecuencia, en la citada ley se reconoció la prioridad de la responsabilidad que ha de caracterizar a los funcionarios del gobierno y, de igual modo, la importancia de la información financiera a efectos de verificación y

⁹⁸ REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 42 de 1923, Op. cit.

⁹⁹ *Ibíd.*

¹⁰⁰ *Ibíd.*

control de los ingresos y gastos públicos. Por ende, la contabilidad en los servicios del Gobierno se manifiesta en la fijación de dos objetivos fundamentales: "primero, probar que el empleado que tiene a su cargo la recaudación y desembolso de los fondos públicos ha sido fiel a sus deberes y, segundo, crear la necesaria información para el uso de los empleados encargados del manejo de los negocios, como para el uso del público, a fin de que sepa lo que el Gobierno está haciendo y lo que ha hecho"¹⁰¹.

Del mismo modo, en la exposición de motivos se siguió resaltando la importancia de un método racional de contabilidad que suministre información comprensible, oportuna y útil, para la administración y el eficiente manejo de las finanzas públicas. Allí se reafirmaba que "...no es suficiente que se regule de manera cuidadosa la recaudación y el desembolso de los fondos públicos. Ninguna información comprensiva y exacta sobre las cuestiones financieras puede producirse con los métodos actuales de teneduría de libros en Colombia..."¹⁰².

El capítulo II de la Ley 42, en el artículo sexto, enumeró las facultades y los deberes del Contralor General:

...el Contralor General tendrá competencia exclusiva en todos los asuntos referentes al examen, glosa y fenecimiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar todos los bienes de la nación, en lo relativo al examen y revisión de todas las deudas y reclamaciones, de cualquier naturaleza a cargo, a favor de la República, derivados de la administración activa y pasiva del Tesoro Nacional, y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y la manera de llevar las cuentas de la Nación, la conservación de los comprobantes y el examen e inspección de los libros, registros y documentos referentes a dichas cuentas. Lo dispuesto en este artículo no obsta para que los empleados administrativos puedan exigir a sus subalternos los informes y cuentas que a bien tengan y para hacerles las observaciones que estimen conducentes al buen servicio"

En otros artículos de la citada ley se ampliaron las facultades del Contralor General:

- Llevar las cuentas generales de la Nación, incluyendo las relacionadas con la deuda pública (art. 10).
- Prescribir los métodos de contabilidad y la manera de rendir todos los informes financieros de cualquier ministerio, dirección servicio, oficina, sección u otra entidad administrativa del gobierno (art. 11).
- Prescribir los procedimientos que han de seguir todos los funcionarios, empleados, agentes encargados del manejo de fondos o propiedades de la

¹⁰¹ Ibíd. p. 171.

¹⁰² Ibíd. p. 174.

Nación, para presentar sus cuentas, formar y confrontar inventarios, así como para todo lo que se refiere a enajenación de esos fondos o bienes en cualquier forma en que se haga (art. 12).

- Prescribir también, la forma que deben tener los libros de contabilidad, recibos, comprobantes, y todos los documentos que se refieran al recibo o desembolso de fondos, así como de cualesquiera formularios relacionados con las cuentas de los empleados o agentes de la República (art. 13).
- Hacer examen e inspección de los libros, registros y documentos relativos a la contabilidad nacional, efectuará la revisión y fenecimiento de las cuentas de todas las personas que manejen caudales del Tesoro Público o bienes nacionales, examinará y revisará todas las deudas y reclamaciones de la clase que fueren, que el Gobierno de la República deba satisfacer en cualquiera de sus ramos, lo mismo que los créditos existentes a favor de él (art. 15)¹⁰³.

Con esta reglamentación se pretendió que la Contraloría llevara una contabilidad moderna y regulara el gasto público. Se pretendía, de una parte, que lo público no se excediera en los límites prudenciales¹⁰⁴ y, además, la vinculación de la contabilidad al ejercicio del control fiscal. Se dio lugar a que el organismo controlador vigilara la contabilidad que elaboraban las diferentes entidades del gobierno.

2.3.2. La segunda Misión Kemmerer. El proceso de modernización del estado, iniciado siete años atrás, comenzó a tener resultados, algunos poco alentadores. De un lado, se consolidó la confianza en el Banco de la República; pero, a la vez, fue culpado de la inflación suscitada en esta época –inflación ocasionada por la expansión monetaria resultado de la conversión del capital extranjero en reservas–. De otro lado, hubo un fuerte crecimiento de ingresos y gastos corrientes del Gobierno Central debido al incremento del recaudo de los impuestos de aduanas –impuesto que "hasta el año 1935 fue la principal fuente de ingresos ordinarios... [Aunque] los gastos subieron aún más [...] aumentaron en más del 19% en todos los años del período 1924-1928"¹⁰⁵–.

Es preciso recordar que en 1928 se le cerraron los préstamos a Colombia. Algunos economistas afirman que el hecho se debió al *boom* del mercado de acciones; no obstante, Charles Kindlerberge señala que éstas afectaron a otros países en este año pero no a América Latina¹⁰⁶.

¹⁰³Ibíd.

¹⁰⁴ KALMANOVITZ, S. Economía y Nación. Una breve historia de Colombia. Siglo XXI editores .1998. p. 276.

¹⁰⁵MEISEL. Op. cit.

¹⁰⁶Ibíd.

Los efectos de la inflación comenzaron a sentirse en Colombia hacia finales de 1929; sin embargo, el éxito de las exportaciones contribuyó a que fuera uno de los países menos afectados por la Gran Depresión y, por consiguiente, que se recuperara rápidamente. Pero, como advierte Guillermo Torres,

...el incremento que ha tomado en estos últimos tiempos el ejercicio del crédito exterior, del cual hoy hacen uso la nación, los departamentos y los municipios, es asunto que merece mucha atención y prudencia. [...] Si la producción no se intensifica, y no se procura por este medio un aumento apreciable en las exportaciones, el porvenir, siempre incierto, puede traernos sorpresas muy graves. [...] El uso del crédito es tan beneficioso como peligroso. Si la nación, los departamentos y los municipios no efectúan inversiones sanas y juiciosas de sus empréstitos, los recursos provenientes de las ventas de bonos, serán dineros de maldición¹⁰⁷.

En este contexto Enrique Olaya Herrera contrata la segunda Misión Kemmerer. El recién electo presidente había prometido durante su campaña que contrataría una misión de expertos para adelantar las reformas necesarias para sacar a Colombia adelante. Al respecto Eduardo Sáenz Rovner señala que Olaya Herrera “estaba especialmente preocupado por asegurar mercados internacionales y mejores precios para las exportaciones de café, y por traer capital extranjero para explotar los recursos petroleros del país”¹⁰⁸

En general, los historiadores concuerdan en que la segunda Misión no tuvo los mismos resultados que la primera, pues se concretó en reformar o reforzar las instituciones que había creado la primera vez en un intento del gobierno por volver a atraer la inversión extranjera. Incluso Kemmerer estaba consciente de su papel: en 1927 afirmó que “un país que nombra consejeros y reorganiza sus finanzas, siguiendo orientaciones que los inversionistas norteamericanos consideradas las más modernas, aumenta sus posibilidades de interesar a los inversionistas norteamericanos y obtener capital en términos favorables”¹⁰⁹.

Esta nueva Misión norteamericana materializó sólo algunas de sus propuestas:

- La ley 73 de 1930 modificó la composición de la junta directiva, redujo el encaje, aumentó el cupo de préstamos al gobierno Central. Sin embargo, la filosofía respecto del Banco de la República siguió manteniendo el patrón oro.
- La ley 57 de 1931 reformó la ley 45 de 1923 sobre establecimientos bancarios.
- La ley 64 de 1931 reformó la ley 31 de 1923 sobre información y fuerza restrictiva del presupuesto.

¹⁰⁷ TORRES GARCÍA, Guillermo. La situación de Colombia: explicación de la crisis. En: KEMMERER Y EL BANCO DE LA REPÚBLICA. Bogotá: Banco de la República. 1994. p. 638.

¹⁰⁸ SÁENZ ROVNER, Eduardo. La ofensiva empresarial: industriales, políticos y violencia en los años 40 en Colombia. Bogotá: Tercer Mundo Editores, 1993.

¹⁰⁹ MEISEL. Op. cit. p. 326.

- La ley 82 de 1931 reformó la ley 25 de 1923, orgánica del Banco de la República.

El decreto-Ley 911 de 1932 estableció una serie de innovaciones en materia de la contabilidad pública, en especial en los artículos primero y sexto¹¹⁰. Esta normatividad estableció el Departamento de Contraloría como oficina de contabilidad y control fiscal, la cual no ejercería funciones administrativas distintas a las inherentes al desarrollo de su propia organización. También estableció el sistema de contabilidad que habría de ejercer el Contralor General de la República, respecto del análisis de la situación financiera de la Nación. En efecto, el sistema, sería de tal naturaleza que señalara, en cualquier momento, la existencia de dinero y demás recursos disponibles para atender las obligaciones procedentes de empréstitos y de otros fondos especiales creados por la Ley. El dinero y demás recursos del fondo común serían de destinación exclusiva para éste y, por tanto, no habrían de usarse para atender obligaciones de ningún otro fondo de diferente naturaleza o denominación.

Este decreto-Ley estableció, de igual modo, un oficial de presupuesto y contabilidad para el Ministerio de Hacienda, quien tendría directamente a su cargo los libros y registros de presupuesto y contabilidad del mismo. También, otorgaba a la Contraloría la función de llevar la contabilidad nacional al vincular, de esta manera, la contabilidad a la función del control fiscal.

En lo fundamental, esta reglamentación se dirigía a respetar los rubros presupuestales y a garantizar el pago de las obligaciones, sobre todo de los empréstitos contraídos con el exterior. Asunto éste de primordial importancia para la obtención de nuevos créditos ante la situación deficitaria que presentaban las finanzas públicas en ese momento.

En el siguiente apartado se describirán los primeros planes de cuentas que, en el caso colombiano, se dieron para el sector público a mediados de la década de los años cuarenta. Planes que tenían la finalidad de proveerse de un efectivo control de los recursos, pues dicha responsabilidad recaía sobre la Contraloría General de la República.

2.3.3 Los primeros planes de cuentas en el sector público. El cambio de modelo de desarrollo en la tercera década del siglo XX indicó nuevos roles para la contabilidad. De manera concomitante, debido a la Gran Depresión que azotó el mundo capitalista, se gestó un desarrollo hacia adentro, en lugar de desarrollo hacia afuera.

Un aspecto importante, observado en este período, consistió en la consolidación del intervencionismo de Estado en los diferentes asuntos de la sociedad nacional, en particular, en lo referente a temas económicos. Al respecto se puede indicar

¹¹⁰REPÚBLICA DE COLOMBIA. Reformatorio de la Ley 42 de 1923.

cómo en el período de 1930 a 1945 la economía colombiana presentó transformaciones estructurales de importancia, como el crecimiento del sector industrial debido a la escasez de los insumos provenientes del exterior afectados por el conflicto bélico mundial que dificultó las importaciones provenientes de Estados Unidos. Condiciones que exigen del Estado una nueva dinámica de intervención en aspectos como crédito para vivienda, agricultura e industria en la política económica. Esta situación requería de la contabilidad pública un papel de mayor complejidad, papel que pretende adaptar la disciplina a la realidad de su entorno.

En cuanto a la contabilidad del sector público, en este período puede considerarse como el primer intento de planificación contable a nivel estatal. La circular general 169 de 1944 del Ministerio de Hacienda dictaba normas de contabilidad y se impartían instrucciones para comprobar y rendir cuentas a las granjas agrícolas y ganaderas y estaciones experimentales dependientes del Ministerio de Economía Nacional¹¹¹. Esta orden permitió elaborar los primeros planes de cuentas. A partir de ese momento, se orientarían, de manera general, futuros esfuerzos relacionados con el asunto.

Activo	Pasivo	Cuentas transitorias
Efectivo	Depósitos	Gastos ordinarios presupuesto vigencia de... (año)
Avances	Cuentas por pagar	Gastos extraordinarios presupuesto vigencia de... (año)
Cuentas por cobrar Gobierno nacional		Suministros gratuitos
Inversiones de productos		Traspaso de fondos enviados
Bienes inmuebles		Rentas
Adiciones y mejoras		Productos y servicios
Almacén		Traspaso de fondos recibidos
Semovientes		Cosechas
Frutos en graneros		
Equipo y elementos de servicio		

La anterior tabla muestra primera estructura del catálogo de cuentas, en su primer nivel.

En el aparte II y III del catálogo de cuentas se indicaba detalladamente la dinámica de cada una de las cuentas correspondientes al activo, pasivo y cuentas transitorias. La parte IV indicaba que “la contabilidad se percibe como un sistema de partida doble” y que para registrar el movimiento de las operaciones, de acuerdo con la nomenclatura prescrita, se llevarían en los siguientes libros y

¹¹¹DIARIO OFICIAL. Bogotá (ene. – feb. 1945); p. 1012.

registros: Mayor, Diario (libro tabular), Registro de inventarios y Libro de balances. Además de otros libros auxiliares que registrarán detalladamente cada una de las operaciones realizadas por los organismos del gobierno¹¹², de tal manera que su lectura indique de forma clara la naturaleza y características de cada una de estas transacciones.

El Departamento de Contraloría expidió otros catálogos de cuentas para diferentes dependencias del gobierno nacional, como las indicadas en las circulares números 185 y la general 187 de 1945¹¹³.

Las anteriores reglamentaciones se constituyen en los primeros pasos de una planificación estable para el sector público. Aspectos que se fueron aplicando por medio de catálogos de cuentas en diferentes subsectores del gobierno hasta abarcar casi la totalidad de las dependencias gubernamentales.

2.3.3.1 La unificación de los sistemas contables de la Nación. Durante el periodo comprendido entre 1945 y 1966 se desarrolló en Latinoamérica una política económica sustentada en el modelo de sustitución de importaciones e incentivo a las exportaciones. El MSI surgió como una forma autóctona latinoamericana de gestión del desarrollo creada, en gran parte, dentro de los linderos académicos de la Comisión económica de las Naciones Unidas para América Latina, CEPAL. Para la mayoría de los países latinoamericanos, y el caso colombiano no sería la excepción, el MSI no representó una solución que permitiera el progreso económico del continente. En tanto, la industrialización se dirigió hacia la creación de unos cuantos monopolios rentistas en sectores frágiles y no claves de la economía nacional que no posibilitaron una acumulación de capital suficiente para impulsar un crecimiento estructural en el corto plazo.

La reforma constitucional de 1945, de marcado interés fiscal de parte del poder ejecutivo, elevó a canon constitucional el Control Fiscal mediante los artículos 59 y 60. Allí se estableció que la Contraloría General dejaría de "tener el carácter de simple departamento técnico de auditoria contable, para asumir la función fiscalizadora del manejo del tesoro público, no en forma autónoma, sino como una prolongación de la función originaria de la Cámara de Representantes de vigilar el gasto público"¹¹⁴. Más adelante, la Ley 58 propuso regular los artículos constitucionales referentes al control fiscal, al establecer normas en relación con

¹¹²Auxiliar de Caja, Auxiliar de Bancos, Auxiliar de avances, Auxiliar de cuentas por cobrar, Auxiliar de bienes inmuebles, Auxiliar de almacén, Auxiliar de adiciones y mejoras, Auxiliar de semovientes, Auxiliar de frutos en graneros, Auxiliar de equipos y elementos en servicios, Auxiliar de depósitos, Auxiliar de cuentas por pagar, Auxiliar de gastos, presupuestos ordinarios y extraordinarios, Auxiliar de inversiones de productos, Auxiliar de suministros gratuitos, Auxiliar de traspaso de fondos -enviados-, Auxiliar de rentas, Auxiliar de productos y servicios, Auxiliar de traspaso de fondos -recibidos-, y Auxiliar de auxiliar de cosechas.

¹¹³Diario oficial. Bogotá. (sep. 1945); p. 947.

¹¹⁴AMAYA OLAYA, Uriel Alberto. Fundamentos constitucionales del control fiscal. Bogotá: Umbral, 1996. p. 35.

rendición de cuentas, métodos de contabilidad, fenecimiento de las cuentas, multas y otros aspectos relacionados con el control¹¹⁵.

Para 1954 surgió en la Contraloría General de la Nación la iniciativa de sistematizar y unificar los sistemas contables de la nación; se estandarizaron con los de los departamentos, territorios nacionales y municipios, entes caracterizados por la anarquía en la presentación de sus estados financieros. Esta iniciativa llevó a la formación de un Gran Balance del Tesoro y de la Hacienda Pública, razón por la cual se expidió la circular general N° 300 de 1953 de la Contraloría General. El documento determinó y explicó los rubros del balance financiero de la nación, para la presentación de los balances consolidados a partir del 31 de diciembre de 1954¹¹⁶.

De esta circular se puede destacar la conformación del Balance de la Nación, dividido en dos partes. En primer lugar, el Balance de las Cuentas del Tesoro: aquí se enfrentan activos y pasivos corrientes para deducir la situación fiscal. En segundo término, el Balance de las Cuentas de la Hacienda: enfrenta los activos diferidos con los pasivos de la misma naturaleza para deducir, de su diferencia, el capital de la Hacienda Pública. Además, presentó la nomenclatura de las cuentas mayores para la presentación de los Balances Consolidados de la Nación y se advirtió que las “Agrupaciones Contables” sólo tienen por objeto presentar, clasificadas por conceptos homogéneos, las diferentes cuentas mayores.

El primer intento por unificar los sistemas contables, en lo relativo al presupuesto y la contabilidad, se cristalizó en 1955, año en el cual se creó, en el marco del tercer congreso de contadores, un comité permanente. Comité que analizaría y propondría la unificación con base en el documento aprobado en las IV y V Conferencias Nacionales de Contadores. El plazo otorgado para entonces fue de dos años.

El Estatuto Unificado de Vigilancia Fiscal estableció en Colombia la creación de un plan general de contabilidad que fijaría los fundamentos, principios y el catálogo de cuentas que darían origen al “Balance del Tesoro y de la Hacienda”. Esto con el fin de alcanzar la consolidación de la contabilidad central de la nación, departamentos, territorios y municipios.

El Balance del Tesoro cotejaba activos y pasivos corrientes y deducía de su comparación la situación fiscal de las respectivas entidades gubernamentales. En el balance de las cuentas de la hacienda figuraba en primer renglón la situación fiscal –para enlazar la primera con la segunda parte– y los activos y pasivos diferidos de la misma naturaleza –para deducir de su diferencia el balance de la hacienda pública–.

¹¹⁵CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Informe especial: ochenta años de cambios en el Estado y en el control fiscal. Bogotá: CGR, 2003. p. 16.

¹¹⁶FERRO. Op. cit.

De otro lado, el gobierno nacional expidió el de julio 18 de 1960 el decreto No. 1714 con el objeto de organizar el recaudo de los ingresos públicos. Asimismo, se pretendía efectuar los pagos y tener una información de las operaciones realizadas en las diferentes regiones del país, a fin de consolidarlas oportunamente en el Balance del Tesoro y de la Hacienda, Dispuso, de igual modo, la creación de tesorerías regionales, cuya función consistía en atender los pagos que debería hacer el gobierno central en las diferentes regiones del país.

Con el decreto 265 de 1961, las oficinas recaudadoras de impuestos nacionales se clasificaron en Administración de Impuestos Nacionales y Recaudaciones Subalternas. Entes que habrían de rendir cuenta de los ingresos y egresos de caja y especies. Una vez examinado su movimiento sería convertido en partida doble para incluirlo en los estados financieros por las oficinas principales¹¹⁷.

2.3.3.2 Reforma constitucional de 1.968. La reforma constitucional del Presidente Lleras Restrepo en 1968 tenía como eje central quitarle al congreso la iniciativa en el manejo de los recursos públicos y así separar el poder económico de la mecánica política. Con este criterio se produjo una nueva reforma a la Contraloría General de la República. La condición exigida por la clase política para aprobar la reforma en el Congreso consistió en controlar la ejecución de los recursos públicos, a través del control de la contratación al mantener, entre otras cuestiones, el control previo por parte de la Contraloría General de la República y de las nóminas del Estado¹¹⁸. El conjunto de reformas implantadas a la Contraloría General incluyó la supresión de la Oficina de Contabilidad, al eliminar la función de llevar las cuentas generales de la nación; sin embargo, mediante un artículo transitorio, le encargó nuevamente la labor de llevar estas cuentas hasta que la Ley determinara el organismo que realizaría tal función. De otro lado, se mantuvo la función de llevar el libro de deuda pública del estado y se amplió la capacidad para prescribir los métodos de contabilidad de la administración nacional y de sus entidades descentralizadas. Tiempo después, el manejo de estas cuentas y las decisiones de la inversión del gasto público fueron realizadas por el Departamento Nacional de Planeación; los gastos de funcionamiento, por el Ministerio de Hacienda.

En concordancia con lo anterior, el gobierno expidió el Decreto extraordinario 294 de 1973. En su artículo 135 estableció que la contabilidad general de la nación fuera llevada por el Ministerio de Hacienda y Crédito público, a través de la Dirección General de Presupuesto. Sin embargo, en septiembre de ese mismo año se declaró inexecutable esta disposición, pues se había autorizado al gobierno para que legislara sólo sobre temas presupuestales y no en asuntos contables, razón por la cual la Contraloría General siguió teniendo la función de llevar la contabilidad de la nación.

¹¹⁷AMARILLO, Manuel A. Contabilidad oficial. Bogotá: Centro Don Bosco, 1961. p. 68 - 69.

¹¹⁸GIRALDO, Cesar. Estado y hacienda publica en Colombia. Bogotá: Contraloría General de la República, 1994.p. 289.

2.3.3.3 Reforma a la Contraloría General de la República ,1975. En el gobierno de Alfonso López se produjo otra reforma a la Contraloría General de la República. El congreso de la República expidió la Ley 20 de 1975¹¹⁹, por medio de la cual se creó una comisión interparlamentaria con el objeto de determinar la entidad y la forma más adecuada de llevar la contabilidad nacional. También se dictaron normas en relación con la contabilidad general de la nación y estadística. El artículo 30 señaló los métodos de contabilidad aplicados a las transacciones realizadas por las entidades públicas; y en el 32, los entes de tipo descentralizado nacionales que enviaran sus estados financieros a la Contraloría General de la República, a efecto de consolidar las operaciones presupuestarias y financieras en la contabilidad del Estado. Por su parte, el artículo 34 indicó que el balance general de la nación presentado por el Contralor al Congreso debería señalar el déficit o superávit y además incluiría el balance del Tesoro y el balance de la Hacienda.

Para dar fundamento a la Ley 20 se expidieron los decretos 924 –el cual estructura la organización de la Contraloría de la República– y 925 de 1976. Éste determinó los procedimientos generales de control fiscal y de auditoría, la permanencia del control previo y el alcance que debería tener, se exceptuaban las empresas industriales y comerciales del estado y de economía mixta, cuyo control se hará de manera posterior. El noveno artículo ordenó que se registraran las operaciones de la administración nacional y los entes descentralizados, a efectos de consolidación de las cuentas generales de la nación por medio de sistemas técnicos de contabilidad prescritos por el Contralor General.

Así, al reorganizarse la dependencia encargada de la contabilidad general de la Nación, como División de la Contabilidad Nacional, regresó formalmente como función de la Contraloría General de la República; anteriormente su función fundamental consistía en el control de la gestión fiscal. Sin embargo, sólo hasta la Reforma Constitucional de 1991 se separaron estas dos funciones con la figura del Contador General de la Nación.

2.3.4 Reestructuración del sistema de Contabilidad Gubernamental. A mediados de la década de los años 70, y de manera paulatina, se fue abandonando el MSI, ante las complejas limitaciones creadas desde el entorno de su aplicación interna. Se fue dando paso al modelo de apertura económica MAE. Entonces, a partir de 1986 la contabilidad tuvo que adaptarse a un cambio estructural en el modelo de desarrollo: en 1987 la política económica expresa los lineamientos desregulacionistas fundamentales de un modelo aperturista, hecho que se consolida definitivamente en 1990 con la llegada al poder de Cesar Gaviria Trujillo.

En este contexto, la Contraloría General la resolución Orgánica N° 010899 del 20 de diciembre de 1984, o “Manual de contabilidad gubernamental”. El documento determinó un sistema de contabilidad integrado por tres subsistemas: el

¹¹⁹ REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 20 de abril 28 de 1975. Diario Oficial 34313 de 12 de mayo de 1975.

presupuestario¹²⁰, el financiero¹²¹ y el patrimonial y de costos¹²²; de manera paralela estableció el subsistema de cuentas de orden¹²³.

El sistema de contabilidad gubernamental habría de producir los Estados Financieros del Balance General de la Nación, a fin de mostrar el valor y la naturaleza de los bienes de la nación, así como las obligaciones a su cargo al término de la vigencia fiscal y estaba compuesto por dos partes:

- El Balance del Tesoro representaba la primera parte del Balance de la Nación, revelaba la situación financiera del superávit o déficit de las operaciones del gobierno al cierre del período fiscal. Estaba compuesto por activos corrientes que representaban fondos o valores fácilmente realizables y los pasivos corrientes. Lo mismo que la cuenta de Situación Fiscal para balancear activos y pasivos.
- El Balance de la Hacienda estaba integrado por activos diferidos a largo plazo, representados en inversiones permanentes, bienes inmuebles, maquinaria, equipo etc. y los pasivos o deudas también a largo plazo, como la deuda pública interna y externa. La cuenta de balance de la de Hacienda recogía los saldos favorables o desfavorables de la situación fiscal.

También se incluirían otros informes importantes: el Estado de Ejecución Presupuestal, el Estado de Resultado de la vigencia, el Estado de Resultado Patrimonial de la vigencia y el Estado de Operaciones Efectivas de la Tesorería General de la República.

Posteriormente, en 1989 se llevó a cabo una reforma al estatuto orgánico del presupuesto general de la Nación, actualmente conocida como la ley 38. Propuso la especialización de la Contraloría General de la república en materia fiscal, hizo énfasis en que existía una dicotomía entre la función de llevar contabilidad y la

¹²⁰El subsistema presupuestario registra por el sistema de partida simple las partidas de ingreso y gasto público con el fin de controlar e informar acerca del origen de los recursos y el estado de compromisos y ejecución de los gastos. Comprendía los registros relacionados con la aprobación, la liquidación inicial, las modificaciones y el control de la ejecución presupuestaria para determinar los cambios que se producen en los Balances de la Nación. Los registros de estos balances se asentaban por el sistema de partida doble en cuentas transitorias. La responsabilidad del sistema recaía sobre las divisiones delegadas de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y de la División de Contabilidad Nacional de la Contraloría General de la República, la cual realizaba la integración con el subsistema financiero.

¹²¹El subsistema financiero registraba las operaciones del gobierno de ingresos y gastos por el sistema de partida doble y de causación. Su objetivo consistía en reflejar la situación de los activos corrientes frente a los pasivos exigibles, al mostrar la disponibilidad o la necesidad de financiamiento. El subsistema se integraba con el presupuesto por medio de las apropiaciones giradas, las cuales eran autorizaciones que reconocían las cuentas por pagar y que, a su vez, servían como instrumento de control.

¹²²El subsistema patrimonial registraba las operaciones que representaban bienes fiscales y el costo de las obras públicas y de producción de bienes y servicios. La contabilidad de los bienes, se registraba de acuerdo con la reglamentación del manejo de los bienes de almacén de los elementos de inventario devolutivos o de consumo.

¹²³CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA. Contabilidad de la nación. En: Economía Colombiana N° 201-202.

función de control. Este es un antecedente del actual artículo 354 de la Constitución de 1991, donde se inicia el proceso de separación de estas dos funciones, de acuerdo con los modelos de administración pública de los llamados países desarrollados.

El modelo de Contabilidad Gubernamental señalado rigió hasta 1995, cuando se creó un Plan General de Contabilidad Pública propiamente dicho, cuyo origen es la nueva Constitución política, donde se crea la figura del Contador General de la Nación. Es de advertir que la contabilidad gubernamental, a pesar de ser un sistema viable y de informar metódicamente sobre las operaciones del gobierno, no produjo el resultado esperado para efectos de control, en tanto el sistema carecía de sanciones explícitas en el caso que las entidades del Estado no llevaran la contabilidad.

2.4 LA CONTABILIDAD PATRIMONIALISTA EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

El período que comprende desde 1991 hasta la fecha se ha caracterizado por la apertura económica y la transición de un estado intervencionista a un estado regulador. Esta transición ha obligado a flexibilizar los mercados de trabajo, de mercancías de producción y a la desregulación plena de los mercados de capitales para permitir su libre circulación. Además, se han promovido políticas de privatización con el objeto de absorber los excedentes existentes en el Estado. Las políticas mencionadas, flexibilización y privatización, se promueven en el discurso neoliberal que da preeminencia al mercado¹²⁴.

En este sentido, se puede afirmar que las circunstancias han sido un factor determinante en el cambio de modelo económico, sumado al triunfo de una nueva visión del Estado, o neoinstitucionalismo, que fundamenta su teorización en que el mercado es el mejor asignador de recursos. Así, aparecen las privatizaciones como un paso al uso eficiente de los recursos; del mismo modo surge el desmonte los subsidios, en aras de la competencia, la descentralización de recursos y de funciones. Finalmente, se introducen al Estado los nuevos criterios de gestión del sector privado, tendencia conocida como Gerencialismo y de cuestionada aplicabilidad para el sector público¹²⁵.

2.4.1 La reforma constitucional de 1991 y la creación de la Contaduría General de la Nación. La constituyente de 1991 estableció la figura del Contador General con el fin de asumir la competencia de llevar la contabilidad general de la

¹²⁴GIRALDO, C. y MORA, O. Crisis fiscal y financiera en América latina. Bogotá: ESAP - Tercer Mundo, 1998. Introducción general.

¹²⁵Es extensa la doctrina de los defensores de aplicar instrumentos de gestión de la empresa privada en el ámbito público. Autores como Klaus Luder y Robert Anthony aseguran que la contabilidad pública en nada o en casi nada debe diferenciarse de la contabilidad financiera empresarial: “es un intento de llevar a la práctica las metas de desregulación, orientación hacia el cliente, introducción de la competencia y el mercado, métodos de evaluación y técnicas de gestión, descentralización, y en general todas aquellas condensadas en la New Public Management”.

nación. El artículo 354 de la Carta política prescribe que: "...habrá un contador general funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan"¹²⁶. De la misma manera, se faculta al Contador General a uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la ley, entre otras competencias.

Transcurrieron casi setenta años para que la función de la contabilidad del sector público fuese llevada por la rama ejecutiva, en tanto que no es propiamente una actividad de control fiscal, sino de naturaleza esencialmente administrativa, motivo por el cual se le despojó a la Contraloría. La importancia de la figura del Contador, además de las derivadas de la centralización en un funcionario de esa esencial competencia, comporta en el plano sustancial ciertas ventajas: de acuerdo con Hommes,

El Contador General de la Nación realizará sus funciones partiendo de la aplicación al sector público de los principios universales de contabilidad, con el fin de obtener permanentemente la situación financiera de la nación, los resultados de la gestión, así como los cambios en la posición financiera y demás elementos que un Estado moderno requiere. El aumento en la calidad y confiabilidad de la información disponible sobre los resultados de la gestión pública mejorará sustancialmente las perspectivas de la realización de procedimientos de evaluación posterior cuyos resultados son de verdadera utilidad¹²⁷.

Ahora bien, la Constitución es clara en otorgar las competencias al Contador General de la Nación, quien llevará la contabilidad general de la nación "...excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría General de la República"¹²⁸.

Con la anterior directriz, se crea la Contaduría General de la Nación mediante el Decreto 85 de enero 10 de 1995. La Contaduría General ha tenido el propósito de concebir el Sistema Nacional de Contabilidad, el cual tiene el objetivo de revelar la situación financiera y económica agregada de los entes que conforman los sectores público y privado, para la toma de decisiones de política económica¹²⁹.

En el prólogo del Plan General de Contabilidad Pública el Presidente de la República, Ernesto Samper, consideró que con el PGCP

¹²⁶REPÚBLICA DE COLOMBIA. Constitución Política de Colombia. 1991 Bogotá: Impreandes. p. 137.

¹²⁷HOMMES, R. Evaluación expost de la contabilidad nacional y el uso eficiente de los recursos. En: Control y evaluación de la gestión pública. DNP. Santafé de Bogotá. 1994. p. 292.

¹²⁸REPÚBLICA DE COLOMBIA. Constitución Política, Op. cit. p. 137.

¹²⁹PLAN GENERAL de Contabilidad pública. 1996. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

...damos un gran paso por cuanto éste constituye una herramienta, a mi juicio fundamental, no sólo para la organización de las cuentas nacionales, para el conocimiento real de nuestro patrimonio, de sus activos y pasivos, sino porque como columna vertebral del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, [...] Colombia sabrá no sólo cuanto tiene y cuanto debe, sino con criterio de gerencia empresarial en sus distintos frentes, sabrá en qué, y con cuales resultados ha invertido sus recursos. Creando así las condiciones para la organización administrativa y financiera del Estado eficiente, transparente y ético, pilar de ese país que todos anhelamos¹³⁰.

Ernesto Sierra insiste en el sentido eminentemente “gerencialista” con el cual fue concebido el PGCP. Plan llevado a cabo en el marco de la modernización del aparato estatal refrendado por la Constitución de 1991 y cuyo origen se encuentra en la doctrina defendida por autores como Robert Anthony y Klaus Lüder¹³¹. Teóricos que, como manifiesta Dodero Jordan, son fieles defensores de la incorporación de criterios de administración privados aplicados a los actuales sistemas de gestión en la administración pública. "Una segunda fuerza de cambio es el gerencialismo o la Nueva Gestión Pública, que, para mejorar la eficacia y la eficiencia en el sector público intenta trasplantar al sector público las técnicas de gestión propias del mundo empresarial, entre ellas la técnica contable..."¹³².

De este modo, los sistemas contables de tipo patrimonialista utilizados en la empresa privada, incluidas sus características cualitativas, son propuestos para el sector público. Si se observan los planes de contabilidad pública de diferentes países, los objetivos que debe poseer la información contable se ven permeados por el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones. Se actúa en correspondencia con un nuevo concepto en el manejo de las entidades públicas basado en principios de eficiencia, eficacia y economía, con el propósito de que la productividad del sector alcance niveles óptimos. Exigencia de un mundo globalizado.

AUTOEVALUACIÓN

1. Establecer las características fundamentales de cada período histórico de la contabilidad pública en Colombia.
2. Elaborar un ensayo acerca de la evolución de la contabilidad pública en Colombia.
3. Realizar un análisis crítico de las implicaciones de los hechos históricos en el desarrollo de la contabilidad pública.

¹³⁰PGCP, Op. Cit. Presentación.

¹³¹SIERRA, E. El balance, Op. cit.

¹³²DODERO JORDAN, Adolfo. Evolución de las estructuras contables en las administraciones municipales. 1999. Tesis Doctoral. Universidad San Pablo. Facultad de Ciencias Económicas. p. 400.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE, I. Los grandes conflictos sociales y económicos de nuestra historia. Bogotá: Tercer Mundo, 1987.

AMARILLO, M.I A. Contabilidad oficial. Bogotá: Centro Don Bosco, 1961.

AMAYA OLAYA, U. A. Fundamentos constitucionales del control fiscal. Bogotá: Umbral, 1996.

ANDERSON P. El Estado absolutista Siglo XIX. España, 1987.

ARBOLEDA, G. Historia económica de Colombia. Bogotá: Banco Central Hipotecario, 1990. Tomo IV

ARCHIVO GENERAL DE LA NACIÓN. Tomo 129. Folios 530-536

ARCHIVO NACIONAL. Archivo Anexo. Libros de Cuentas de Real Hacienda. Tomo/legajo1923- c.

CODIFICACIÓN NACIONAL. Tomo 18, años 1858-1859. Imprenta Nacional Bogotá

CÓDIGO FISCAL DE LOS EE.UU. DE COLOMBIA. Archivo General de la Nación, Ley 106 del 13 de Junio de 1873.

COLMENARES, Germán. Historia Económica y Social de Colombia. 1537-1719 Tomo I. T:M: Editores. 1999.

CUBIDES C. H. Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX. Universidad Central, Bogotá.1994.

DÍAZ Bautista, O. El control fiscal en el proceso de formación del Estado Moderno colombiano 1880-1930. En: Revista Economía Colombiana. Contraloría General de la República, Bogotá (mar. – abr., 1996).

DODERO JORDAN, Adolfo. Evolución de las estructuras contables en las administraciones municipales. Tesis Doctoral. Universidad San Pablo. Facultad de Ciencias Económicas. Madrid.1999.

DONOSO ANES, A. Nuevo método de cuenta y razón para la Real Hacienda en las Indias. La instrucción práctica y provisional en forma de advertencias comentada (27 de abril de 1784) AECA, 1999.

DONOSO ANES, A. Aspectos contables recogidos en las Leyes de Indias hasta 1596. Homenaje al profesor Saez Torrecilla. ICAC. Madrid.

DONOSO, ANES A. Account Doctrine of the XVIII Century and their Influence on the Projects of Accountant reform at the Time. Ponencia presentada en el octavo congreso mundial de historia de la contabilidad. España, 2000.

DRAKE, P. La danza de los millones en Colombia 1923 -1933. En: Economía Colombiana. Revista de la Contraloría General de la República. Ed. 298. Bogotá (sep.- oct., 2003).

FERRO, J. Introducción a la contabilidad gubernamental, Contraloría General de la República. Bogotá.1957.

GIRALDO, C. Estado y hacienda publica en Colombia. Bogotá: Contraloría General de la República, 1994.

GIRALDO, C. y MORA, O. "Crisis fiscal y financiera en América latina. Bogotá: ESAP. Tercer Mundo, 1998.

Gobierno, Deuda Nacional, Justicia, Guerra y Marina, Relaciones Exteriores, Beneficencia y Recompensas, Obras Públicas, Comunicación y Estadística General y Hacienda.

GÓMEZ LEE, I. D. El control de la gestión fiscal y sus alcances y los sujetos de control fiscal. En: Revista Economía Colombiana. No. 298. Bogotá (sep. – oct., 2003).

GÓMEZ, A. Antecedentes históricos de la Contraloría. En: Revista Economía Colombiana. No. 150. (oct., 1983).

HOMMES, R. Evaluación expost de la contabilidad nacional y el uso eficiente de los recursos. En: Control y evaluación de la gestión pública. DNP. Santafé de Bogotá. 1994.

JARAMILLO URIBE, J. Historia económica de Colombia. Ocampo José Antonio Compilador. Bogotá: Tercer Mundo Editores, 1994.

KALMANOVITZ, S. Economía y nación. Una breve historia de Colombia. Siglo XXI Editores, 1998

LÓPEZ GARAVITO, L. F. Historia de las Indias y el Tesoro en Colombia. Banco de la República 1992

LÓPEZ MEJÍA, A. El Banco de la República: Antecedentes, Evolución y Estructura. Bogotá: Banco de la República, 1990.

LÓPEZ, L. F. Historia de la Hacienda Real y el Tesoro. Banco de la República 1992.

MEISEL ROCA. Kemmerer en Colombia, Banco de República: Antecedentes, evolución y estructura. Ed. Banco República. 1990

NIETO SÁNCHEZ, E. F. Evolución en el lenguaje contable del Estado. En: Revista Legis del Contador. Bogotá (ene.- mar., 2000).

OCAMPO, J. A. Colombia y la economía mundial 1830–1910. Bogotá: TM editores. Colciencias – Fedesarrollo, 1998.

Plan general de Contabilidad pública. 1996. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PULGARÍN GIRALDO, H. y CANO PABÓN, J. A. Historia de la Contabilidad Pública en Colombia. En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquía No. 37. Facultad de Ciencias Económicas. Departamento de Contaduría. Medellín (sep., 2000).

RAMÍREZ ALVIAR, O. y ROJAS HURTADO, F. Elementos de finanzas públicas en Colombia. Bogotá: Temis, 1989.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Constitución Política. Bogotá: Impreandes, 1991.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Contraloría General de la República. Contabilidad de la Nación. En: Economía Colombiana. N° 201-202.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Contraloría General de la República. Informe especial: Ochenta años de cambios en el Estado y en el control fiscal. Bogotá: CGR, 2003.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 26 de Junio DE 1.826. Sala de negocios Generales del Concejo de Estado, años 1.836-1.837. Imprenta Nacional 1.925.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 26 de Noviembre de 1850

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto del 30 de Septiembre de 1847

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Diario oficial. Septiembre de 1945.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Diario Oficial. Bogotá, Enero - febrero 1945.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 18 de abril de 1.826. Codificación Nacional de todas las Leyes de Colombia. Vol. 2, folios 305-311.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 2 de Marzo DE 1.832. Archivo General de la Nación, Sección República, Archivo Hispánico Restrepo. Caja 64 Fondo V, Folios 86-88

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 3 de agosto de 1.824. Codificación Nacional de todas las Leyes de Colombia. Años 1821, 1822, 1823, 1824. Tomo I.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 4 de junio de 1.851. Codificación Nacional. Bogotá

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 42 del 19 de julio de 1923. Diario oficial.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley del 20 de abril de 1.850. Archivo General de la Nación.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley del 7 de Junio de 1.847. Archivo General de la Nación. Sección República. Archivo histórico. Restrepo. Caja 64. Fondo V. Volumen 17.

REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 20 de abril 28 de 1975. Diario Oficial 34313 de 12 de mayo de 1975.

RESTREPO, J. C. Hacienda pública. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1996.

REVISTA DE CONTABILIDAD. Vol. 1 ASEPUC. Madrid, 1.998.

SÁENZ ROVNER, E. La ofensiva empresarial: Industriales, políticos y violencia en los años 40 en Colombia. Bogotá: Tercer Mundo Editores, 1993.

SIERRA E. El balance general de la Nación. En: Revista Sindéresis. (ene. mar., 2002).

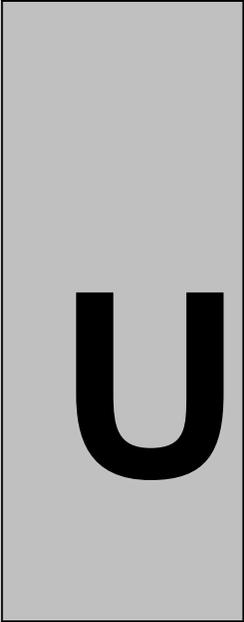
TIRADO MEJÍA, A. Introducción a la historia económica de Colombia. Medellín: La Carreta, 1976.

TIRADO MEJIA, A. Manual de historia de Colombia. Bogotá: Printer Colombia, 1982.

TORRES GARCÍA, G. Kemmerer y el Banco de la República. "La situación de Colombia: explicación de la crisis". Bogotá Banco de la República, 1994.

TOVAR PINZÓN, H. El Imperio y sus Colonias, Las Cajas Reales de la Nueva Granada en el Siglo XVI. Bogotá: Archivo General de la Nación, 1999.

TUSSEL J., Introducción a la historia del mundo contemporáneo. Madrid: UNED, 1986.



UNIDAD III

**EL PROCESO EN
CONTABILIDAD PÚBLICA**

EL PROCESO EN CONTABILIDAD PÚBLICA

Objetivo. Dar a conocer al estudiante, para el manejo instrumental del modelo de contabilidad pública, los conceptos esenciales en relación con el proceso contable y, de este modo, generar habilidades para la revelación y el registro de la información contable pública.

Introducción. En el apartado anterior se caracterizó el sistema contable colombiano como patrimonialista; se señaló su fundamentación en la medición del patrimonio. De igual modo se observó que los objetivos de la información se rigen por el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

A continuación se presentarán los aspectos instrumentales para la construcción del sistema de información de la contabilidad pública. En primer término se analiza el concepto de patrimonio, su representación y el proceso de reconocimiento y de valoración. En segundo lugar se estudia la clasificación y funcionamiento de las cuentas basados en la teoría matemática de las cuentas, expuesta por el profesor Carlos Mallo. El tercer aspecto a estudiar es el Plan General de la Contabilidad Pública Colombiano, en donde se observa al catálogo general de cuentas conformado por los siguiente niveles: clases, grupos, cuentas, subcuentas y cuentas auxiliares. Finalmente se analiza el proceso contable público definiendo cada una de las etapas desde la captura de las operaciones hasta la presentación de los informes financieros.

3.1 EL BALANCE: REPRESENTACIÓN DEL PATRIMONIO¹³³

La contabilidad cumple un importante papel en los sistemas de información; por tanto, ha de responder a las necesidades de los usuarios que se encuentran interesados en tener información que les permitan tomar decisiones de tipo económico.

Para dar respuesta a dichos requerimientos, la contabilidad utiliza el modelo patrimonial. Se refleja así, de un lado, la estática patrimonial –la representación de la composición y el valor del patrimonio en un momento del tiempo– y, de otro lado, la dinámica patrimonial –el análisis de la evolución del patrimonio en el tiempo–.

De igual forma, se acompaña el modelo descrito con la identificación bidimensional de las transacciones. Esto es, la caracterización de las operaciones desde una doble perspectiva: origen (financiación) y aplicación de fondos (inversión). Lo anterior permitirá el reconocimiento de la circulación de los valores a través de los registros de los hechos contables, al involucrar la doble naturaleza señalada.

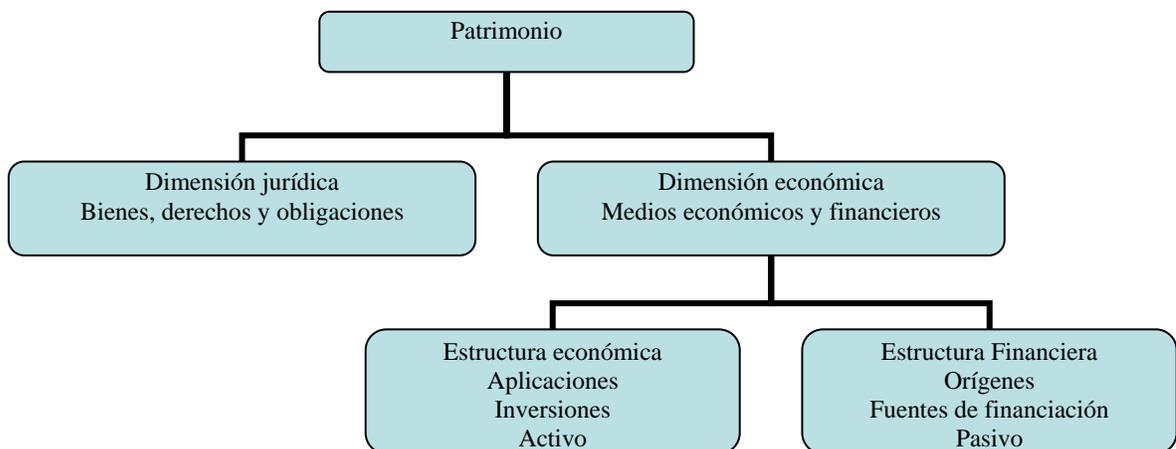
¹³³La metodología y el proceso de configuración del módulo se estructura de acuerdo con lo estipulado por SIERRA et al. Contabilidad financiera.



Fuente: Adaptado de Sierra G. et. al. 2000

3.1.1 Definiciones básicas.

Patrimonio. “El Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos”¹³⁴. Ahora bien, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública “el patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir con las funciones de cometido estatal¹³⁵”. El patrimonio se puede visualizar de la siguiente forma:



Fuente: Adaptado de Sierra G. et. al. 2000

Puede observarse la estructura del patrimonio, al igual que su doble dimensión. Del mismo modo, se señala que los elementos del patrimonio estarán definidos por el tipo de empresa al que pertenezcan (empresas públicas, empresas de economía mixta, empresas privadas con ánimo de lucro, empresas privadas sin ánimo de lucro, etc.); además, para su representación se utilizan normas específicas, ya sea de contabilidad pública o contabilidad privada.

Estática patrimonial. Estudio del patrimonio de una entidad en un determinado momento del tiempo, incluye tres aspectos: a) Cualitativo: composición y

¹³⁴NORMAS INTERNACIONALES de Contabilidad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2001. p. 64.

¹³⁵http://www.contaduria.gov.co/Publicaciones/Catalogo_Gral_de_Cuentas_DIC07.pdf. [citada diciembre 2007].

naturaleza del patrimonio; b) Cuantitativo: monto de cada uno de estos elementos; y c) Equilibrio: análisis del patrimonio desde una perspectiva estática, en tanto en el tiempo el patrimonio estará en equilibrio dado que, Inversión=Financiación. O lo que es igual, dicho en un lenguaje contable, Activo = Pasivo¹³⁶.

Elementos patrimoniales. Cada una de las inversiones y la financiación (Activos y Pasivos) que componen el patrimonio. Pueden ser desagregados de acuerdo con la relevancia y la significación –importancia de dicha desagregación para el sistema de información–. Por ejemplo, el Activo se puede dividir en corriente y no corriente, y estos a su vez en otras subdivisiones¹³⁷.

Clases patrimoniales. Agrupación de elementos patrimoniales mediante la determinación de cada grupo por su funcionalidad, así se espera su homogeneidad. En el primer nivel son Activo, Pasivo y Patrimonio (Neto Patrimonial o Fondos propios).

Activo. Recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de su cometido estatal¹³⁸.

Pasivo: Corresponde a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública derivadas de hechos pasados y de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos en desarrollo de las funciones de cometido estatal¹³⁹.

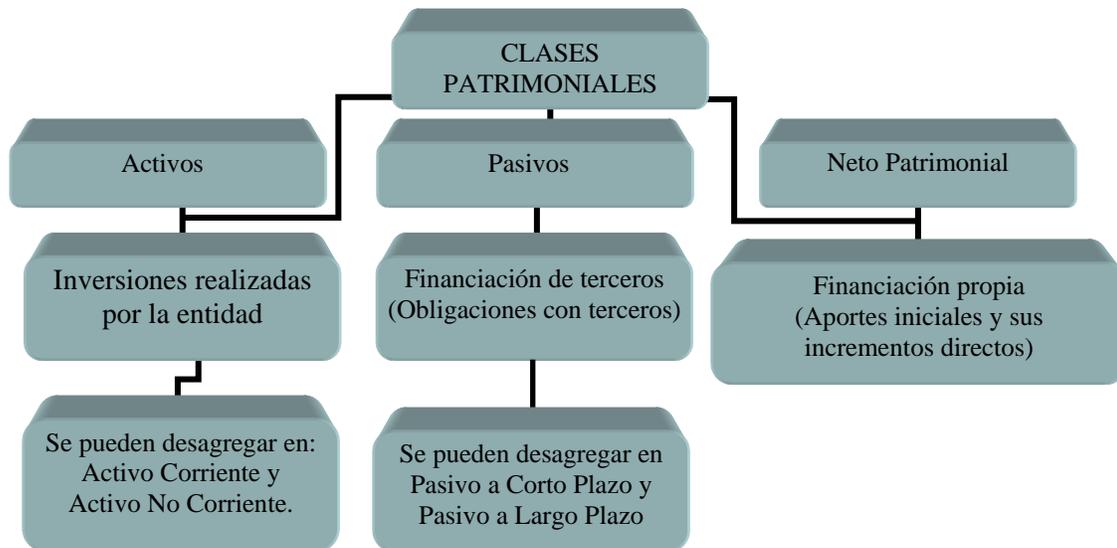
Neto patrimonial o patrimonio: Como se mencionó anteriormente corresponde a los fondos aportados por la entidad y sus incrementos.

¹³⁶SIERRA, Guillermo et al. Fundamentos de contabilidad financiera. Madrid: Pearson Educación, 2000. p. 65.

¹³⁷Ibíd. p. 66.

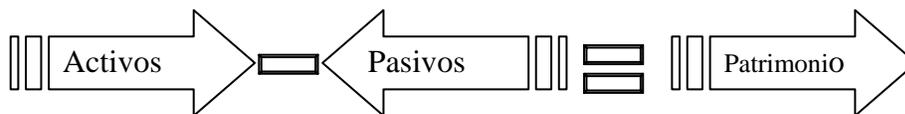
¹³⁸CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan general de contabilidad pública colombiano. Bogotá. Panamericana. 2007. Párrafo No. 141

¹³⁹Ibíd. Párrafo No. 202.



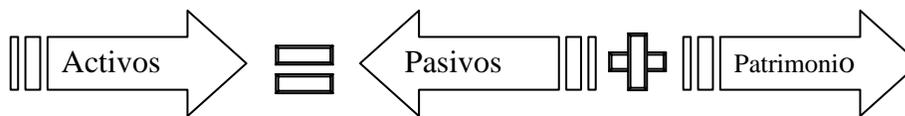
3.1.2. Ecuación fundamental ¹⁴⁰.

Como se definió al iniciar el capítulo, el patrimonio es la diferencia aritmética entre al activo y el pasivo. Esta relación se presenta de la siguiente manera:



El pasivo es de dos tipos: interno (neto patrimonial o financiación propia), y externo (financiación con terceros).

Si se reagrupan los componentes de acuerdo con su naturaleza económica, se tendrá:

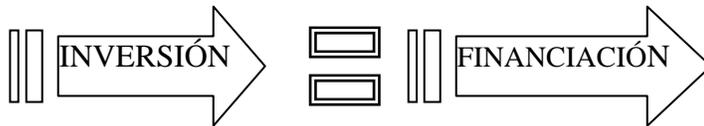


a. La última representación está acorde con la representación tradicional activos izquierda, pasivos y patrimonio derecha,

¹⁴⁰SIERRA. Op. cit. p. 69.

b. La inversión (Activo) debe ser cuantitativamente igual que la financiación (Pasivo). Teniendo en cuenta que la financiación puede ser de parte de los socios o propietarios (pasivo interno) y/o de parte de terceros (pasivo externo). De donde se deduce que:

En términos económicos:



En términos contables:



c. Al atender a la diversidad de componentes, la ecuación puede escribirse como:

$$\sum \sum A_i (X_j) = \sum \sum P_i (Y_j) + \sum \sum P_{ti} (Z_j);$$

$$i = (1, n)$$

$$j = (1, n)$$

Donde:

A_i = son las diferentes clases del activo; X_j elementos de las clases

P_i = son las diferentes clases del pasivo; Y_j elementos de las clases

P_{ti} = son las diferentes clases del patrimonio; Z_j elementos de las clases

Ejemplo:

Activo corriente (Inventarios, cuentas por cobrar, disponible, etc.) + Activos No Corriente (Edificios, maquinaria y equipo, intangibles etc.) = Pasivo a Corto Plazo (Proveedores, intereses por pagar etc.) + Pasivo a Largo Plazo (Hipoteca por pagar, créditos a plazos mayores a un año, etc.) + Patrimonio (Capital + reservas+ utilidades).

3.1.3 Equilibrios patrimoniales¹⁴¹.

Estabilidad máxima: $ACTIVO = PATRIMONIO$; $PASIVO=0$. La inversión (activos) se financia con recursos propios (patrimonio) sin necesidad de recurrir a créditos con terceros. Es un equilibrio tipo de la constitución de una empresa.

Estable o normal: $ACTIVO = PASIVO + PATRIMONIO$. Este equilibrio representa la financiación de la inversión por financiación externa y propia. Posición normal para cualquier empresa.

Equívoca: $ACTIVO = PASIVO$; $PATRIMONIO=0$. La totalidad de las inversiones están siendo financiadas por los pasivos generados con terceros. En este caso, las pérdidas han ocasionado un decremento total de los aportes de los socios.

Inestable o anormal: $ACTIVO + PATRIMONIO = PASIVO$. Esto representa una situación de quiebra, el patrimonio es negativo y una parte del activo no es real.

Inestabilidad Máxima: $PASIVO = PATRIMONIO$; $ACTIVO = 0$. Se presenta una inexistencia total de recursos propios y el activo no es real; situación de pérdida definitiva, en la cual sólo existen pérdidas acumuladas.

3.2 CLASIFICACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LAS CUENTAS

3.2.1 Teoría matemática de las cuentas¹⁴². Carlos Mallo en su libro “Contabilidad analítica” presenta la teoría matemática de las cuentas, que parte de la ecuación

$$A - P = N$$

Es decir, activo menos pasivo estricto igual a financiación propia. Esta teoría explica por medio de funciones algebraicas los cambios de un estado a otros de acuerdo con el aumento o la disminución de la clase patrimonial. Se podría transcribir la ecuación anterior de la siguiente forma:

$$I - F_a = F_p$$

Donde

I = Inversiones

F_a = financiación ajena

F_p = financiación propia

¹⁴¹Ibíd. p. 93 y 94.

¹⁴²MALLO, Carlos. Contabilidad analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994.p. 100-103.

Las cuentas se constituyen en un elemento de la contabilidad que representa los fondos iniciales y las transformaciones de las inversiones (activos) y la financiación propia y ajena (pasivos). Las cuentas pueden integrar cualquier sistema contable: de realizaciones, presupuestario, suplementario, junto a varios métodos como el de partida simple, partida doble o múltiple. A continuación se expondrá, con la partida doble, la ecuación anteriormente nombrada:

$$I - F_a = F_p$$

Cuentas de inversión

o Activos	
+	-

Cuentas de financiación

o pasivos	
-	+

Financiación Interna

Patrimonio

F _p	
-	+

Si se hace uso del método de la estática comparativa para analizar mediante los incrementos y decrementos habidos, se hallará la estructura matemática para todos los grupos generales de cuentas.

Donde:

Δ = Incremento

∂ = Decremento

I_0 = conjunto de inversiones en el momento 0 (principio de periodo)

I_1 = conjunto de inversiones en el momento 1 (final del periodo)

Entonces, la situación inicial es:

$$I = F_{a0} + F_{p0}$$

La situación final es:

$$I_1 = F_{a1} + F_{p1}$$

La situación del momento 1 en función de la situación inicial y sus variaciones se representa:

$$I_1 = I_0 + \Delta I_0 + \partial I_0$$

$$F_{a1} = F_{a0} + \Delta F_{a0} + \partial F_{a0}$$

$$F_{p1} = F_{p0} + \Delta F_{p0} + \partial F_{p0}$$

Si se sustituyen los valores y se agrupan:

$$I_0 + \Delta I_0 + \partial F_{a0} + \partial F_{p0} = F_{a0} + \Delta F_{a0} + F_{p0} + \Delta F_{p0} + \partial I_0$$

Si se representa en forma de cuenta:

Balance	
I_0	F_{a0}
ΔI_0	ΔF_{a0}
∂F_{a0}	F_{p0}
∂F_{p0}	ΔF_{p0}
	∂I_0

Si se divide en grupos homogéneos:

Inversiones

I_0	∂I_0
ΔI_0	

Financiación ajena

∂F_{a0}	F_{a0}
	ΔF_{a0}

Financiación propia

∂F_{p0}	F_{p0}
	ΔF_{p0}

Entonces:

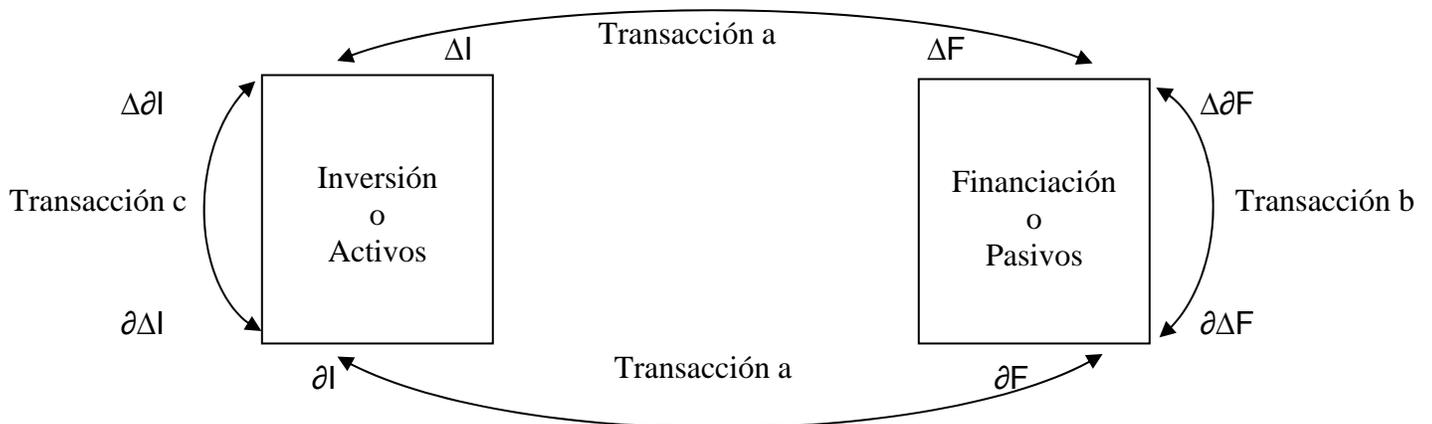
a. las cuentas de inversión (activo) se cargan (débito) por los fondos iniciales y los incrementos; y se abonan (crédito) por las disminuciones en la inversión,

b. las cuentas de financiación (externa - pasivos o propia - patrimonio) se abonan (crédito) por los fondos iniciales y los incrementos en ésta; y se cargan (débito) por las disminuciones en la financiación.

Es importante analizar los cambios que afectan las inversiones y/o la financiación dentro del balance a través de las transacciones que se llevan a cabo.

Las transacciones económico-financieras según su coordinación pueden ser:

Clase a	ΔI	—	ΔF	Transacción c/coordinación:
				I – F
				F – I
Clase b	ΔF	—	ΔF	Transacciones c/coordinación:
				F – F
Clase c	ΔI	—	ΔI	I – I



Fuente: Adaptado de Carlos Mallo

Lo anterior implica que:

- Las transacciones clase a incluyen una relación directamente proporcional entre activo y pasivo; es decir, cuando aumenta un activo aumenta un pasivo y, viceversa, cuando disminuye un activo disminuye un pasivo. Ejemplos:

1. Se compra vehículo (activo) a crédito (pasivo) por 100 unidades monetarias (u.m.)

	D	H
Vehículo	100	
Cuentas x pagar		100

Como se observa en el registro anterior, existe un aumento en el activo y en el pasivo. El primero, se carga (débito) y el segundo se abona (crédito). Es decir, que cada uno cumple con el comportamiento señalado anteriormente: Los activos aumentan en el débito y los pasivos en el haber. $\Delta I - \Delta F$

2. Se paga el crédito (pasivo) correspondiente a la compra del vehículo con un cheque (activo) por 100 u.m.

	D	H
Cuentas x pagar	100	
Bancos		100

En el registro anterior se da una disminución en el activo y en el pasivo. El primero, se abona (crédito) y el segundo se carga (débito). Es decir, que cada uno cumple con la dinámica de disminución, los pasivos decrecen en el débito y los activos en el haber. $\partial I - \partial F$

- Las transacciones tipo b reflejan una relación inversamente proporcional: ante el aumento de un pasivo otro disminuye. Ejemplo:

Se pide un préstamo para pagar proveedores por 200 u.m:

	D	H
Proveedores	200	
Obligaciones financieras		200

En este caso disminuye un pasivo y, como efecto, aumenta otro pasivo. $\partial F - \Delta F$

- Las transacciones tipo c reflejan una relación inversamente proporcional; es decir, ante el aumento de un activo otro disminuye. Ejemplo:

Se compra inventario en efectivo por 300 u.m:

	D	H
Inventarios	300	
Caja		300

En este caso un activo aumenta y, como efecto, otro disminuye. $\Delta I - \partial I$

3.2.2 El balance¹⁴³. Consiste en la relación o recuento detallado y cuantificado de los diferentes elementos del patrimonio en un momento de tiempo determinado. Reúne las siguientes características:

- a) Relaciona diversos elementos del patrimonio en un tiempo (t).
- b) Mide en unidades físicas los elementos según sea su naturaleza.
- c) Cuantifica monetariamente los elementos de acuerdo con la valoración que corresponda.

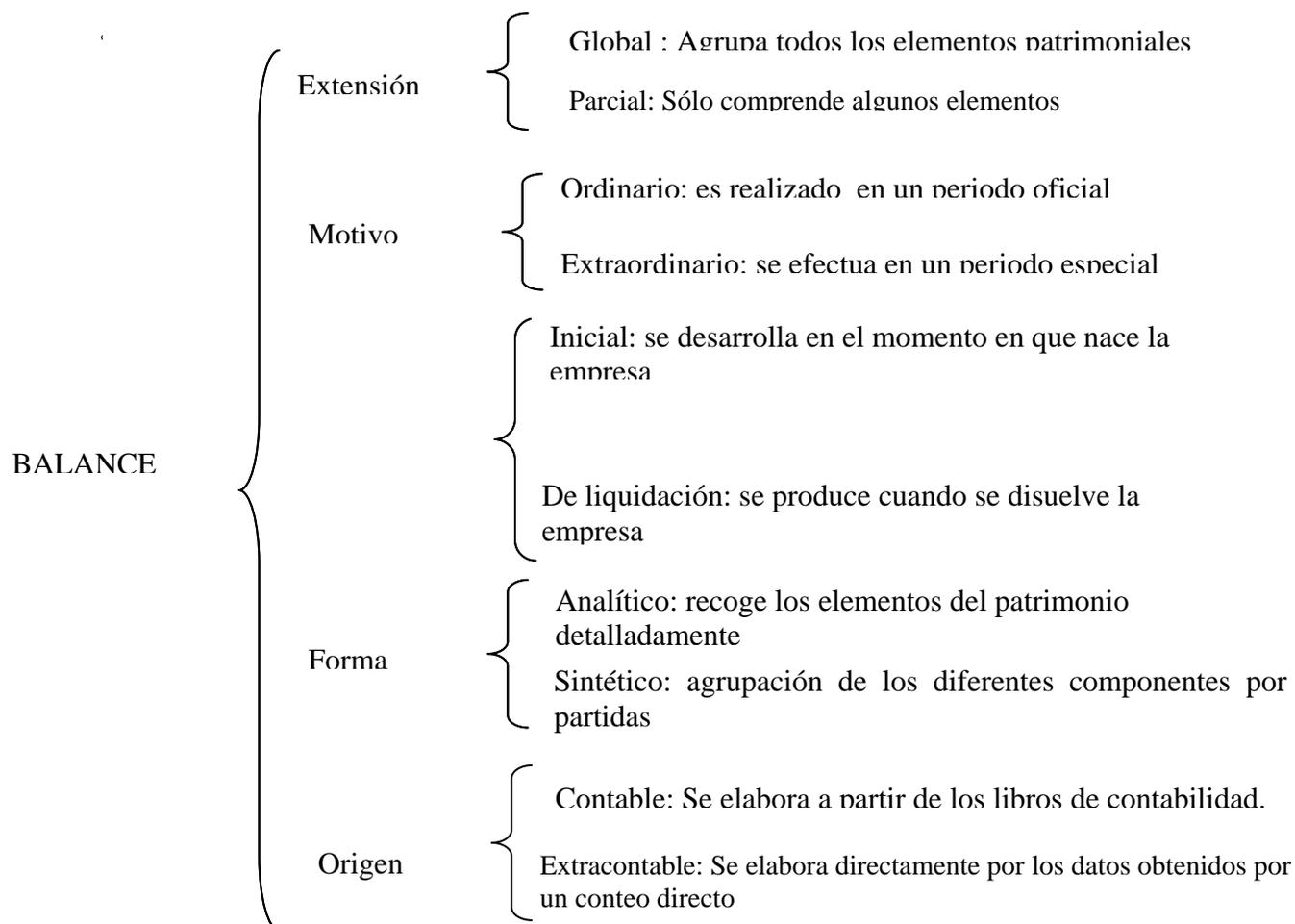
Fases de su elaboración:

- Identificación de los elementos patrimoniales. Identificación de los medios económicos y financieros poseídos por la unidad económica.
- Valoración de los elementos patrimoniales: Homogeneización, a través de la expresión, de los componentes del patrimonio en unidades monetarias; también involucra distintos criterios de valoración en respuesta a la heterogeneidad de los elementos patrimoniales.
- Clasificación de los elementos: Se puede presentar con mayor o menor desglose dependerá del nivel de información que desee darse.
- Elaboración del balance: presentación formal de la información encontrada.

¹⁴³SIERRA. Op. cit. p. 72.

Tipología del Balance

El Balance se puede clasificar de la siguiente manera:



Adaptado de: Sierra et. al.

Analizando el cuadro anterior, se puede concluir que existen diferentes necesidades de los usuarios de la información, por lo que el balance puede elaborarse teniendo en cuenta diferentes fines o destinos y así proporcionar información financiera de carácter económico a diferentes agentes como inversores, el Estado, trabajadores, clientes, proveedores y el público en general para que a partir de su análisis ayude a la toma de decisiones.

3.3 EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA COLOMBIANO- PGCP: SUS CLASIFICACIONES¹⁴⁴

Plan expedido mediante la Resolución 356 del 05 de septiembre de 2007 y “Por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”. Anuncia una revisión estructural del marco conceptual y de las normas técnicas para incorporar criterios armonizados con los Estándares Internacionales de Contabilidad que aplican al sector público.

El PGCP se constituye en instrumento para el reconocimiento y la revelación de los hechos, las transacciones y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública¹⁴⁵.

CAPÍTULO I. E STRUCTURA

El Catálogo General de Cuentas se encuentra conformado por cinco niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable.

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA	AUXILIAR
X	X	XX	XX	

El primer dígito del código corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta. La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades contables públicas podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel.

1. CLASES¹⁴⁶

El Catálogo General de Cuentas está integrado por diez clases:

- 1 ACTIVOS
- 2 PASIVOS

¹⁴⁴ CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de Contabilidad Pública. Plan general de Contabilidad Pública. Manual de Procedimientos. Catálogo de Cuentas. Bogotá. Panamericana. 2007.

¹⁴⁵ *Ibíd.*

¹⁴⁶ http://www.contaduria.gov.co/Publicaciones/Catalogo_Gral_de_Cuentas_DIC07.pdf. [citada diciembre 2007].

- 3 PATRIMONIO
- 4 INGRESOS
- 5 GASTOS
- 6 COSTOS DE VENTAS Y DE OPERACIÓN
- 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN
- 8 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS
- 9 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS
- 0 CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

Las clases 1 a 3 representan la situación financiera, económica, social y ambiental y constituyen la base para elaborar el Balance General; las clases 4 a 7 contienen las cuentas de resultados financieros, económicos, sociales y ambientales y son la base para la elaboración del Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; las clases 8 y 9 representan contingencias y revelan información para efectos de control; y la clase 0 corresponde a las cuentas mediante las cuales se registra contablemente el proceso presupuestal.

2. GRUPOS

Las Clases están compuestas por grupos, así:

CLASE 1 ACTIVOS

GRUPOS

- 11 EFECTIVO
- 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS
- 13 RENTAS POR COBRAR
- 14 DEUDORES
- 15 INVENTARIOS
- 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
- 17 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES
- 18 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES
- 19 OTROS ACTIVOS

CLASE 2 PASIVOS

GRUPOS

- 21 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS
- 22 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL MANUAL DE PROCEDIMIENTOS CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
- 23 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS
- 24 CUENTAS POR PAGAR
- 25 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL
- 26 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS
- 27 PASIVOS ESTIMADOS
- 29 OTROS PASIVOS

CLASE 3 PATRIMONIO

GRUPOS

- 31 HACIENDA PÚBLICA
- 32 PATRIMONIO INSTITUCIONAL

CLASE 4 INGRESOS

GRUPOS

- 41 INGRESOS FISCALES
- 42 VENTA DE BIENES
- 43 VENTA DE SERVICIOS
- 44 TRANSFERENCIAS
- 45 ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES
- 47 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES
- 48 OTROS INGRESOS
- 49 AJUSTES POR INFLACIÓN

CLASE 5 GASTOS

GRUPOS

- 51 DE ADMINISTRACIÓN
- 52 DE OPERACIÓN
- 53 PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
- 54 TRANSFERENCIAS
- 55 GASTO PÚBLICO SOCIAL
- 57 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES
- 58 OTROS GASTOS
- 59 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

CLASE 6 COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN

GRUPOS

- 62 COSTO DE VENTAS DE BIENES
- 63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS
- 64 COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

CLASE 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN

GRUPOS

- 71 PRODUCCIÓN DE BIENES
- 72 SERVICIOS EDUCATIVOS
- 73 SERVICIOS DE SALUD
- 74 SERVICIOS DE TRANSPORTE
- 75 SERVICIOS PÚBLICOS
- 76 SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA
- 79 OTROS SERVICIOS

CLASE 8 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

GRUPOS

81 DERECHOS CONTINGENTES
82 DEUDORAS FISCALES
83 DEUDORAS DE CONTROL
89 DEUDORAS POR CONTRA (CR)

CLASE 9 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS GRUPOS
GRUPOS

91 RESPONSABILIDADES CONTINGENTES
92 ACREEDORAS FISCALES
93 ACREEDORAS DE CONTROL
99 ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

CLASE 0 CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA
GRUPOS

02 PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA
03 PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO
04 PRESUPUESTO DEL SERVICIO DE LA DEUDA PÚBLICA
05 PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS
06 PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS
07 PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS
08 RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR
09 VIGENCIAS FUTURAS

3.3.1 Proceso contable público. De acuerdo con el PGCP, “el proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular”¹⁴⁷.

En el Proceso Contable existen dos etapas claramente identificadas¹⁴⁸:

1. **El reconocimiento.** El proceso de incorporación a los estados financieros de las partidas que cumplen con los requisitos de pertenecer a los elementos de la contabilidad financiera, comenzando por la captura de las operaciones, siguiendo con la clasificación, agregación y valoración de los diferentes hechos económicos.

2. **La revelación.** Sintetiza y representa la situación financiera de la empresa y los resultados en los diferentes estados financieros.

3. El PGCP establece además, que la realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino

¹⁴⁷CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Op. cit. Párrafo.61. p. 24

¹⁴⁸ Ibid. Párrafos 62 y 63. P 24.

que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública.

Entonces, las operaciones se constituyen en la expresión contable de los hechos económicos y se clasifican en reales y formales. Las operaciones reales se refieren a hechos transaccionales y las operaciones formales a los hechos no transaccionales. Así, el desarrollo del proceso contable público implica la observancia de un conjunto regulado de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad.

Una particularidad del Plan de Cuentas de Contabilidad Pública Colombiano es que ata las cuentas presupuestales a la contabilidad de la entidad. Dichas cuentas tienen definidos los criterios de reconocimiento y revelación de transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, originados en el proceso presupuestal, recaudo de ingresos no aforrados, reservas presupuestales, cuentas por pagar y las vigencias futuras. Su ámbito de aplicación abarca todas las entidades del Estado, a excepción de las sociedades de economía mixta que no tengan el régimen de empresas industriales y comerciales del estado y las entidades financieras, pero deben reportar a la Contaduría General de la Nación.

Así, las cuentas de presupuesto constituyen la expresión contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal, desde la aprobación hasta la ejecución; facilitan su seguimiento y control y permiten conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución. A continuación se describe el tratamiento de cada una de las clases¹⁴⁹:

02 PRESUPUESTO DE INGRESOS						
CONCEPTO	APROBADO (DB)	POR EJECUTAR (CR)	RECAUDOS EN EFECTIVO (CR)	EJECUCIÓN EN PAPELES (CR)	EJECUCIÓN POR RECONOCIMIENTO (CR)	RECURSOS NO AFORADOS (DB)
INGRESOS TRIBUTARIOS	0202	0216	0223	0231	0242	0243
INGRESOS NO TRIBUTARIOS	0203	0217	0224	0231	0242	0243
TRANSFERENCIAS Y APORTES	0204	0218	0226	0231	0242	0243
RECURSOS DE CAPITAL	0207	0219	0227	0231	0242	0243
CONTRIBUCIONES PARAFISCALES	0208	0221	0228	0231	0242	0243
INGRESO POR FONDOS ESPECIALES	0209	0222	0229	0231	0242	0243
DISPONIBILIDAD INICIAL	0213	----	----	0231	----	----

¹⁴⁹Tomado de las presentaciones del seminario de la Contaduría General de la República “Nuevo marco conceptual del PGCP. Actualización de la normativa para la preparación y presentación de la información contable pública”.

02 PRESUPUESTO DE INGRESOS – RECONOCIMIENTOS VIGENCIA ANTERIOR

CONCEPTO	RECONOCIMIENTOS VIGENCIAS ANTERIORES (DB)	POR EJECUTAR VIGENCIAS ANTERIORES (CR)	RECAUDOS POR RECONOCIMIENTOS (CR)
INGRESOS TRIBUTARIOS	0252	0253	0254
INGRESOS NO TRIBUTARIOS	0252	0253	0254
TRANSFERENCIAS Y APORTES	0252	0253	0254
RECURSOS DE CAPITAL	0252	0253	0254
CONTRIBUCIONES PARAFISCALES	0252	0253	0254
FONDOS ESPECIALES	0252	0253	0254

03 GASTOS DE FUNCIONAMIENTO DE LA VIGENCIA

CONCEPTO	APROBADOS (CR)	POR EJECUTAR (DB)	COMPROMETIDOS (DB)	OBLIGACIONES (DB)	PAGOS EN EFECTIVO (DB)	EJECUCIÓN SIN FLUJO EFECTIVO (DB)
GASTOS DE PERSONAL	0320	0331	0350	0360	0370	0378
GASTOS GENERALES	0321	0332	0351	0361	0371	0378
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	0323	0334	0352	0362	0372	0378
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	0324	0335	0353	0363	0373	0378
GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN	0325	0336	0354	0364	0374	0378
OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	0326	0337	0355	0315	0375	0378
CÁLCULO DISPONIBILIDAD FINAL	0328	----	----	----	----	----

GASTOS DE INVERSIÓN DE LA VIGENCIA						
SECTOR	05 - APROBADOS		06 - EN EJECUCIÓN		07 - PAGADOS	
	APROBADOS (CR)	POR EJECUTAR (DB)	COMPROMETIDOS (DB)	OBLIGACIONES (DB)	PAGOS EN EFECTIVO (DB)	EJECUCIÓN SIN FLUJO EFECTIVO (DB)
DEFENSA Y SEGURIDAD	0530	0555	0630	0655	0730	0755
INDUSTRIA Y COMERCIO						
SALUD						
COMUNICACIONES						
ENERGÍA						
TRANSPORTE						
EDUCACIÓN						
JUSTICIA						
MEDIO AMBIENTE						
GOBIERNO						
AGROPECUARIO						
SANEMAIENTO BÁSICO						
TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL						
VIVIENDA						
DESARROLLO COMUNITARIO						
ARTE Y CULTURA						
REACREACIÓN Y DEPORTES						
OTROS SECTORES	0547	0572	0647	0672	0747	0772

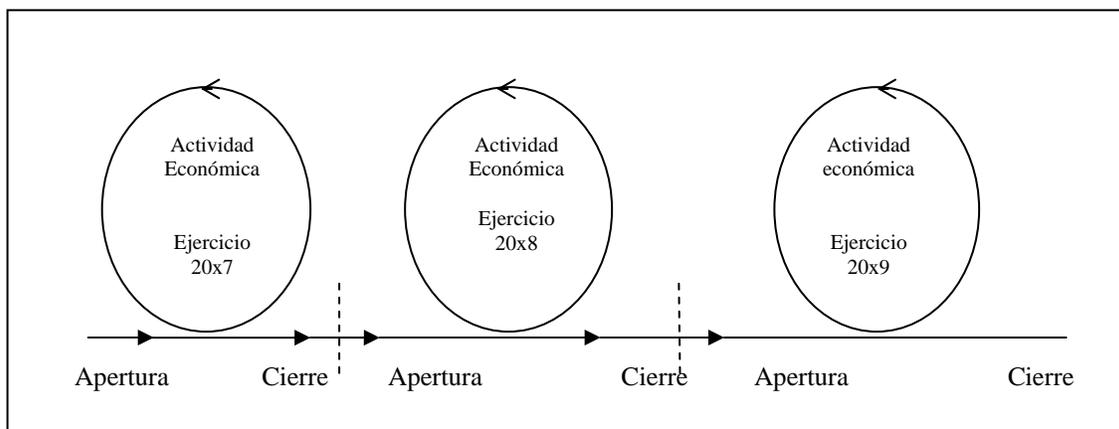
08- RESERVAS Y CUENTAS POR PAGAR				
CONCEPTO	CONSTITUIDAS (CR)	POR EJECUTAR / PENDIENTES CANCELAR (DB)	OBLIGACIONES (DB)	PAGADAS / CANCELADAS (DB)
RESERVAS PRESUPUESTALES	0830	0835	0840	0845
CUENTAS POR PAGAR	0850	0855	----	0860

09- VIGENCIAS FUTURAS			
CONCEPTO	APROBADAS (CR)	POR INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB)	INCORPORADAS EN LA VIGENCIA (DB)
COMPROMISOS DE VIGENCIAS FUTURAS	0930	0935	0940

3.3.2 El proceso contable general¹⁵⁰. Durante un período contable (un año) se cumple un ciclo que comprende las siguientes fases: apertura, registro de los hechos contables y cierre.

Cada fase posee unas características particulares, algunas específicamente técnicas, pues no resultan de ningún hecho económico sino que se requieren para realizar un análisis periódico de la empresa, estos registros se denominan ajustes. Estas tres fases se repiten sucesivamente en el orden expuesto, de forma cíclica: al término de una (cierre) comienza nuevamente la otra (apertura).

Ciclo contable



Fuente: Sierra et al.

3.3.2.1 Fases de inicio o apertura de la contabilidad¹⁵¹. Es la contabilización de los activos y pasivos al inicio del período y se denomina “*asiento de apertura*”. Así, el asiento de apertura es el punto de partida para todo el ejercicio; a partir de éste se aplicarán los registros de las transacciones que afectarán y modificarán la estructura del balance.

El balance puede presentar variaciones de acuerdo con su situación genérica:

- Si se trata del inicio de una nueva empresa, el estado del balance inicial contiene las escrituras de constitución de la misma.
- Si el balance inicial coincide con el final del anterior, que es el más constante, y muestra una ruptura ficticia de la actividad económica.

Este es el balance inicial, representa los elementos patrimoniales al inicio de un ejercicio económico.

Se puede presentar en forma de lista vertical:

¹⁵⁰SIERRA. Op. cit.

¹⁵¹Ibíd. p.196.

ACTIVO	XXX
Total activo \$XXX	
PASIVO	XX
PATRIMONIO X	
Total Pasivo + patrimonio \$XXX	

También se puede expresar como cuenta u horizontal:

ACTIVO	PASIVO
	PATRIMONIO
Total activo =	Total Pasivo + patrimonio

3.3.2.2 Fase de desarrollo o registro de los hechos contables¹⁵². Durante esta fase las entidades realizan operaciones o transacciones financieras de diferentes características, operaciones que son capturadas por el sistema contable para luego ser clasificadas en cuentas y realizar el proceso de agregación. El Sector Público está compuesto por entidades de carácter heterogéneo, que van desde Empresas Industriales y Comerciales del Estado dedicadas a la comercialización o transformación de productos hasta Ministerios que cumplen funciones sociales como el de Educación o el de Defensa, las cuales independientemente de su naturaleza tienen que realizar transacciones financieras para el cumplimiento de sus funciones.

Según Sierra, todo movimiento contable, por mínimo que sea, debe ser considerado y contabilizado en la partida doble y especificar su vertiente económica y financiera, así como las repercusiones que tiene sobre el patrimonio de la entidad. Se deben hacer balances periódicos para detectar posibles errores antes de llegar a la fase de cierre. Para poder llevar a cabo este procedimiento, la empresa constituye un proceso cíclico; pero éste también va ligado a la actividad específica de la entidad.

Las principales actividades de las Entidades Públicas se realizan alrededor del financiamiento, a través del presupuesto público, con el objetivo de cubrir necesidades sociales como salud, educación, defensa, desarrollo económico, protección al medio ambiente y otras. Sin embargo algunas entidades se financian con recursos propios como las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, como ECOPETROL, La Empresa de Teléfonos de Bogotá, Empresas Públicas de Medellín, y otras. Existen también entidades que tienen financiamiento mixto, es decir reciben recursos del presupuesto y generan recursos propios, como el caso de las universidades en donde su financiamiento proviene de transferencias del Gobierno Nacional (recursos públicos), el cobro de matrículas, consultorías y trabajos de investigación (recurso propios).

¹⁵²Ibíd. p.197.

3.3.2.3 Fase de cierre del ejercicio¹⁵³. Esta fase sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Es la última fase y se trata de la realización de operaciones para el cierre de las cuentas y la contabilidad para la obtención del resultado con el objetivo de elaborar los estados financieros que medirán la situación financiera y los resultados de la entidad durante el periodo

Después de analizar el balance de comprobación final se pueden distinguir unas claras etapas para el ajuste y su anotación: elaboración del inventario físico y adecuación de saldos; clasificación de las cuentas de acuerdo al PGCP; cierre de las cuentas de resultado; ajustes estimados; cálculo del resultado; y cierre de la contabilidad

- **Elaboración del inventario físico debidamente valorizado**¹⁵⁴. Se realiza mediante un recuento físico que pondrá en evidencia la composición real de los elementos del patrimonio en un momento determinado.

Después de elaborado el inventario se comparará con el resultado del mismo y los datos arrojados en el balance de comprobación confeccionado al final del registro permitirán establecer diferencias entre las dos. Se pueden encontrar diferencias en cualquier cuenta ,pero las mas frecuentes son las de las cuentas de inventarios por deterioro o pérdida, y Caja que se producen en *el arqueo de la caja*

Otro factor más concreto permitirá determinar el estado de los elementos patrimoniales que no se encuentran totalmente contabilizados como suele ser el caso de los inventarios. El ajuste contable muestra qué elementos se deben dar de baja al inicio del periodo y se lleva a la cuenta "Provisión para la protección de inventarios".

- **Clasificación de las cuentas de acuerdo con el PGCP**. En este paso se señalan correctamente las cuentas clasificadas en orden a su liquidez en el activo corriente, luego el activo no corriente, posteriormente los pasivos corrientes y se cierran los pasivos a largo plazo y, por ultimo, las cuentas de patrimonio.

- **Ajustes estimados**¹⁵⁵. Los ajustes estimados se realizan cuando las perdidas de valor afectan los activos de la empresa y se debe establecer el estado real de los activos al momento del cierre del ejercicio.

¹⁵³Ibíd. p.198.

¹⁵⁴Ibíd. p. 199.

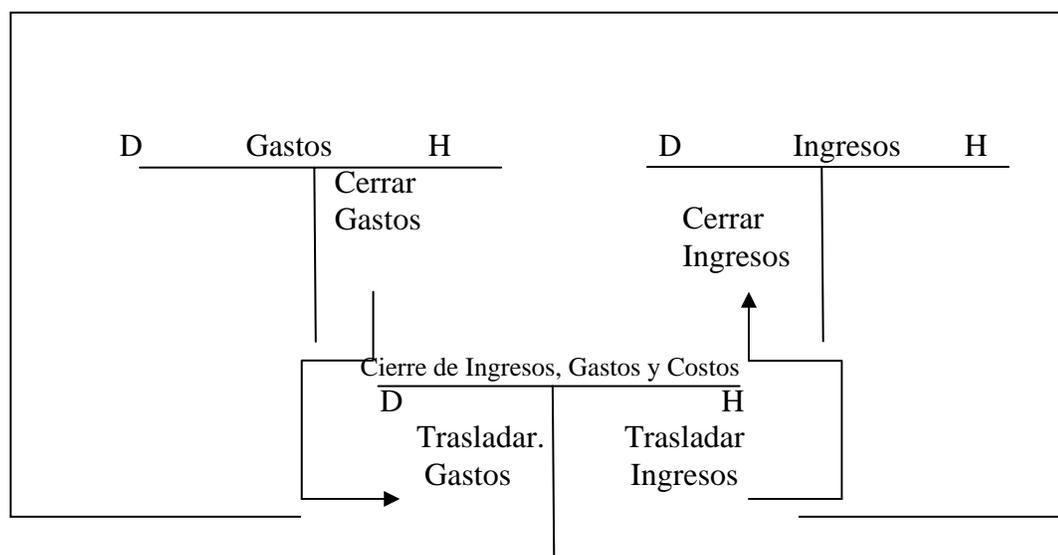
¹⁵⁵Ibíd. p. 206.

Existen dos clases de circunstancias

a) Hechos aún no contabilizados de los cuales se conocen sus datos y los efectos que han causado tanto en activos como en pasivos. Como en el caso de la depreciación de activos fijos o las amortizaciones predeterminadas de otros activos como intangibles o de cierto tipo de recursos naturales.

b) Hechos de los cuales no se conocen todos los datos o si serán incluidos finalmente en el ejercicio a pesar de haber ocurrido y ser imputables al periodo del ejercicio. Por ejemplo, los pasivos contingentes o el cálculo de cuentas que podrían ser incobrables.

• **Cálculo del resultado del ejercicio**¹⁵⁶. Al realizar los ajustes, las correcciones etc., se logra que las cuentas se encuentren con los datos precisos referentes al periodo del ejercicio de la empresa, y se procede a realizar el cierre de los ingresos, gastos y costos del período contable con el fin de obtener el cálculo del resultado del mismo. En concreto, se trata de trasladar los saldos de las cuentas de gastos al crédito y las cuentas de ingreso al débito, tal como se muestra en el siguiente gráfico:



Fuente: Sierra G. Et.al.

De esta operación se obtendrá un resultado sin impuesto, el cual será determinado después de establecer el resultado de las operaciones (utilidades o pérdidas) al cual se le aplicará la tarifa impositiva.

¹⁵⁶Ibíd. p. 222.

- **Cierre del ejercicio**¹⁵⁷. Una vez efectuados los movimientos y al obtener el resultado se continúa con el traslado de la utilidad o la pérdida a las cuentas patrimoniales.

3.4 Caso práctico. Para el 1 de febrero del año 20x2, inicia labores el Ministerio de la Paz, aprobado mediante Ley 182 de Julio de 21X1. El presupuesto asignado por el Ministerio de Hacienda es de \$140.000.000.000 de pesos M/CTE. Éste fue transferido al Ministerio para el inicio de sus operaciones. También se ha autorizado al Ministerio para comercialización de productos artesanales por reinsertados y víctimas de la violencia.

La entidad aprueba el siguiente presupuesto de ingresos y gastos en grandes rubros de clases presupuestales para la vigencia 20x2:

PRESUPUESTO DE INGRESOS

Ingresos por ventas de Artesanías	40.000.000.000,00
Aportes recibidos de gobierno nacionales	100.000.000.000,00
Donaciones Organismos internacionales	10.000.000.000,00
TOTAL PRESUPUESTO DE INGRESOS	150.000.000.000,00

PRESUPUESTO DE GASTOS

Gastos de Funcionamiento

Sueldos de personal de nómina	19.500.000.000,00
Gastos de Representación	6.825.000.000,00
Auxilio de transporte	390.000.000,00
Prima de Servicios	9.750.000.000,00
Subsidio de Alimentación	2.925.000.000,00
Prima de Vacaciones	17.250.000.000,00
Prima de Navidad	20.700.000.000,00
Auxilio Funerario	1.755.000,00
Auxilio de Maternidad	17.550.000,00
Bonificación Especial por Recreación	3.900.000,00

Servicios Personales Indirectos

Personal Supernumerario	15.000.000.000,00
Honorarios	9.450.000.000,00
Remuneración por Servicios Técnicos	5.292.000,00

Contribuciones Inherentes a la nómina sector privado

Caja de Compensación	780.000.000,00
Cesantías	1.624.350.000,00
Empresas promotoras de Salud (Serv.Médicos)	2.340.000.000,00
Fondos de Pensiones	2.632.500.000,00
ICBF	390.000.000,00
Accidentes de Trabajo	19.500.000,00

¹⁵⁷Ibíd. p. 222.

Sena	585.000.000,00
GASTOS GENERALES	
Adquisición de Bienes	
Compra de Equipo	5.000.000.000,00
Inventario de mercancías	500.000.000,00
Adquisición de Servicios	
Mantenimiento	610.003.000,00
Servicios Públicos	305.001.500,00
Arrendamientos	225.000.000,00
Comunicaciones y Transporte	9.303.149.400,00
Seguros	550.000.000,00
GASTOS DE INVERSION	
Construcción de sede	36.816.999.100,00
Compra de Muebles y enseres	5.000.000.000,00
Compra Vehículos	1.000.000.000,00
	150.000.000.000,00

- a) Se abre una cuenta con la transferencia del Ministerio de Hacienda por un Valor correspondiente a una doceava parte del total.
- b) Se reciben donaciones de la ONG Ángeles por un valor de \$650.000.000.
- c) En el mes uno se hace un análisis pormenorizado del presupuesto y se decide incrementar las inversiones en edificios por \$2.000.000.000, monto aprobado por el ministerio de Hacienda y agregado al presupuesto inicial.
- d) Se realizan los siguientes contratos:
- Se firma contrato de arrendamiento con un canon de \$50.000.000 mensuales. Se pagan por anticipado tres meses.
 - Construcción de la primera fase del edificio por valor de \$15.000.000.000
 - Se adquiere automóviles por valor de \$500.000.000.
 - Se compran equipos de oficina por \$1.000.000.000.
 - Se adquieren muebles y enseres por \$3.000.000.000
- e) Se pagan los salarios del personal de nómina por una catorceava parte del presupuesto asignado.
- f) Se efectúan las estimaciones correspondientes a las prestaciones sociales.
- g) Se cancelan los aportes a seguridad social y parafiscales.
- h) Se firman pólizas de seguro por \$250.000.000.

- i) Se pagan servicios públicos por \$34.000.000
- j) Se realizan gastos de comunicaciones y transporte por \$800.000.000.
- k) Se compran artesanías por \$250.000.000
- l) Se vende mercancías por \$50.000.000, en efectivo.
- m) Se devuelve mercancía por \$10.000.000. Este pago se había hecho en efectivo.
- n) Se vende mercancías por \$30.000.000. 50% a crédito y 50% en efectivo.
- o) Se deposita en el banco la suma anterior.
- p) Se vende mercancía por \$ 20.000.000. A crédito.
- q) Se recauda la cuenta a crédito (m) por \$15.000.000
- r) Nos devuelven mercancía por \$2.000.000 que habían pagado en efectivo.
- s) Compramos un terreno por \$200.000.000. De los cuales se paga la mitad en efectivo el resto a 180 días.
- t) Se hacen inversiones en un CDT, por \$1.000.000.000.
- u) Se compran acciones a la compañía Monterrey por \$500.000.000
- v) Se compran en efectivo artículos de papelería y útiles de escritorio por \$100.000.000.

Se pide:

- Registrar las ejecuciones presupuestales activas y pasivas del Ministerio
- Realizar las contabilizaciones de acuerdo al PGCP del 2007.

BIBLIOGRAFIA

MALLO, Carlos. Contabilidad analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994.

NORMAS INTERNACIONALES de Contabilidad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2001.

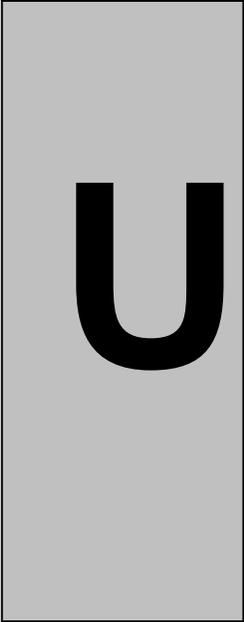
CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de Contabilidad Pública. Plan general de Contabilidad Pública. Manual de Procedimientos. Catálogo de Cuentas. Bogotá. Panamericana. 2007.

RIVERO ROMERO, J. Contabilidad financiera. Madrid: Trivium, 1995.

SIERRA, Guillermo et al. Fundamentos de contabilidad financiera. Madrid: Pearson Educación, 2000.

Páginas en Internet

http://www.contaduria.gov.co/Publicaciones/Catalogo_Gral_de_Cuentas_DIC07.pdf.



UNIDAD IV

**ANÁLISIS DEL MODELO DEL
PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD PÚBLICA
COLOMBIANO**

ANÁLISIS DEL MODELO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA COLOMBIANO

Objetivo. Comprender las diferentes características del modelo del Plan de Contabilidad Pública actual. De tal forma que el estudiante identifique el marco regulatorio de la contabilidad pública y su aplicación en el momento de la elaboración de la contabilidad.

Introducción. El esquema de marco conceptual y modelo instrumental se encuentra presente desde la primera versión del Plan General de Contabilidad de 1995. Sin embargo, su real dimensión no se hizo explícita en ese momento, sólo se retomó la visión de derivar la normativa y los procedimientos de un soporte teórico que legitimara el grado de consenso alcanzado para su elaboración y el apoyo del organismo responsable de la emisión de los criterios.

Con la reforma del año 2000, el concepto de “marco conceptual” se hace más expedito, en la medida que incorpora elementos fundacionales del avance investigativo de la contabilidad en el ámbito internacional, con sus diferencias relacionadas a las condiciones sociales, políticas, económicas y de reporte propias de Colombia. Solo así se puede ver la verdadera dimensión que adquiere para el sector público y su rendición de cuentas.

La estructura de este marco conceptual del PGCP acepta, aunque no la desarrolla plenamente, una metodología deductiva para su construcción. Metodología que parte de la descripción de los rasgos característicos del entorno que se presentan bastante reducidos y omite los del sistema de información, para a partir de ellos definir principios, normas técnicas y procedimientos específicos. Como variante del esquema tradicional, se centra en el producto final del sistema; es decir, en la información contable pública, mientras que otros modelos deductivos se centran en las características del propio sistema.

Para el año 2007 se presenta una nueva reforma al marco conceptual. Allí se consideran como punto de partida las premisas postulacionales, en la forma de exigencias del entorno y del sistema de información, y los objetivos individuales de los usuarios, como otras propuestas. De manera implícita procura satisfacer las necesidades de información genéricas de las distintas organizaciones o grupos de usuarios que se consideran con prevalencia y orientación hacia el cumplimiento de las premisas iniciales. Los usuarios pueden disponer y determinar los tipos, los usos y las restricciones de la información que reciben actualmente y requieren para la satisfacción de nuevas demandas y necesidades. Los usos de tal información no son estáticas, ni siquiera usuarios ubicados en el mismo grupo dan el mismo uso a los reportes; por ello, el sistema ha de considerar su mejoramiento permanente.

En medio de su estabilidad en el tiempo, la flexibilidad está determinada por el mismo entorno y las necesidades de información insatisfechas. Esto obliga a una

revisión continua del Plan, labor que incumbe en particular a la CGN, pero en la que deben contribuir expertos, profesionales y estudiosos de la disciplina contable, bien con sus aportaciones personales o por medio de las instituciones que los agrupan. De otra parte, es en realidad importante el papel de la Universidad en la preparación del recurso humano que intervendrá en el futuro rumbo de la Contabilidad..

4.1 PRIMER PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICA 1995

La contabilidad de tipo gubernamental descrita en apartados anteriores no fue acogida por los entes públicos para procesar su información financiera. De tal manera que gran parte de las entidades carecían de este sistema contable, dado que su estructuración en el ámbito nacional tuvo múltiples dificultades.

El modelo de contabilidad que emitía el Balance del Tesoro y de la Hacienda era un modelo válido, en tanto fue concebido como contabilidad por fondos y su objetivo no consistía en medir el patrimonio de un país o unos entes públicos determinados, sino el de controlar la provisión de los fondos para el cumplimiento de las funciones de las entidades públicas. Sin embargo, tal modelo no tuvo la acogida ni el funcionamiento adecuado, pues la estructura administrativa del sector público no se correspondía con la información producida por los diferentes entes en el ámbito nacional y territorial. Además, no existía ningún tipo de sanción explícita por no llevar contabilidad, sólo su carácter de obligatoriedad; es decir, que se aprovechó la falta de voluntad política y en ciertos términos la maldad administrativa para el fracaso de ese sistema.

En virtud de lo anteriormente descrito, se aprueba el primer plan de contabilidad pública de tipo patrimonialista para Colombia con la Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995 de la Contaduría General de la Nación. Con esta resolución se avanza en la normalización contable: se pasa de la elaboración de los Balances del Tesoro y de la Hacienda a la Planificación Contable Pública de modelo patrimonialista. Así, se estructura el Plan General de Contabilidad Pública Colombiano integrado por dos componentes: el marco conceptual de la información contable pública, integrado por enunciados, definiciones y normas que fijan las pautas necesarias para el reconocimiento de los hechos contables hasta su revelación mediante el suministro de información útil para los usuarios. El modelo instrumental, como segundo componente, comprende: a) el catálogo general de cuentas que desarrolla su estructura en cinco niveles y con seis dígitos conforman un código contable; asimismo, presenta la descripción y dinámica de las cuentas y b) el manual de procedimientos tendiente a presentar razonablemente las operaciones de los entes públicos¹⁵⁸.

El primer marco conceptual desarrolló los postulados de confianza pública, de confiabilidad y de utilidad. Para satisfacer las necesidades de los usuarios de la

158. Contaduría General de la Nación. Plan General de la Contabilidad Pública.1996. Imprenta Nacional de Colombia.Cap.6.p.1.

información contable, el plan se propone diversos fines: cultura ciudadana, gestión, control y análisis y divulgación. Es así como los usuarios de la información contable pública, según el plan, se agrupan en los organismos de representación política, las autoridades económicas, los organismos de gestión del nivel nacional, los organismos de control, los organismos jurisdiccionales, los organismos de gestión del nivel territorial, los organismos electorales, otros organismos que manejen o administren recursos públicos y personas jurídicas y naturales.

Las características del plan comprenden "las condiciones que debe cumplir y las cualidades con que cuenta la información contable pública, como elementos imprescindibles en procura de satisfacer necesidades específicas de los usuarios, garantizando los niveles máximos de confiabilidad"¹⁵⁹. Se establecen como condiciones para el postulado de confiabilidad de la información contable pública el hecho de que sea íntegra y verificable; para el postulado de utilidad de la información contable pública, que sea oportuna, productiva y única. De otro lado, las cualidades del postulado de confiabilidad de la información contable pública son racionalidad, precisión y objetividad. Para cumplir con el postulado de utilidad de la información contable deberá ser pertinente, comprensible, comparable y moderada.

En el marco conceptual también se establecen principios de contabilidad pública, conceptos básicos y pautas generales que regirán la elaboración de la contabilidad a fin de ser analizadas e interpretadas por los diferentes usuarios de la información financiera de los entes públicos¹⁶⁰. Tales principios son: equidad, universalidad, esencia sobre la forma, control y cumplimiento de las normas legales.

El plan enuncia, como conceptos fundamentales, las normas generales que delimitan el proceso contable: el ente público, el reconocimiento de hechos y las actividades específicas, la gestión continuada, la unidad de medida, la valuación, la causación, la prudencia, la consistencia, la no-compensación, la revelación plena, los hechos posteriores al cierre y el período contable¹⁶¹.

De otra parte, "las normas técnicas de la contabilidad pública regulan los procesos de identificación, clasificación, registro y valoración de los hechos financieros, económicos y sociales; y disponen los criterios de revelación de la información de los entes públicos"¹⁶².

Los estados contables del ente público como outputs del sistema contable se dirigen a ofrecer información útil a los diversos usuarios interesados. Los estados contables del ente público identifican los elementos de: activo, pasivo, patrimonio

159Ibíd. Cap. 5 p. 5.

160Ibíd. Cap. 5 p. 7.

161Ibíd. Cap. 5, p. 9.

162Ibíd. Cap. 5, p. 15.

público, ingreso, gasto, costo, cuentas de orden y cuentas de planeación y presupuesto. Los estados contables diferencian los de naturaleza cualitativa de los de naturaleza cuantitativa y las notas a los estados contables¹⁶³. De manera adicional, los informes complementarios o específicos, suministran información en relación con las particularidades en el cumplimiento del objeto social de las entidades de forma comparativa con el año inmediatamente anterior¹⁶⁴.

Asimismo, el plan enuncia normas técnicas relativas al reconocimiento y la valuación: normas técnicas relativas a los activos, normas técnicas relativas a los pasivos, relativas al patrimonio público, normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social y normas técnicas relativas a las cuentas de orden. El plan también emite normas técnicas relativas a las cuentas de planeación y presupuesto, en las cuales se detallan las normas acerca de ingresos y gastos en los presupuestos de funcionamiento e inversión. Finalmente, las normas técnicas relativas a libros de contabilidad se refieren a la clase de libros que se deben utilizar, su diligenciamiento y la conservación, custodia y tenencia de los libros¹⁶⁵.

El Plan General de Contabilidad Pública establece como objetivo general “lograr la uniformidad, centralización y consolidación de la contabilidad pública, para atender las necesidades de información en los procesos de gestión y de control, en procura de la eficacia de la administración pública”¹⁶⁶.

De manera consecuente, presenta los objetivos específicos: 1º. Suministrar información contable, confiable y oportuna que revele la situación financiera, económica y social de los entes públicos. 2º. Promover una mayor participación ciudadana en los temas de gestión financiera, económica y social, a través de la Información Contable Pública. 3º. Determinar las normas generales y técnicas que permitan llevar la contabilidad en el sector público y la contabilidad General de la Nación. 4o. Propender por la transparencia de la gestión en la administración pública, a través de su examen de control periódico. 5º. Interpretar la realidad cuantitativa y operacional del estado, como apoyo de los planes y decisiones de política a escala local, territorial y nacional. 6º. Dotar al Estado de instrumentos que permitan enfrentar el proceso de modernización administrativa financiera pública y coadyuvar en la eficacia de la gestión de la hacienda pública a todo nivel, definiendo indicadores de gestión y elaborando análisis económicos generales y sectoriales, en donde los entes públicos han realizado inversiones o ejecutado gastos. 7º. Servir de instrumento de información económica para la elaboración de las estadísticas de las finanzas públicas y, por último, promover una moderna cultura contable para la gestión pública¹⁶⁷.

163Ibíd.

164Ibíd. Cáp. 5, p. 18.

165Ibíd. p. 1-7.

166Ibíd. Capítulo 3. p. 1-2.

167Ibíd. Capítulo 3. p. 2-3.

Objetivos loables para modernizar el sistema de la información financiera del sector público colombiano. De tal manera pretende servir como instrumento de control del gasto público y de sus ingresos, con frecuencia sometidos a malos manejos y a la gestión ineficiente de sus funcionarios. Otro aspecto que merece especial atención consiste en el suministro de una información eficiente y oportuna que sirva para la toma de decisiones en la administración de los recursos públicos, todo en mejora de los indicadores de eficiencia en el gasto público.

El modelo instrumental, segundo componente del Plan, comprende el catálogo general de cuentas y el manual de procedimientos. El primero se constituye en un instrumento para registrar las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales del ente público, contiene una clasificación flexible y la dinámica utilizada y pormenorizada de las cuentas. El manual de procedimientos pretende garantizar la razonabilidad de las cifras consignadas en los estados contables de las actividades que conforman el sector público.

El Catálogo General de Cuentas se encuentra conformado por cinco niveles de clasificación: Clase, Grupo, Cuenta, Subcuenta y Auxiliar. Dicho catálogo está integrado por clases: Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos, Costos de ventas, Costos de producción, Cuentas de orden deudoras, Cuentas de orden acreedoras, Cuentas de planeación y presupuesto.

El Plan General de Contabilidad Pública pretende, además, ser universal, flexible, coherente y compatible. Es universal en tanto posee cobertura nacional, común a todos los entes públicos y está en capacidad de suministrar información a los distintos usuarios. Es flexible pues su estructura facilita la incorporación y asimilación de los hechos económicos del sector público. Su coherencia radica en permitir relacionar e identificar los objetivos de los entes públicos, sin perjuicio que estos realicen diferentes actividades y el carácter de compatibilidad lo da el hecho de poseer la capacidad de unirse o integrarse con otros modelos contables sin perder su identidad¹⁶⁸.

4.2 LAS PRIMERAS REFORMAS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

El primer Contador General de la Nación, Edgar Fernando Nieto, elaboró un estudio titulado “Evolución en el lenguaje contable del estado”. Allí se hace referencia a la normativa que se adicionó al Plan original, en búsqueda de la calidad de información pública y con lo cual se pretendía llenar espacios conceptuales que permanentemente requieren los usuarios, de acuerdo con sus necesidades y circunstancias del entorno. Sirve tal estudio como punto de partida para presentar una descripción de las primeras reformas al Plan General de

168Ibíd. Cap. 3, p. 2 y 3.

Contabilidad Pública. A continuación se señalan las adiciones y los cambios más importantes respecto del Plan original de 1995.

La primera reforma al PGCP se realiza por medio de la resolución 274 del 25 de septiembre de 1997 e incorpora¹⁶⁹:

- Circular externa 011 del 15 de noviembre de 1996. “Reconocimiento y valuación de los activos, correspondientes a los conceptos de depreciación, agotamiento, amortización y provisión”.
- Circular externa 012 de 2 de diciembre de 1996. “Instrucciones para el registro contable del proceso de causación, recaudo y consignación de los ingresos de la nación y conciliación de saldos de operaciones recíprocas relacionadas”.
- Circular externa 013 del 2 de diciembre de 1996. “Instrucciones para el debido reconocimiento, valuación y revelación de las operaciones financieras económicas y sociales”.
- Circular externa 014 del 17 de diciembre de 1996. “Notas a los estados contables”.
- Circular externa 015 del 30 de diciembre de 1996. “Instrucciones para el registro de las cuentas de presupuesto clase *cero*”
- Circular externa 016 del 30 de diciembre de 1996. “Aplicación de los ajustes por inflación”.

El marco conceptual de PGCP fue modificado con la resolución 040 de 15 de marzo de 1999. Resolución que fue seguida, entre otras, por las siguientes normas:¹⁷⁰

- Circular externa 019 del 6 de noviembre de 1997. “Normas técnicas relativas a la valoración de las inversiones a precios de mercado”.
- Circular externa 023 del 16 de marzo de 1998. “Reconocimiento de los recursos naturales y del ambiente”.
- Circular externa 024 del 24 de junio de 1998. “Sobre pasivo pensional”
- Circular externa 025 del 18 de agosto de 1998. “Medidas para adecuar los sistemas de información contable para el año 2000”
- Resolución No. 320 del 14 de diciembre de 1998. “información sobre el control interno contable”

169 NIETO SÁNCHEZ, Edgar Fernando. Evolución en el lenguaje contable del Estado. En: Legis del Contador. Bogotá. (ene. – mar., 2000); p. 89-97.

170Ibíd.

- Circular externa 029 del 18 de febrero de 1999. “Identificación de los bienes inmuebles que poseen las entidades públicas del país”
- Resolución No. 373 del 20 de diciembre de 1999. “Plazos para la presentación de la información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación y otras obligaciones de información para los entes públicos de los niveles nacional y territorial”.
- Resolución No. 379 del 27 de diciembre de 1999. “Tratamiento contable de las reservas probadas de hidrocarburos y la explotación conferida a ECOPETROL.

4.3 EL SEGUNDO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA: RESOLUCIÓN 400 DE 2000

El nuevo Marco conceptual reestructura el Plan Contable anterior y explicita aspectos de la contabilidad pública antes no percibidos. Inicialmente, establece los aspectos metodológicos al describir las características del sector público colombiano, los atributos del sistema nacional de contabilidad pública. Éstos desarrollan los postulados, los objetivos, los usuarios, las características, los requisitos, los principios y las normas técnicas de la contabilidad pública.

Es preciso señalar que los aspectos metodológicos introducidos con la reforma indican las características del sector público colombiano, como una aproximación al entorno del marco conceptual; pues no se define el concepto de entidad contable pública ni sus condicionantes, elementos fundamentales para la construcción del sistema contable. El sujeto contable constituye la unidad básica informativa, centro nodal de la construcción. Unidad que se encuentra influenciada por el entorno económico, jurídico y social. De su definición depende, en buena parte, hacer claridad acerca de los propósitos que orientan el sistema contable hacia la satisfacción de los objetivos y de las necesidades de los distintos usuarios. A pesar de ser un elemento considerado en casi todos los ámbitos, y de manera habitual por la regulación contable, es infortunada su mención en la estructura conceptual. Esto ha permitido a la crítica expresar reparos contundentes acerca de la calidad de la metodología adoptada y, por ende, facilita comparaciones con otros modelos en el ámbito mundial que se han blindado frente a esta situación.

De igual manera, con la reforma se incorporan los atributos del sistema nacional de contabilidad pública. Se establecen los postulados de la contabilidad pública, los cuales se modifican: pasan de ser tres en el PGCP de 1995 a dos. Se mantienen el postulado de confiabilidad y el de utilidad social; se elimina el de confianza pública.

De igual modo se reorganizaron los objetivos, de acuerdo con las diferentes necesidades de los usuarios. Se agruparon en cuatro categorías: a) de gestión, b) de control, c) de cultura ciudadana y d) de análisis y divulgación. Se eliminaron el

objetivo general y los objetivos específicos del PGCP de 1995, pues se prestaban a confusión frente a los de la Contabilidad Pública.

De otro lado, las características¹⁷¹ y los requisitos¹⁷² de la información contable pública se reúnen en dos ítems diferenciados de los postulados. El primero establece como características que la información sea: a) racional, b) universal, c) medible y d) comparable; el segundo requiere que la información sea: a) oportuna, b) objetiva, c) consistente, d) relevante, e) verificable y f) comprensible. El PGCP anterior reunía bajo el postulado de confiabilidad de la información contable pública el conjunto de cualidades y condiciones de la información que se le consideraban relacionadas.

El contenido, que guarda alguna coherencia lógica con el método deductivo cuanto que los escalones subsiguientes se van derivando de los precedentes, define los principios contables como pautas orientadoras del proceder en el proceso de generación de información. Referencia luego las normas técnicas que permiten el reconocimiento, la medición y la revelación de las operaciones, en tanto implican modificaciones a la riqueza neta de la sociedad en su conjunto; es decir, los derechos, las obligaciones, los ingresos y los gastos.

El nuevo marco conceptual concreta los principios de contabilidad pública en los siguientes términos: reconocimiento, causación, registro, revelación, gestión continuada, esencia sobre la forma, prudencia, no-compensación, asociación de ingresos costos y gastos, hechos posteriores al cierre y período contable. El anterior PGCP establecía dos categorías diferentes: a) los principios de contabilidad pública, constituidos por: equidad, universalidad, esencia sobre la forma, control y cumplimiento de las normas legales y b) las normas generales, conformadas por: ente público, reconocimiento de hechos y actividades específicas, gestión continuada, unidad de medida, valuación, causación, prudencia, consistencia, no-compensación, revelación plena, hechos posteriores al cierre y período contable.

A continuación se describen las normas técnicas de contabilidad pública en siete categorías: normas técnicas relativas a: 1) los activos, 2) los pasivos, 3) la actividad financiera, económica o social, 4) las cuentas de orden, 5) las cuentas de planeación y presupuesto, 6) los libros de contabilidad y 7) los estados contables, fiscales y económicos e informes complementarios de los entes públicos. En el plan anterior, las normas técnicas de contabilidad se encontraban agrupadas en cuatro categorías: a) relativas a los estados contables e informes complementarios, b) relativas al reconocimiento y valuación, c) relativas a las cuentas de planeación y presupuesto y d) relativas a los libros de contabilidad.

El modelo instrumental sigue conservando la misma estructura; es decir, está conformado por el manual de procedimientos y el catálogo general de cuentas.

171 Contaduría General de la Nación . Plan General de la Contabilidad Pública. 2000.

172Ibíd.

Sin embargo, en el primero se establecen nuevos elementos, pues en el PGCP de 1995 sólo se indicaba que la Contaduría General de la Nación expediría con posterioridad dicho manual. El nuevo PGCP establece un manual de procedimientos relativos a: 1) los principios, 2) las normas técnicas de contabilidad pública, 3) la presentación de información y estados contables, 4) los sistemas de información contable y 5) los desarrollos interinstitucionales específicos. En cuanto al catálogo de cuentas se define su estructura y, en segundo lugar, las descripciones y las dinámicas. Aquí, las clases y los grupos tienen la misma configuración y en la descripción y dinámica se establecen algunas nuevas subcuentas que no habían sido contempladas en el PGCP anterior.

A pesar de los esfuerzos por parte de los funcionarios de las entidades, el aspecto de aplicación práctica del modelo contable público no ha sido del todo afortunado. En este sentido, se puede observar el proceso de mejoramiento continuo que ha seguido la CGN; no sólo se limita a la emisión del PGCP, sino que ha tomado acciones, en tanto se hacía prioritario que la información financiera de la contabilidad pública reflejara los requerimientos fijados en el PGCP con el objetivo de organizar las instituciones y corregir las fallas que habían aparecido en la elaboración de la contabilidad de las diferentes entidades del estado. Acciones que permitirían que la contabilidad fuera útil para los gestores de las entidades públicas, así como para otros usuarios

Persisten los problemas en la información y la toma de decisiones no se ha nutrido suficientemente de los datos. Como se ha notado en el último tiempo, el país requiere una Ley de saneamiento contable, y aún así la calidad de la información sigue siendo la preocupación.

Finalmente, en la actualidad, la complejidad de las operaciones y el gran volumen de la información procedente de los flujos económicos, se puede transformar en una masa inerte y, por lo tanto, no útil para la toma de decisiones. De ahí que el objetivo del proceso de saneamiento contable sea la búsqueda de la razonabilidad de los Estados Financieros, mediante la segmentación y el estudio cuidadoso y profundo de las cuentas; en especial en los puntos críticos del balance con el propósito de hacerlo inteligible y confiable para la administración de todas las entidades del sector público.

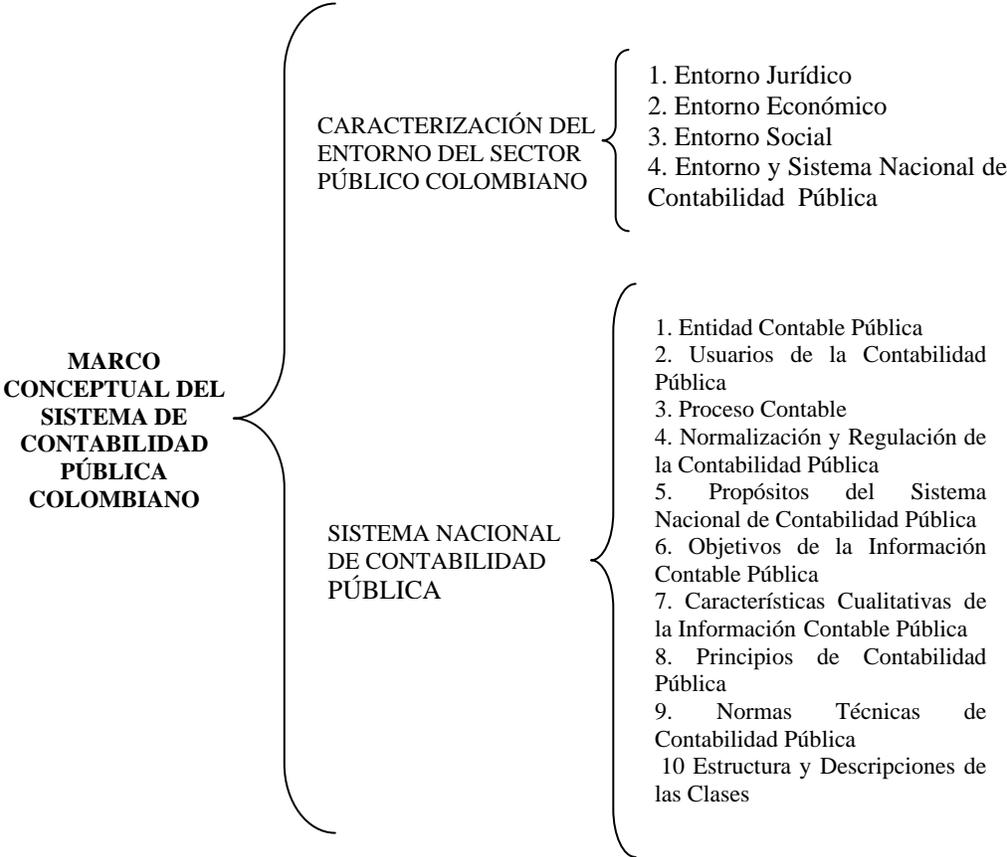
4.4 EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA 2007. ¹⁷³

El marco conceptual de la contabilidad pública en Colombia, representa un gran avance en relación con los precedentes descritos en capítulos anteriores. El

¹⁷³ CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN .Régimen de Contabilidad Pública. Plan General de Contabilidad Pública. Manual de Procedimientos, Catálogo de Cuentas. – CGC. Panamericana Formas e Impresos S.A. Primera edición. 2007.

presente marco sigue un itinerario lógico deductivo al construir una estructura de conceptos básicos a partir de la realidad de la nación colombiana; es decir, el reconocimiento de su entorno, en sus aspectos jurídicos, económicos, sociales y su relación con el Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Es comprensible que en el transcurso del tiempo se han ido modificando sus aspectos y, como es de esperarse de acuerdo con las dinámicas cambiantes del medio, que este marco, a pesar de ser una aproximación válida, no será el definitivo.

A continuación se presentan los elementos constitutivos del nuevo marco conceptual de la contabilidad pública en Colombia.



El entorno jurídico del Marco Conceptual determina el ámbito de aplicación al partir del reconocimiento de la heterogeneidad del sector público colombiano. País donde el Estado divide sus funciones en las ramas del poder público

ejercidas, tanto en ámbitos territoriales como nacional, y en los sectores central y descentralizado; además de otros organismos autónomos definidos en su ordenamiento jurídico.

El entorno económico hace referencia a las entidades agrupadas en el gobierno general y empresas públicas, en cumplimiento de sus funciones de asignación de bienes, redistribución de renta y desarrollo económico. En el entorno social se señala una economía de propiedad privada y de mercado en un sistema político de democracia participativa con el fin del cumplimiento de los propósitos dictados en la Constitución Política Colombiana. La sociedad colombiana exige información relacionada con cuestiones sociales, ambientales, educativas, culturales, etc. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública se relaciona con el entorno general por medio del Sistema Nacional de Contabilidad Pública que produce la información de los diferentes intercambios económicos realizados por las entidades estatales individualmente consideradas o en su conjunto para efecto de toma de decisiones de los diferentes agentes interesados: la sociedad en general, los organismos de control o los funcionarios públicos.

Posteriormente, en el Título II del PGCP se establece la definición del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, SNCP, cuyos propósitos son: a) control que supone el apoyo al control, interno y externo; b) rendición de cuentas mediante la cual el SNCP permite que los servidores públicos y los administradores de recursos y/o patrimonio públicos rindan cuentas periódicamente; c) gestión eficiente que indica cómo el SNCP apoya las decisiones de los gestores responsables de desarrollar funciones de cometido estatal al emplear los recursos y/o el patrimonio públicos de manera eficiente; y d) transparencia que deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática mediante la cual las decisiones y el uso de los recursos sean transparentes y de conocimiento público.

La caracterización del sistema comienza por la definición de la Contabilidad Pública: “una aplicación especializada de la contabilidad que a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental”. Asimismo, define los elementos que componen el sistema¹⁷⁴ y advierte la necesidad de su adecuada articulación y sinergia para garantizar el logro de los propósitos y de las necesidades de los usuarios de la información contable pública.

¹⁷⁴El ente regulador, Contaduría General de la Nación; la regulación contable pública, es decir el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador; los sistemas electrónicos o manuales, soporte para la construcción y conservación de la contabilidad; los contadores públicos responsables de la preparación y presentación de la información; las entidades contables públicas que emiten y presentan información y sus representantes legales en calidad de responsables; la información contable pública, estructurada en diferentes tipos de informes contables; los evaluadores internos y externos de la información, como los órganos de control fiscal y las auditorías; y los usuarios de la información contable pública, entre ellos las autoridades de control, de planeación y gestión de las políticas públicas y la ciudadanía.

Luego, define la entidad contable pública como la unidad mínima productora de información caracterizada por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos. Su obligación consiste en desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que se expidan. Además, señala que, dada la naturaleza y finalidad de las entidades del Sector Público, por ausencia de lucro se entiende que no pretenden obtener rendimientos económicos y financieros que aumenten el patrimonio de la entidad. Cuando resultan excedentes, como consecuencia del desarrollo de las funciones de cometido estatal, se revierten a la comunidad mediante la redistribución de la renta y la riqueza.

Reconoce como usuarios de la Contabilidad Pública a: la comunidad y los ciudadanos¹⁷⁵, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social¹⁷⁶, los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos¹⁷⁷, las instituciones de control externo¹⁷⁸, las propias entidades y sus gestores¹⁷⁹ a Contaduría General de la Nación¹⁸⁰. Los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación o prestación de servicios o que realizan inversiones en, y con, las entidades del Sector Público¹⁸¹, otras personas naturales o jurídicas¹⁸².

En lo referente a la información debe dar cuenta del cumplimiento de la legalidad, la situación financiera, económica, social y ambiental de las entidades del sector público, el logro de objetivos, metas y nivel de desempeño de las entidades del Sector Público en cumplimiento de las funciones de cometido estatal, el impacto de la gestión y uso de los recursos públicos en el ámbito económico, social y ambiental, orientados a la intervención en beneficio de la comunidad. Para su producción se adoptan criterios generales; sin embargo, cada emisor de información debe señalar los criterios particulares empleados en el reconocimiento y en la preparación de la información contable pública, sus cambios y los efectos producidos en los resultados.

¹⁷⁵Tienen interés en información contable pública transparente que les permita conocer la gestión, el uso y la condición de los recursos y el patrimonio públicos.

¹⁷⁶Requieren información contable con el fin de orientar la política pública y coordinar los cursos de acción de las entidades del Sector Público dirigiéndolas hacia el interés general.

¹⁷⁷Exigen la información contable para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político.

¹⁷⁸Quienes, con base en el sistema de contabilidad y la información individual o agregada reportada por la entidad contable pública, desarrollan controles de tipo fiscal.

¹⁷⁹Interesados en realizar seguimiento y control interno a sus operaciones por medio del sistema de contabilidad, así como preparar estados, informes y reportes contables con el fin de conocer su situación financiera, económica, social y ambiental.

¹⁸⁰Para los fines de consolidación y gestión de la información contable pública.

¹⁸¹Requieren información con el objeto de hacer seguimiento a la destinación de los recursos, al cumplimiento.

¹⁸²Como fuente de compilación, investigación y divulgación, de acuerdo con necesidades particulares.

Posteriormente, define el Proceso Contable como “un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular”.

Establece, además, que el Régimen de Contabilidad Pública es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia. La primera consiste en 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. La regulación consiste en 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. De lo anterior se puede deducir que el PGCP no se soporta únicamente en la experticia o en la autoridad legal. Se fundamenta en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica. De igual manera, se puede señalar que ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación en el ámbito internacional, en lo referente al Sector Público¹⁸³.

Puede resaltarse, además, que el PGCP 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. Asimismo, el Manual de Procedimientos define los criterios y las prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del SNCP.

De igual manera, indica que los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, con lo cual satisface el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios. En este sentido, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública identifica como objetivos de la información contable: a) gestión pública, implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce y, de forma agregada y consolidada, para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece; b) control público, permite su ejercicio en dos niveles, interno y externo. –Esto implica la existencia de diferentes modalidades de vigilancia sobre la gestión de los recursos públicos, como el control interno, político, disciplinario, fiscal y ciudadano–; y c) divulgación y cultura, satisface necesidades generales de información para adelantar estudios e investigaciones que sean de conocimiento público y generación de cultura sobre el uso de los recursos públicos.

¹⁸³Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

En relación con las características cualitativas de la información contable pública señala que se orienta a la satisfacción, con equidad, las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle en observancia de las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. Las características cualitativas garantizan la confiabilidad son la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad. Con la relevancia se asocian la oportunidad, la materialidad y la universalidad; y con la comprensibilidad, la racionalidad y la consistencia.

De otro lado, define los principios de contabilidad pública como pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, al sustentar el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública. Son diez los principios de contabilidad pública: gestión continuada, registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, período contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre.

También indica cuáles son las normas técnicas de contabilidad pública:

Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Precisan los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar la información para lo cual debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. Lo anterior implica que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden) que son afectados por los hechos; que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos. Para la valuación se definen las siguientes bases: costo histórico¹⁸⁴, costo reexpresado, valor presente neto, costo de reposición, valor de realización, valor razonable¹⁸⁵. Este último atiende las tendencias internacionales.

Las normas técnicas relativas a los activos. Posteriormente, ofrece un listado de componentes del activo y señala sus nociones y tratamiento contable: las inversiones e instrumentos derivados, rentas por cobrar, deudores, inventarios

¹⁸⁴El cual será objeto de actualización al hacer uso del costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

¹⁸⁵ Se define como el precio que se pagaría por un activo o el importe por el cual se cancelaría un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, conocedoras y que actúan en condiciones de independencia mutua. Este valor puede determinarse en un mercado activo o por medio de una metodología que tase dicho valor.

propiedades, planta y equipo, bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, recursos naturales no renovables y otros activos.

Las normas técnicas relativas a los pasivos. Expone los grupos que las componen: operaciones de crédito público y financiamiento con banca central, operaciones de financiamiento e instrumentos derivados, cuentas por pagar, obligaciones laborales y de seguridad social integral, otros bonos y títulos emitidos, pasivos estimados y otros pasivos.

Las normas técnicas relativas al patrimonio definido como el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. Al igual que los casos anteriores se establecen los criterios para el reconocimiento y revelación. Además, señala que los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, de acuerdo con su origen, puede ser pagado¹⁸⁶, operacional¹⁸⁷, de valuación, donado¹⁸⁸ e incorporado¹⁸⁹. De otro lado, cuando generan disminuciones corresponden a la incorporación de pasivos y al reconocimiento, por parte de las entidades del gobierno general, de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como el retiro de las rentas por cobrar y los deudores, en los casos expresamente señalados en las normas técnicas aplicables. Los componentes del patrimonio son Hacienda pública y el Patrimonio institucional.

Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental se encuentran constituidas por ingresos, gastos, costos de ventas y operación y costos de producción. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias. Al igual que los casos anteriores, en estas normas se indican las definiciones y tratamiento contable.

Subsecuentemente, se presentan las definiciones y tratamiento de las cuentas de orden y las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería compuestas por las cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería y las cuentas de presupuesto de gastos. En otro aparte se entregan las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que son estructuras que sistematizan, de manera cronológica y nominativa, los datos obtenidos de las transacciones, los hechos y las operaciones que afectan la situación y la actividad de las entidades contables públicas. Los libros de

¹⁸⁶Exceso originado en la venta de acciones o cuotas partes de interés social, respecto de su valor nominal.

¹⁸⁷Se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles.

¹⁸⁸Comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

¹⁸⁹Se origina en el descubrimiento de reservas de recursos naturales no renovables, en el reconocimiento de bienes que, por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, no habían sido reconocidos en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y en los intangibles formados.

contabilidad se clasifican en principales (Diario y el Mayor) y auxiliares (pueden ser físicos o virtuales).

Luego, se presentan las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables. Normas que articulan criterios para conseguir una representación razonable de la situación, actividad y recursos de la entidad contable pública. La información revelada en los estados, informes y reportes contables en atención a la condición de materialidad, representa transacciones, hechos y operaciones relevantes para el usuario. Adicionalmente, se establece la cuantía para determinar la materialidad el caso de la cuantía¹⁹⁰.

Los estados, informes y reportes contables deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos. Éstos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior.

Asimismo se señalan otros informes como los Estados contables consolidados, los Informes contables específicos, entre los que se encuentran Informe de costos de producción, los Informes contables por segmentos y los Informes contables complementarios, divididos, a su vez, en Informe de objetivos, Informe cuadro de mandos o tablero de control, Informe de operaciones efectivas de caja, Informe de ahorro, inversión y financiamiento, Informe de fuentes y usos del ingreso, Informe de variación patrimonial, Informe de producción o valor agregado y Reportes contables.

De otro lado, se enuncian las Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre. Frente estos ajustes se establecen la necesidad de verificar su materialidad y la evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha. El ajuste de una provisión y el reconocimiento de un pasivo sobre el cual ya se habían constituido estimados.

Finalmente, se establece la estructura y descripciones de las Clases como base de planificación del Régimen de Contabilidad Pública. La clasificación de las cuentas está estructurada en las siguientes clases: 1. Activos, 2. Pasivos, 3. Patrimonio, 4. Ingresos, 5. Gastos, 6. Costos de ventas y de operación, 7. Costos de producción, 8. Cuentas de orden deudoras, 9. Cuentas de orden acreedoras y 0. Cuentas de presupuesto y tesorería.

¹⁹⁰No se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable y, por tanto, en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen.

AUTOEVALUACIÓN

1. Caracterice el modelo vigente de contabilidad pública colombiano.
2. Identifique semejanzas y diferencias entre el modelo actual y los anteriores.
3. Qué avances se pueden señalar en relación con los otros modelos.
4. Dada la estructura que presenta el PGCP, analice de manera crítica la misma, estableciendo a qué corresponden los diez apartes del plan.

BIBLIOGRAFIA

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de la Contabilidad Pública. Plan general de contabilidad pública colombiano. Bogotá. Panamericana. 2007.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan general de contabilidad pública . Bogotá. 2000.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de la Contabilidad Pública. Imprenta Nacional de Colombia. 1996.

NIETO SÁNCHEZ, E. F. Evolución en el lenguaje contable del Estado. En: Revista Legis del Contador. (ene. – mar., 2000).

RIVERO ROMERO, J. Contabilidad financiera. Madrid: Trivium,1995.

Ernesto María Sierra Gonzalez

Contador Público

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales