



CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
SUBCONTADURÍA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Contaduría General de la Nación

TEXTO DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Avances en Contabilidad Pública

Texto de Contabilidad Pública | 8



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN



A stylized graphic of an open book. The left page is blank white. The right page is a large, thick black number '8'. The text 'TEXTO DE CONTABILIDAD PÚBLICA' is centered on the upper loop of the '8'. The book is set against a white background with a black wavy shape at the bottom representing the ground or the book's base.

TEXTO
DE CONTABILIDAD
PÚBLICA

TEXTO

DE CONTABILIDAD
PÚBLICA

Avances en
Contabilidad Pública



CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
SUBCONTADURÍA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Juan Carlos Echeverry Garzón

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Pedro Luis Bohórquez Ramírez

SUBCONTADORA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Rocío Pérez Sotelo

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Yolanda Guerrero Fernández

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Juan Guillermo Hoyos Pérez

SECRETARIO GENERAL
Jaime Aguilar Rodríguez



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

TEXTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA No. 8
“AVANCES EN CONTABILIDAD PÚBLICA”

Noviembre de 2011

EQUIPO DE APOYO TÉCNICO
Rocío Pérez Sotelo
Freddy Armando Castaño Pineda
Ambar Yelín Figueroa Leguizamón

ISSN 2027-4068

Contenido

Presentación	5
1. Contabilidad Pública y Gestión Pública	7
Referente histórico de la Contabilidad Pública en Colombia	9
Utilidad de la información contable en la construcción de las estadísticas de las finanzas públicas	29
Implementación y perspectivas del SIIF II: el nuevo modelo contable	41
2. Regulación contable pública y convergencia internacional	51
Perspectivas de la regulación contable pública	53
La crisis de la prudencia en la convergencia contable internacional: Una mirada desde los deterioros de valor y las provisiones	67
Lo social y lo medioambiental: Retos para la información contable pública	97
Reflexiones teóricas del concepto de lo público en el ámbito de aplicación de la contabilidad	105

Para consolidar y promover una cultura contable pública sintonizada con el interés general y el bienestar público, se requiere el esfuerzo de todos aquellos que según el objetivo que persiguen, se acercan a la contabilidad pública con el ánimo de controlar, gestionar, rendir cuentas o informarse.

Para quienes intervienen en el proceso contable, como preparadores, auditores, controladores y revisores de la información contable pública, el estar al tanto de los avances que en la regulación se presentan o planean realizarse, es un esfuerzo necesario para que la comprensión y aplicación de la misma mejore paulatinamente, de tal manera que aquellas deficiencias conceptuales y metodológicas que impiden que se cumpla con los parámetros establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), sean aminoradas también gradualmente.

La clave para que se perfeccionen las técnicas e instrumentos asociados al ejercicio de la profesión, está en la visión prospectiva que trasciende el ejercicio de preparar información contable con el mero propósito del cumplimiento legal, entendiendo la misma como elemento fundamental en la gestión y toma de decisiones a nivel micro y macroeconómico, trayendo necesariamente como consecuencia la gestación de cambios culturales en los usuarios.

Y en este proceso de consolidación de cultura contable, la Contaduría General de la Nación como organismo regulador de la contabilidad en el sector público, es quien mayor esfuerzo debe realizar para estar al tanto de las necesidades de cambio que plantean quienes están obligados a aplicar la regulación contenida en el RCP, en el marco de un entorno globalizado.

En ese sentido, y esperando suplir algunas de estas necesidades informativas en torno a los avances y cambios que más recientemente se han presentado en la disciplina, colo-

camos a disposición de la comunidad contable pública y demás interesados, este texto denominado “Avances en contabilidad pública”, cuyo contenido está escrito en un lenguaje técnico pero sencillo, al cual pueden acceder todos los responsables del manejo de los recursos públicos, la academia, los organismos de supervisión y control, y toda la ciudadanía en general.

Los documentos que se han incluido en esta edición, se encuentran organizados en dos grandes categorías. En la primera categoría denominada “Contabilidad pública y Gestión Pública”, se incluye un artículo que reseña la historia y estado actual de la Contabilidad pública en Colombia, para posteriormente presentar una reflexión acerca de la utilidad de la información contable en la construcción de las estadísticas de las finanzas públicas. Se concluye esta sección con un análisis de cómo se ha llevado al cabo la implementación del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF II, y sobre las perspectivas de avances que se encuentran ligadas a esta nueva versión del sistema.

La segunda categoría hace referencia a la regulación contable pública vigente y a los estudios relacionados con el proceso de convergencia internacional que enfrentan los reguladores locales, por ello se incluyen aquí artículos que reflexionan sobre aspectos tales como las perspectivas de la regulación contable pública, la actual crisis de la prudencia, y los retos que en relación con lo social y medioambiental se plantean frente a la contabilidad pública. Por último, considerando el ámbito de aplicación de esta regulación contable, se incluyen unas reflexiones teóricas acerca de ese históricamente debatido concepto de “lo público”.

Esperamos que este texto de contabilidad pública No. 8, continúe instituyéndose como un medio de difusión, culturización y desarrollo académico de la contabilidad pública, que contribuya a la socialización de algunos de los más importantes avances de este poderoso instrumento con el que se da cuenta de la realidad del estado de nuestros recursos y patrimonio públicos, para que conforme a esto, y gracias al control de los organismos para tal fin encomendados y a las investigaciones que la academia e interesados realicen, se pueda fomentar, orientar y construir cultura contable, para tener unas cuentas claras y un Estado cada vez más transparente.

PEDRO LUIS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ

Contador General de la Nación



Capítulo 1

Contabilidad Pública y Gestión Pública

Referente Histórico de la Contabilidad Pública en Colombia

| 9

HERNÁN PULGARÍN GIRALDO

Asesor Subcontaduría General y de Investigación

“(...). El hombre no puede moldear la forma del futuro
sin darse cuenta de las condiciones actuales y
de las limitaciones de su pasado”

Ernst Cassirer

Resumen

La contabilidad pública es el subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicados a través de los estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia.

Hoy, por la importancia que reviste la contabilidad pública en Colombia como base para un adecuado sistema de control, y por las posibles transformaciones que pueda experimentar en un futuro próximo, resulta importante rescatar su historia, la cual, como se registra en este escrito, no es ajena a la historia de la contabilidad financiera, toda vez que existen algunos rasgos generales que comparten estas ramas especializadas de la disciplina contable.

Este documento describe los principales acontecimientos que han orientado el manejo de las cuentas públicas en Colombia. Inicia con algunas generalidades de las épocas del descubrimiento, conquista y colonia del territorio colombiano por parte de los españoles, y continúa con los principales hechos acaecidos en la época republicana, haciendo

énfasis en los desarrollos que se han evidenciado en la historia reciente que comienza con la creación de la Contaduría General de la Nación en 1996.

Palabras clave: Contabilidad pública, control, control fiscal, Contaduría General de la Nación, hacienda pública, hacienda nacional, presupuesto público, sistema de información, tesoro nacional, tesoro público.

Descubrimiento, conquista y colonia

La historia del manejo de las cuentas en el sector público puede dividirse de acuerdo a los diferentes períodos que se han vivido a partir del descubrimiento de América en 1492, es decir, la conquista, la colonia, y la república; desde luego, en los primeros períodos sin gran profundidad, pues la carencia de sistemas de información en el sector público ha sido una debilidad que sólo en los últimos tiempos se ha intentado superar. No puede, obviamente, desligarse la historia de la contabilidad, en general, del sistema utilizado específicamente para este sector. Él retoma los aspectos fundamentales que en materia de contabilidad financiera se han desarrollado. Es apenas lógico que la información contable pública tenga rasgos y características propias por tratarse de la cosa y gestión pública, esto precisamente porque en los asuntos públicos prevalece el interés general sobre el particular, contrario a la información destinada fundamentalmente a los propietarios de entes económicos privados que, por lo general, tienen el objeto de lucrarse con el desarrollo de sus actividades.

No puede decirse que existan lapsos claramente diferenciables para la época de la conquista y la colonia, pues el hecho de conquistar mediante la fuerza o violencia el territorio americano por parte de los españoles, implicaba la implementación de estrategias que consistían en el descubrimiento, expropiación o conquista mediante la guerra y la inmediata colonización o poblamiento de los territorios para fortalecerse militarmente. Se tienen datos de que para 1550 ya existían un sinnúmero de ciudades fundadas y pobladas, y es precisamente esta fecha la que algunos autores han considerado como fin del período de la conquista. Tal aclaración es importante por cuanto el surgimiento de diferentes instituciones de control y vigilancia de los recursos de la corona española se dio hasta 1550 e, igualmente, la creación de algunos impuestos como forma de acumular recursos y obtener utilidades.

Antes de la llegada de los españoles al continente americano, y específicamente de Alonso de Ojeda al descubrir lo que hoy es Colombia, esta estaba conformada por territorios indígenas tales como los muiscas, turbacos, yalcones, quimbayas, pijaos, etc., ubicados en diferentes lugares del país, entre los cuales se tenía la costumbre de pagar tributos representados en productos agrícolas a los caciques.

En 1492, los Reyes Católicos¹ de España, Isabel de Castilla y Fernando de Aragón, firman un convenio con el descubridor Cristóbal Colón, al que se le denominó capitulaciones, el cual consistía en la forma como se repartirían los bienes que lograra encontrar en la expedición que ellos financiarían. La corona española con el propósito de expandir y fortalecer el desarrollo de una economía capitalista que comenzaba a nacer, dirigía sus acciones a la búsqueda de bienes, principalmente metales como oro y plata, los cuales posteriormente eran comercializados o reinvertidos. La búsqueda de estos bienes fue principalmente la motivación de Colón, pues según su diario de navegación, citado por Álvaro Tirado Mejía en Historia Económica de Colombia, se lee el siguiente pensamiento del descubridor: *“Que el señor me dirija con su misericordia para que yo descubra oro...cosa maravillosa es el oro, quien lo posee obtiene todo cuanto desea. Con el oro se abren las puertas del cielo a las almas”*².

Por las expectativas de éxito que se tenían de la expedición, y de los posibles y cuantiosos recursos que se podían hallar, los Reyes Católicos con cierta visión de revisión y control, y para mayor fidelidad de la información que se les suministrara, se contratan personas especializadas que brindaran cierto grado de confianza de las operaciones ejecutadas, es así como *“En el primer viaje de Colón a América, además de aventureros y sacerdotes, venía un contador que informaría a los Reyes Católicos de las posibles ganancias de la expedición. Pero también en las tierras, que Colón confundía con la India, existían imperios igual de importantes al reinado de Castilla y Aragón de España, y tenían sus propios contadores y su manera de recoger los pagos debidos a los emperadores incas y aztecas, o al zaque y al zipa muiscas”*³.

1 Esta denominación de “Reyes Católicos” fue otorgada por el Papa en 1492 como un reconocimiento por la expulsión de los musulmanes que habitaban en el sur de España. Véase Margarita Peña y Carlos Alberto Mora, en Historia de Colombia. Editorial Norma. Bogotá, 1977.

2 TIRADO MEJÍA, Álvaro. Historia Económica de Colombia. El Ancora Editores. Decimooctava edición. Bogotá, 1988. P. 13.

3 Contaduría General de la Nación. Cuentas y Cuentos. Imprenta Nacional. Santafé de Bogotá, 1997.

A partir de 1511, posterior a la fundación de Santo Domingo, España establece la estructura administrativa de la colonia, con la cual se crea el Tribunal de la Real Audiencia de Santo Domingo, que administraba justicia y gobernaba La Española (Isla de Santo Domingo). Se señala que *“Una de las funciones primordiales de aquellas Reales Audiencias eran los Juicios de Residencia que se practicaban a los Virreyes, Gobernadores, Capitanes Generales, o funcionarios que tuvieran jurisdicción y mando o dispusieran de bienes y caudales públicos. El Juicio de Residencia se practicaba al final del mandato del funcionario y el examen de sus actuaciones incluía la rendición de cuentas de los bienes fiscales o de uso público puestos a su cuidado”*⁴. Puede establecerse una semejanza de esta función con la que hoy realiza la denominada Contraloría General de la República en su ejercicio del control fiscal, notándose siempre la necesidad de controlar el manejo de los recursos cuando estos son administrados por funcionarios que tienen la oportunidad de hacer un uso indebido o manejo irracional de los mismos.

Aunque se trataba de los controles que España establecía, es importante anotar que gran cantidad de los sistemas de control contable, instituciones, formas de invertir los ingresos y recaudar los impuestos, etc., permanecieron luego de lograr una completa independencia, pues el naciente Estado y sus respectivos gobernantes tenían la necesidad de administrar adecuadamente las finanzas públicas para desarrollar el objeto social que en ese entonces se proponía.

El Tribunal de la Real Audiencia de Santo Domingo fue reemplazado por el Supremo Consejo de Indias, creado por el Emperador Carlos V⁵ en 1524, como organismo asesor y consultor. Este Consejo tenía funciones legislativas, ejecutivas y judiciales, y en virtud estas últimas *“investigaba a los altos funcionarios, fallaba en última instancia y expedía el finiquito a empleados de manejo en su condición de entidad fiscalizadora”*⁶.

A la postre, durante el período de la conquista se crearon algunas instituciones importantes para recaudar impuestos, entre estas se encontraban: La encomienda, la mita y el resguardo. La creación de estas instituciones tenía como objetivo fundamental recaudar

4 Peña Margarita y Mora Carlos Alberto. Historia de Colombia. Editorial Norma. Bogotá, 1977.

5 El Rey Carlos I de España obtiene simultáneamente la corona del imperio alemán bajo la denominación de Emperador Carlos V.

6 GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. Artículo publicado en Revista Economía Colombiana.

impuestos, es decir, un fin impositivo y fiscal con el cual se pretendía obtener algunos ingresos para la corona española.

En 1604, mediante las Ordenanzas de Burgos del Rey Felipe III, se creó el Tribunal de Cuentas de Santafé de Bogotá, ciudad que ya se había constituido como la capital neogranadina. Posteriormente, se crearon Tribunales de Cuentas en aquellos lugares donde la extracción de minerales representaba un ingreso significativo para la Corona. *“Estos Tribunales de Cuentas tenían a su cargo el examen, enjuiciamiento y sanción de los empleados públicos que tuvieran bajo su responsabilidad manejo de fondos, bienes o servicios del Estado Español y dentro de la respectiva jurisdicción colonial a su cargo”*⁷. Tales Tribunales hacían las veces de las hoy conocidas Contralorías Regionales, los cuales ejercían inspección, control y vigilancia de tales recursos públicos.

Período Republicano

A partir del período de la República se comienza a configurar un Estado independiente de la corona española, con un sistema de gobierno, que aunque con rezagos del régimen colonial, se encontraba bajo la dirección de los criollos, los cuales tenían a partir de ese momento la responsabilidad de administrar eficientemente los recursos de la naciente República de Colombia, y de asumir las funciones básicas que hasta ese entonces le habían sido asignadas.

La primera disposición gubernamental en materia de hacienda pública se presenta algunos días después de la Batalla de Boyacá, en la cual el Libertador Simón Bolívar ordena que todos los bienes de los españoles conquistadores fueran confiscados y que los mismos harían parte del patrimonio de la nación.

Con la emisión de la *“Ley fundamental de la República de Colombia” aprobada por los “Representantes de la Nueva Granada y Venezuela”*, el 12 de julio de 1821, se configura la unión entre Colombia (Nueva Granada) y Venezuela. Al respecto el artículo 1 de la mencionada ley dice: *“Los pueblos de la Nueva Granada y Venezuela quedan reunidos en un solo Cuerpo de Nación, bajo el pacto expreso de que su Gobierno será ahora y siempre POPULAR*

7 GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. Artículo publicado en Revista Economía Colombiana.

REPRESENTATIVO”. Con esta disposición se configura en Colombia la forma de Gobierno que hoy tiene el Estado, y que se encuentra expresa en el artículo primero de la actual Carta Política. En esta misma norma se define que las deudas de ambas naciones serían en adelante “...reconocidas in solidum, como deuda Nacional de COLOMBIA, las deudas que los dos pueblos han contrahido separadamente, y quedan responsables á su satisfacción todos los bienes de la República”⁸.

En virtud de la Ley 8 de octubre de 1821, que autorizaba al ejecutivo la organización del Tesoro Nacional, los recién posesionados Francisco de Paula Santander como Vicepresidente de Colombia, en su calidad de encargado del ejecutivo, y el Ministro de Hacienda José María del Castillo y Rada, expiden el decreto mediante el cual se estructura la Tesorería General de la República como una dependencia de la Secretaría de Hacienda. Este organismo, creado provisionalmente con el objeto de reordenar las finanzas del Estado, tenía como función básica “recaudar y custodiar los fondos públicos de la República”. Su dirección estaba bajo la responsabilidad de Juan de Dios Olano como Ministro Tesorero y Luis Carbonel como Ministro Contador.

Con la creación de la oficina del Tesoro Público en Bogotá, el Vicepresidente de la República “...organizó la Contabilidad General de la República, encargando esta labor en cinco contadores generales, establecidos en jerarquía con un decano y cuatro dependientes. Esta oficina cumpliría una labor concomitante con las operaciones efectivas que desarrollaría la Tesorería General en los años siguientes, registrando y consolidando los movimientos de la cuenta del Tesoro”⁹. Se observa, con la creación de esta oficina, una visión controladora de los recursos, al segregar las funciones correspondientes al recaudo, del manejo y registro de las cuentas. Ello, como consecuencia de la imperiosa necesidad de implementar sistemas de información, cuyos resultados fueran claros y brindaran confiabilidad sobre el manejo de los fondos públicos.

Posteriormente, se emite en enero de 1822, un decreto mediante el cual se crean las tesorerías departamentales, dependientes de la Tesorería General, y las tesorerías provinciales,

8 Artículo 8 de la Ley Fundamental de la Unión de los Pueblos de Colombia. Julio de 1821. Citado en Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Por Luis Fernando López Garavito. Editorial Banco de la República. Santafé de Bogotá, 1992. P.20.

9 LÓPEZ GARAVITO, Luis Fernando. Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Editorial Banco de la República, 1992. P.23.

dependientes de las tesorerías departamentales. El objetivo principal con la reorganización de estas oficinas radicaba en el fortalecimiento y articulación de las pagadurías regionales, y sus respectivos sistemas de información con la recién creada Tesorería General. Así, las tesorerías departamentales remitían cada cuatrimestre un estado de todos los ingresos y egresos, clasificado por gastos ordinarios o extraordinarios, y entregaban estados contables al cierre de cada año, para revisión del Intendente Departamental.

Del mismo modo, las tesorerías provinciales presentaban mensualmente a las tesorerías departamentales, un estado de las entradas y salidas de fondos debidamente discriminado, además, entregaban al cierre de cada año, estados contables para revisión de los gobernadores de provincia.

Por su parte, la Tesorería General suministraba en forma mensual información a la oficina de contabilidad general, quien ejercía periódicamente algunas labores de auditoría y control denominadas “visita de arcas”.

Fueron varias las modificaciones que se hicieron a la citada estructura administrativa de la Hacienda con el objetivo de lograr mayor eficiencia de las funciones asignadas, algunas de las cuales se resumen en el siguiente recuadro:

Año	Descripción
1824	Se suprime la Tesorería General de la República y se crean las administraciones de hacienda en cada Departamento, dependiendo únicamente de la “Dirección General de Hacienda y rentas nacionales”.
1826	Se crean las siguientes Direcciones: Tesorería de Tabacos y de Aduanas, las cuales, a su vez, tenían contadores auxiliares que apoyaban el trabajo de las Direcciones.
1829	Se decreta que la Tesorería de Bogotá sería una dependencia directa del “Ministro Secretario de Estado del Despacho de Hacienda”, ordenándose, además, el refuerzo de su estructura con la incorporación de dos funcionarios adicionales.
1832	Con la “Ley Orgánica de la Hacienda Nacional de 1832”, se establece la Tesorería General de la República, la cual había sido suprimida en 1824.
1836	Se modifica la estructura de la Tesorería General de la República, con dos tesoreros generales y tres secciones que manejaban, respectivamente, los documentos de pago, los libros de cuentas corrientes y las liquidaciones de nómina.

Año	Descripción
1843	Se ordena suprimir la Dirección General de Crédito Nacional y refundir sus funciones con la Secretaría de Hacienda en la parte de contratación y negociaciones, con la Tesorería General de la República en la parte de contabilidad y registro del estado contable de los empréstitos. Igualmente, se dispone la creación de una sección de contabilidad que “cerrara la cuenta y la arreglara” para presentarla a la Secretaría de Hacienda, y esta posteriormente al Congreso; tal información, sin perjuicio de la que debía procesar la Contaduría General según la Ley del 26 de mayo de 1838.
1846	El Gobierno de Tomás Cipriano de Mosquera reestructura nuevamente la Secretaría de Hacienda. Reestructuración con la cual se clausuró la Tesorería General de la República, para dar vida a la Dirección General de Tesorerías. Se crean directores de rentas regionales a los que se les llamó “Intendentes de Hacienda”, los cuales tenían como funciones revisar y controlar el recaudo de los impuestos municipales y de la Nación misma. También se crearon en las provincias “Administradores Principales de Hacienda”, que tenían como funcionarios a un administrador contador que administraba el recaudo de los recursos, y a un tesorero pagador quien efectuaba los pagos; ambos dependientes de la Dirección General de Tesorerías.
1847	Mediante la “Ley Orgánica de Hacienda”, se reestructura todo el sistema de hacienda, creando 16 departamentos para la administración general de los fondos públicos, entre estos cabe mencionar: el Departamento de Hacienda, Tesorería, Contabilidad General, Deuda Nacional y Gastos de Hacienda y del Tesoro. También se reglamenta en esta Ley Orgánica algunos requisitos previos para proceder al pago de cuentas, entre estos, se reglamentan la liquidación del crédito del acreedor, orden de pago y pago efectivo, además, en este estatuto fiscal se dispone la conformación y presentación del presupuesto de gastos a cargo del Director General Administrador del Tesoro, y la consolidación y presentación del presupuesto nacional a cargo del “Director Contador General”. También se crea con esta ley una “corte de cuentas” cuyos jueces eran nombrados por la rama ejecutiva. Esta institución tenía como funciones básicas examinar y fenecer los actos de los administradores del Tesoro. Se resalta en este Código la creación en el Congreso Nacional de la Comisión Legislativa de Cuentas, encargada de examinar y auditar la cuenta general del presupuesto y del tesoro.

Año	Descripción
1851	Con la reforma introducida por el Presidente José Hilario López, se crean tres Departamentos: De Hacienda, del Tesoro, y de Contabilidad General, a este último le correspondía la centralización de todos los gastos en el presupuesto, prescribir los reglamentos de contabilidad, y consolidar el presupuesto de rentas y gastos de la Nación con base en los informes de Hacienda y el Tesoro.
1873	El Código Fiscal expedido en 1873 entra en vigencia a partir de 1874, y constituye otra reforma de la Hacienda Nacional. Se crea en esta oportunidad “una Oficina de Estadística Nacional” que recopilaría información sobre las tierras de la Nación; también se reorganizó la Administración Nacional en 14 departamentos, de los cuales hacía parte el de la contabilidad general; se expide, igualmente, reglamentación en materia presupuestal, específicamente sobre su aprobación, ejecución y liquidación, que son fases actualmente reconocidas del ciclo presupuestal.
1886	Con la reforma constitucional de 1886 se crea el Ministerio de Hacienda, el cual en su sección cuarta, conservaba el Departamento de Contabilidad y Bienes Nacionales. Igualmente, el Ministerio del Tesoro tenía una Oficina General de Cuentas, que para 1887 se denominó Departamento de Contabilidad General.
1898	Mediante la Ley 62 se crea la Corte de Cuentas a cargo del Congreso de la República.
1912	En 1912 desaparece el Código Fiscal que había sido creado en 1873, y se reestructura y reglamenta la Corte de Cuentas, que en adelante se compondría de 10 magistrados designados por el tribunal supremo de lo contencioso administrativo para períodos de 4 años; el número de magistrados sería 13, de los cuales 6 los nombraba la Cámara de Representantes y 7 el Senado.

A partir de 1923 las cosas parecen cambiar aparentemente un poco por la importancia de las recomendaciones del profesor Kemmerer. En esta perspectiva, se hace necesario esbozar algunos elementos de gran consideración que ayuden a comprender el objetivo de tan conocida misión y, en consecuencia, analizar el impacto que en materia contable tuvo la materialización de sus estudios.

El profesor de la Universidad de Princeton, Edwin Walter Kemmerer, realizó varias misiones, todas con los mismos resultados: modificación de los sistemas monetarios, bancarios y fiscales, principalmente. “*Con una celeridad espectacular, Sr. Kemmerer estableció en cada*

*país un banco central, el patrón oro, una superintendencia bancaria, una contraloría nacional, y una serie de otras leyes fundamentales sobre presupuestos e impuestos*¹⁰.

En 1922, ante el rechazo del Congreso de la República para seleccionar una comisión de nacionales que reestructurara el sistema financiero, se optó por extranjeros que realizaran estos estudios. Así, con el apoyo del presidente Pedro Nel Ospina, por intermedio del Ministro de Hacienda y el embajador de Colombia en Washington, se contrató a Kemmerer por su gran trayectoria en asuntos económicos. Kemmerer llega a Colombia el 10 de marzo de 1923, y meses más tarde entregaba al Presidente Pedro Nel Ospina gran parte de sus recomendaciones.

El Congreso aprueba en corto tiempo (dos semanas) todo el paquete de proyectos resultado del estudio. Se crea legalmente la Superintendencia Bancaria y el Banco de la República, es decir, se reestructura el sistema financiero colombiano. En cuanto a las reformas fiscales, se aprueba una ley orgánica del presupuesto, se reorganizan los ministerios financieros, las formas para administrar y recaudar ingresos, y se reforma la contabilidad bajo la dirección de la Contraloría, organismo que también se crea en este momento.

En lo que respecta específicamente a la Ley 42 de 1923, y lo que ella reglamenta en materia contable, citamos los siguientes artículos que ilustran sobre las facultades y detalles de las competencias de esta Contraloría, así:

“Artículo 6: El contralor general tendrá competencia exclusiva en todos los asuntos referentes al exámen, glosa y feneamiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar fondos o bienes de la nación... y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con 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.

(...)

Artículo 10: Llevará las cuentas generales de la Nación, incluyendo las relacionadas con la deuda pública.

10 DRAKE Paul W. . Primera Misión Kemmerer: Prosperidad al debe 1923-28. Revista Economía Colombiana.

Artículo 11: El contralor prescribirá 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.

Artículo 12: Prescribirá los procedimientos que han de seguir todos los funcionarios, empleados y agentes encargados del manejo de fondos o propiedades de la Nación, para presentar sus cuentas, formar y confrontar inventarios, así como para todo lo que se refiere a la enajenación de esos fondos o bienes, en cualquier forma que se haga.

Artículo 13: Prescribirá 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.

(...)

Artículo 15: Hará el exámen e inspección de los libros, registros y documentos relativos a la contabilidad nacional; efectuará la revisión y feneamiento de las cuentas de todas las personas que manejan 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”.

Con la anterior reglamentación no queda duda que la autoridad en materia de contabilidad sería, en adelante, la Contraloría.

Algunos antecedentes jurídicos posteriores relacionados con el tema en cuestión pueden verse en el siguiente cuadro:

Año	Descripción
1930	La Ley 10 de 1930 preceptúa en su artículo 5 que “la contraloría general ejercerá en lo sucesivo, por si o por medio de las auditorías seccionales, el control o fiscalización de las rentas y gastos de las intendencias y comisarías, para lo cual podrá dictar las disposiciones y reglamentaciones que estime necesarias en consonancia con la ley”.

Año	Descripción
1932	El Decreto 911 de 1932, reglamentario de la Ley 42 de 1923, en su artículo 1 preceptúa que: <i>“El Departamento de Contraloría será una oficina de contabilidad y control fiscal y no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización”</i> . Así mismo, el artículo 6 establece lo siguiente: <i>“El sistema de contabilidad que debe establecer el Contralor General para mostrar la situación financiera de la Nación, será de tal naturaleza que señale en cualquier momento la existencia de dinero y demás recursos disponibles para atender las obligaciones del fondo común, distinto del dinero y demás recursos disponibles para hacer frente a las obligaciones procedentes de empréstitos y de otros fondos especiales que cree la Ley. El dinero y demás recursos del fondo común no se usarán para atender obligaciones de ningún otro fondo, ni el dinero y demás recursos de otros fondos para atender obligaciones del fondo común”</i> . Con lo anterior se vislumbra un sistema de contabilidad con un marcado objetivo hacia el control de los recursos monetarios.
1946	El artículo 1 de la Ley 58 de 1946 ratifica lo que la Ley 42 de 1923 había planteado en su artículo 1, es decir, indica nuevamente la competencia del Contralor General para reglamentar en materia de contabilidad, y aclara que la información solicitada por la administración a los empleados subalternos para cualquier efecto, en nada afectan las funciones de control fiscal ejercida por la Contraloría.
1968	En el gobierno del Presidente Carlos Lleras Restrepo, mediante el Acto Legislativo número 1, se pretendió segregar las funciones de auditar y llevar cuentas. El artículo 76 que trata sobre las disposiciones transitorias, reza lo siguiente: <i>“a. La ley determinará el organismo encargado de llevar las cuentas públicas generales de la nación. Entre tanto lo seguirá haciendo la Contraloría General de la República.”</i>
1972	En desarrollo del Acto legislativo 1 de 1968, el Congreso de la República mediante la Ley 17 del 30 de diciembre de 1972, concede facultades extraordinarias al ejecutivo para reformar las leyes y normas orgánicas del presupuesto.
1973	En virtud de la Ley 17 de 1972, el Presidente de la República expide el Decreto 294 de 1973, el cual en su artículo 135 preceptuaba lo siguiente: <i>“De la Contabilidad de la Nación. En desarrollo del artículo 76, literal a.) del acto legislativo N° 1 de 1968, y para facilitar la ejecución presupuestal, distinguiendo, además, las funciones de contabilidad y auditoría, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General del Presupuesto, llevará la contabilidad general de la nación”</i> . Esta disposición fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de septiembre de 1973, por lo que continuó vigente la última parte del mencionado acto legislativo (Art. 76, lit. a).
1975	Con la Ley 29 de 1975, se crea una comisión interparlamentaria que concepcuaría sobre el organismo y la forma de llevar la contabilidad de las entidades públicas.

Año	Descripción
1976	Mediante el Decreto Ley 924 de 1976 se reglamenta la estructura orgánica de la Contraloría General de la República, y en ella la “ <i>División de Contabilidad Nacional</i> ”, que desarrollaría las funciones contables prescritas en el Decreto 925 del mismo año, así, por ejemplo, a las entidades vigiladas por la CGR se les prohibía contratar la elaboración de manuales de contabilidad y control fiscal, sin el visto bueno de esta institución (Art. 7, Decreto 925 de 1976), el artículo 9 del mismo Decreto expresaba que “ <i>La Contraloría General de la República registrará, para efectos de la consolidación de la contabilidad general de la nación, las operaciones que realicen la administración nacional y sus entidades descentralizadas. Tanto el registro como la consolidación de las cuentas generales de la nación se harán mediante la aplicación de sistemas técnicos de contabilidad que prescribirá el Contralor General de la República</i> ”.

Sólo hasta 1991 se dirime la discusión relacionada con la concentración de funciones a cargo del organismo de control que surgió con la Constitución de 1886, y más concretamente con la Ley 42 de 1923. Con los esfuerzos del constituyente Ignacio Molina Giraldo, de la Comisión de Cuentas de la Asamblea Nacional Constituyente, se incorporó el artículo 354 de la nueva Constitución, el cual establece lo siguiente:

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

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

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis”.

En virtud del mencionado artículo 354, el Presidente de la República, Ernesto Samper Pizano, y su Ministro de Hacienda, Guillermo Perry Rubio, mediante el Decreto 85 de 1995, dan vida a la Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP); organismo a cargo del Contador General, y que funcionaría como una dependencia del Ministerio de Hacienda

y Crédito Público. Del mismo lado, se establece su estructura orgánica mediante el Decreto 86 del mismo año.

La emisión del primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) por parte de la DGCP, mediante la Resolución 4444 de 1995, constituyó un acontecimiento trascendental en este nuevo período de la contabilidad pública. Este PGCP es el instrumento mediante el cual se canalizan las operaciones que realizan las entidades públicas. La primera parte del plan corresponde al marco conceptual de la contabilidad pública, y la segunda al modelo instrumental, conformado a su vez por el catálogo general de cuentas y el manual de procedimientos contables.

Con base en este instrumento y otras instrucciones adicionales, igualmente reglamentadas mediante resoluciones de la DGCP que se hicieron obligatorias con su promulgación dada la potestad de regular contablemente, las entidades públicas presentaron a diciembre 31 de 1995 el primer balance general, que aunque deficiente en términos de su confiabilidad, revelaba la situación financiera, económica y social de los entes públicos y, por consiguiente, del sector público en general, al realizar este organismo el proceso de agregación y consolidación de las cifras de los estados contables, tal como se dispone en la Constitución Política.

Surgimiento y Recientes Desarrollos de la Contaduría General de la Nación

En 1996 el Congreso de la República aprueba la Ley 298, con la cual se crea la Contaduría General de la Nación (CGN). El artículo 1 de esta Ley ordena lo siguiente: “A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía presupuestal, técnica, administrativa, y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación, salarios y prestaciones”.

A la CGN se le asigna en esta Ley, entre otras, las siguientes funciones:

1. *Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público (artículo 4 literal a).*
2. *Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública (artículo 4 literal b).*

3. *Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (artículo 4 literal c).*
4. *Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política (artículo 4 literal f).*
5. *Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable (artículo 4 literal o).*

Es de anotar que esta ley deroga los Decretos 85 y 86 de 1995, y las normas contables emitidas por la DGCP hasta ese momento, que orientaban el procesamiento de la información, continuarían vigentes hasta que la CGN dispusiera lo contrario. Es preciso resaltar que la nueva forma jurídica de esta entidad le confiere una mayor autonomía y recursos financieros para su funcionamiento, lo cual le da más posibilidades de desarrollar eficientemente su competencia constitucional.

Desde los inicios, los contadores generales de la Nación que han representado jurídicamente a esta entidad han realizado cualquier cantidad de esfuerzos para mejorar la calidad de la información contable, bajo la base de que la información contable será más útil para sus múltiples usuarios en la medida que la misma represente fielmente la realidad económica y financiera de las entidades que se encuentran en la órbita de su regulación.

Por lo anterior, y dada la dinámica del sector público y de sus operaciones, la CGN ha expedido gran cantidad de normas tendientes a mejorar la calidad de las representaciones contables de estas operaciones. Entre muchas otras modificaciones, se resaltan las que se concretaron mediante las resoluciones 400 de 2000 y 354 de 2007, las cuales introducen cambios significativos en el ordenamiento contable existente hasta esos momentos. La última norma citada adopta el Régimen de Contabilidad Pública y lo estructura en tres componentes que son: el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos Contables y la Doctrina Contable Pública. A este mismo propósito de aumentar la calidad de la información contable contribuyó el Congreso de la República con la expedición de la Ley 716 de 2001, la cual ordenó el saneamiento o depuración de saldos contables no razonables existentes en el balance general de las entidades públicas.

En este sentido, y con el objetivo de continuar fortaleciendo y posicionando el sistema de contabilidad pública en el entorno nacional e internacional, la actual Contadora General de la Nación, Rosa Margarita Roldán Bolívar, ha desarrollado las siguientes acciones:

- Regulación contable. La dinámica de la regulación contable pública se ha visto reflejada en la expedición de normas contables que, entre otros aspectos, han fijado y/o modificado criterios y procedimientos para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, hechos relacionados con los contratos de concesión de la infraestructura de transporte, e inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.
- Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con las normas internacionales de contabilidad, normas internacionales de información financiera (NIC-NIIF), y normas internacionales de contabilidad del sector público. Este proyecto se encuentra en proceso de ejecución, y tiene el objetivo de ajustar, hasta donde sea posible, los criterios contables contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública con base en los estándares contables internacionales a fin de mejorar la calidad de la información y lograr que la misma sea comparable con la que se produce en otros lugares del mundo donde también se han aplicado estos criterios.
- Cátedra Nacional de Contabilidad Pública. La cual se creó e institucionalizó como un espacio académico y de reflexión contable que se comparte con algunas universidades, en memoria de Édgar Fernando Nieto Sánchez, primer Contador General de la Nación. Esta es una de las estrategias para profundizar la cultura de la contabilidad pública en el país.
- Publicaciones. Se continúa trabajando en el fortalecimiento de la cultura contable pública, y otra de las estrategias para lograrlo consiste en la publicación de textos de contabilidad pública, mediante los cuales se divulgan las producciones académicas del organismo regulador en esta materia. Así, se publicó el texto número 7 titulado “Aspectos conceptuales, jurídicos y contables relacionados con el pasivo pensional de las entidades contables públicas”. También se llevó a cabo la actualización, edición y publicación del diccionario de términos contables para el sector público, así como la producción y publicación de la revista “Campaña contra la corrupción” en el primer semestre de 2010.

De otro lado, por la importancia y utilidad de la información contable, el legislador ha introducido estratégicamente en varias leyes algunos artículos tendientes a fortalecer y

empoderar el sistema nacional de contabilidad pública y, de paso, contribuir con el saneamiento y administración eficiente de las finanzas públicas.

Así, por ejemplo, el artículo 7 de la mencionada Ley 358 de 2007 señala que “El cálculo del ahorro operacional y los ingresos corrientes de la presente ley se realizará con base en las ejecuciones presupuestales soportadas en la contabilidad pública del año inmediatamente anterior (...)”.

También la Ley 510 de 1999 en su artículo 47 preceptuó que “...Las entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria deberán exigir a las entidades y organismos del sector público que presenten solicitudes de créditos, los estados financieros, presupuestos, notas explicativas, y demás información pertinente que permita acreditar su capacidad de pago, en los plazos y condiciones del crédito solicitado, de conformidad con las disposiciones legales que les rigen”.

De la misma forma, en el artículo 80 de la Ley 617 de 2000 se establece “...Prohíbese a la Nación otorgar apoyos financieros directos o indirectos a las entidades territoriales que no cumplan las disposiciones de la presente ley; en consecuencia, a ellas no se les podrá prestar recursos de la Nación, cofinanciar proyectos, garantizar operaciones de crédito público o transferir cualquier clase de recursos, distintos de los señalados en la Constitución Política. Tampoco podrán acceder a nuevos recursos de crédito y las garantías que otorguen no tendrán efecto jurídico.

Tampoco podrán recibir los apoyos a que se refiere el presente artículo, ni tener acceso a los recursos del sistema financiero, las entidades territoriales que no cumplan con las obligaciones en materia de contabilidad pública y no hayan remitido oportunamente la totalidad de su información contable a la Contaduría General de la Nación”.

Tratándose del manejo de recursos, es igualmente importante mencionar que la Ley 715 de 2001, al reglamentar los criterios de eficiencia fiscal y eficiencia administrativa para la distribución de los recursos de la participación de propósito general, asigna al Contador General de la Nación la responsabilidad de refrendar la información contable suministrada por todos los entes territoriales, convirtiéndose este sistema en el medio más idóneo para dar a conocer la eficiencia con la que se administran los recursos públicos.

Por todo lo anterior, es apenas obvio que se pretenda soportar en la contabilidad las decisiones que comprometen la continuidad de los entes públicos, pues es la información contable el termómetro capaz de medir la temperatura financiera de las entidades, a través de indicadores específicos tales como liquidez, solvencia, rentabilidad y endeudamiento.

Actualmente, la CGN emite sus disposiciones a través de resoluciones e instructivos, y de conceptos que se convierten en doctrina contable pública de obligatorio cumplimiento para las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, las cuales deben reportar información a este organismo regulador en forma trimestral.

Es indudable que la aparición de la Contaduría General de la Nación y todos los desarrollos realizados por ella en los quince (15) años de vida jurídica, representan un aporte notable de la profesión y la disciplina contable, y especialmente de la contabilidad pública, al desarrollo económico y social del país y más concretamente de su sector público, quien ha tenido la posibilidad de hacer uso de tan poderoso instrumento de medición a efectos de soportar las decisiones que conducen a materializar los fines y finalidades del Estado colombiano.

Bibliografía

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. División de Contabilidad Nacional. Propuesta plan contable único para el sector público. Imprenta y publicaciones Contraloría General de la República. Bogotá, 1993.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. “Contabilidad de la Nación: Situación y reformas necesarias”. Artículo publicado en la Revista Economía Colombiana de la CGR. Enero-Febrero. Bogotá, 1988.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de Contabilidad Pública, 2011.

Constitución Política de Colombia, 1991.

CRUZ SANTOS, Abel. El presupuesto público colombiano. Editorial Temis. Bogotá, 1963.

DRAKE, Paul W. Prosperidad al Debe 1923-28. En Revista de Economía Colombiana.

FERRO, Jaime. Introducción a la Contabilidad Gubernamental. Bogotá, 1956.

GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. En Revista de Economía Colombiana.

GÓMEZ MEJÍA, Alberto. “Sesenta años de Contabilidad NaI”. Revista Economía Colombiana.

JARAMILLO, Esteban. Memorias de Hacienda. Colección Banco de la República. Bogotá, 1989.

LÓPEZ GARAVITO, Luis Fernando. Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Colección Banco de la República. Santa fe de Bogotá, 1992.

NIETO SÁNCHEZ, Édgar Fernando. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional. Santa fe de Bogotá, 1995.

PEÑA, Margarita y MORA, Carlos Alberto. Historia de Colombia. Editorial Norma. Bogotá, 1977.

ROGER GOROSTIAGA, Ángel. “Contabilidad gubernamental y control”. Artículo publicado en la Revista Economía Colombiana de la CGR. Enero-Febrero. Bogotá, 1988

TIRADO MEJÍA, Álvaro. Historia Económica de Colombia. El Ancora Editores. Decimo-octava edición. Bogotá, 1988.

VÁSQUEZ BERNAL, Ricardo. Marco Conceptual de la Contabilidad Pública. Memorias VIII Simposio de Contaduría. Universidad de Antioquia. Medellín, 1996.

Utilidad de la Información Contable en la Construcción de las Estadísticas de las Finanzas Públicas

MARÍA EUGENIA BENAVIDES LEGARDA

Coordinadora GIT Estadística y Análisis Económico
Contaduría General de la Nación

La dinámica generada en el mundo moderno, la internacionalización de la economía y las experiencias recientes, sobre todo por las crisis financieras, han llevado a transformaciones importantes de las relaciones productivas, gestando novedosas formas de asociación, contratación, negociación y por ende de regulación y gobernabilidad, entre otras y, han puesto de manifiesto la importancia de detectar oportunamente las fuentes de vulnerabilidad para aplicar los correctivos del caso.

Las nuevas y crecientes necesidades sociales exigen la implementación de políticas públicas y el desarrollo de proyectos de inversión de gran envergadura que demandan recursos importantes, por lo que se han instaurado cada vez más formas de vinculación del sector privado para atender compromisos gubernamentales; sin embargo, algunos debe continuar asumiéndolos directamente el Estado. Para el análisis fiscal, las estadísticas de finanzas públicas son fundamentales y se constituyen en un valioso instrumento para la elaboración y el seguimiento de programas, así como para la supervisión de la política económica.

Lo expuesto, lleva implícita la necesidad de disponer de mayor información de toda índole, ya que tradicionalmente los sistemas de información, fueron incorporados en la administración para apoyar sus necesidades operacionales y en este entorno, la información contable, juega un papel importante por el rigor técnico que la caracteriza y por su

capacidad de informar sobre la riqueza, la productividad y el posicionamiento del ente o entes contables considerados.

La contabilidad como uno de los principales sistemas de información, cuyo propósito es la preparación de información contable de calidad, caracterizada por ser confiable, relevante y comprensible, refleja el camino recorrido por una entidad desde su inicio, como resultado de las políticas adoptadas por sus gestores y además se constituye en una excelente base de información para elaborar proyecciones y predecir la tendencia futura de la misma; es por esto que la contabilidad va más allá del proceso de creación de registros e informes.

En nuestro país, el Gobierno es un actor importante en el comportamiento de la economía y sus operaciones influyen de manera significativa en los resultados globales e inciden notoriamente en el cumplimiento de las metas fiscales de mediano y largo plazo.

De aquí la importancia de disponer de forma oportuna y precisa, de los resultados de la gestión de los recursos públicos, para evaluar su eficacia y eficiencia, lo cual permitirá, si fuere del caso, implementar los correctivos pertinentes a través de los poderosos instrumentos de política fiscal, política monetaria o mecanismos de endeudamiento, tanto internos, como externos, para el logro de las metas fiscales y económicas fijadas, las que deberán estar orientadas a la búsqueda de una mejor redistribución de la riqueza.

Las nuevas demandas de información abren campo a la introducción de modernos conceptos y metodologías para darle a la información contable diversas lecturas a partir de la construcción de novedosos reportes, estados e indicadores de finanzas públicas que permiten un espectro amplio de instrumentos para análisis, manejo, medición y control.

“Tradicionalmente, los analistas de las finanzas públicas han utilizado las estadísticas fiscales para analizar el tamaño del sector público; su contribución a la demanda agregada, la inversión y el ahorro; la repercusión de la política fiscal en la economía, incluidos el uso de recursos, las condiciones monetarias y el endeudamiento nacional; la presión tributaria; la protección arancelaria y la red de protección social. Asimismo, los analistas han mostrado cada vez mayor interés en evaluar la eficacia del gasto en el alivio de la pobreza, la viabilidad de las políticas fiscales,

la deuda neta, la riqueza neta y los pasivos contingentes del Gobierno, incluidas las obligaciones por pensiones de seguridad social”¹¹.

En el ámbito de las finanzas públicas, la utilidad de la información financiera, adquiere, entonces, un valor agregado importante que trasciende de un nivel nacional a uno internacional, en donde se precisa la posición y situación macroeconómica del país en el entorno mundial, con lo que se toman decisiones importantes de inversión, financiación, transferencias y donaciones, principalmente.

Surge a nivel general, la necesidad de revisar y reevaluar conceptos y metodologías que se vienen aplicando y que han logrado un alto posicionamiento como herramientas de gerencia pública.

En el caso colombiano, es preciso mencionar que la Contaduría General de la Nación (CGN) acogiendo su función regulatoria, permanentemente evalúa su marco conceptual y técnico para ser congruente con la dinámica económica y desde el año 2003, ha venido incursionando en los temas relacionados con los estándares internacionales de contabilidad aplicables al sector público, como una iniciativa inmersa en los objetivos estratégicos de la entidad, de buscar mejorar la calidad de la información y lograr mayor transparencia de la misma, especialmente en el ámbito internacional.

La reingeniería de que fue objeto, en el año 2007, el Plan General de Contabilidad Pública mediante la expedición del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), armonizado con las normas internacionales de contabilidad para el Sector Público (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards), lo convierte en un instrumento valioso por la estandarización conceptual y técnica a criterios aprobados internacionalmente, con los que se obtiene información de gran utilidad para sistemas estadísticos como: Cuentas nacional, Finanzas públicas y Deuda pública, entre otros.

11 FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001.

Una de las principales motivaciones de la CGN para armonizar el RCP con las IPSAS fue la necesidad de atender los nuevos requerimientos de información derivadas de la globalización económica, destacándose además, que en algunos temas el RCP presenta mayores desarrollos que las IPSAS, como en los relacionados con recursos naturales y del ambiente e inversión social, entre otros.

El alcance del RCP, con una cobertura total del sector público, además de disponer la CGN de un proceso de consolidación flexible, permite obtener y conocer, no solo las operaciones del Gobierno general, sino que al incorporarse a las empresas se logra el resultado global del sector público, en términos de la normativa internacional.

La situación fiscal se determinaba y aún se continúa utilizando en algunos países, criterios fundamentalmente presupuestales, en donde las operaciones se registran, reconocen y revelan bajo un enfoque eminentemente de caja. En esta orientación, se dispone de metodologías internacionales para la medición de las transacciones del sector público con el resto de la economía, tanto interna, como externa.

El análisis de las operaciones fiscales del Gobierno se basa fundamentalmente en la valoración de las transacciones del Gobierno en relación con los ingresos, los egresos, la acumulación de capital y el financiamiento, reconocidas, registradas y reveladas en el momento en que se da la corriente del efectivo.

En este orden de ideas, el déficit convencional se define como el resultado de confrontar el total de los ingresos y los gastos fiscales, incluyendo las donaciones y la concesión neta de préstamos.

Tradicionalmente, uno de los principales indicadores de las finanzas públicas ha sido el análisis del nivel de endeudamiento del sector público, referido al Producto Interno Bruto (PIB), (para ser comparable entre los diversos países) y su dinámica a través de los diferentes períodos fiscales, para determinar las tasas reales de interés, el crecimiento y el resultado primario.

Bajo este argumento no se consideran los activos financieros y no financieros del sector público y aquellos pasivos diferentes a la deuda pública y por ende el patrimonio, así como su impacto en los resultados macroeconómicos.

“A medida que han ido desapareciendo las limitaciones de liquidez para los gobiernos, la contabilidad de base caja ha perdido utilidad para la medición de la política fiscal”¹². Lo anterior, se explica porque, en los países, cada vez hay mayores posibilidades de separar y revelar, en una transacción, el momento de la causación, del momento en que se da la corriente del efectivo o sea la caja y así determinar el volumen del impacto que produce el devengo sobre la economía.

Se enfatiza, entonces, en el caso particular del sector público, impactado fuertemente por la globalización, de la necesidad de un análisis integral de su situación bajo un enfoque financiero, a partir de la evaluación del patrimonio neto, definido como la diferencia entre el total de los activos y el total de los pasivos y, los ingresos y gastos del período correspondiente.

*Autores como Mercedes da Costa señalan: “Una evaluación exhaustiva de la situación financiera del sector público debería basarse en el análisis del patrimonio neto del Gobierno —definido como la diferencia entre dos tipos de saldos: los activos y los pasivos— y en los flujos que explican los cambios que experimentan estos saldos: las transacciones y los ajustes por valoración. El análisis debe considerar la situación actual y el pasado reciente y, lo que es más importante, las situaciones futuras del patrimonio neto que se obtienen mediante la proyección de la probable efectivización de factores exógenos y de medidas políticas”.*¹³

Una metodología internacional para evaluar la situación financiera del Gobierno que enmarca lo anterior, es la contenida en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas -2001 (MEFP-2001) del Fondo Monetario Internacional (FMI), que: “...describe un sistema macroeconómico especializado que tiene por objeto apoyar el análisis fiscal. El principal objetivo del Manual EFP es proporcionar un marco conceptual y contable integral adecuado para analizar y evaluar la política fiscal, particularmente en lo que se refiere al desempeño del sector gobierno general, y en forma más amplia del sector público de cualquier país”¹⁴. Esta metodología permite determinar explícitamente la rentabilidad media de los activos financieros y no

12 FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. Departamento de Finanzas Públicas. Cuestiones sobre contabilidad de las finanzas públicas. Aprobado por Vito Tanzi y Carol S. Carson. Octubre 23 de 2000.

13 DA COSTA, Mercedes y JUAN RAMÓN, V Hugo. Evaluación de la situación financiera del sector público. Fondo Monetario Internacional. 2005.

14 FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas. 2001

financieros, así como las inversiones productivas y no productivas, la sostenibilidad fiscal y la incidencia de los fondos de estabilización de la deuda, entre otros.

Esta nueva metodología introduce cambios importantes respecto a la de 1986, buscando una mejor armonización con los otros sistemas estadísticos, como el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 1993¹⁵; siendo preciso mencionar los siguientes:

- El reemplazo de la base caja por la base devengo.
- La armonización de las distintas variables estadísticas con los conceptos económicos.
- La integración de los flujos con los saldos bajo un enfoque analítico de la variación patrimonial.
- La revaluación del concepto de Gasto de capital para tratarse como un activo no financiero.
- La redefinición del Estado de operaciones del Gobierno de manera similar a un Estado de resultados del sector privado.
- La construcción de nuevos estados como el de Otros flujos económicos.

Conceptos e indicadores novedosos definidos por el MEFP-2001, para determinar el desempeño global y la situación financiera del gobierno deben utilizarse de manera consistentes con los objetivos finales del análisis, siendo importante mencionar, entre otros, los siguientes.

- Riqueza neta: definida como el patrimonio neto, que es igual al saldo total de los activos menos los pasivos.

15 SCN 1993-Constituye un registro completo y pormenorizado de las complejas actividades económicas que tienen lugar dentro de la economía y de la interacción de los diferentes agentes económicos. Consta de un conjunto coherente, sistemático e integrado de cuentas económicas, balances y cuadros, basados en un conjunto de conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables aceptados internacionalmente. Ofrece información, no sólo acerca de la actividad económica, sino también sobre los niveles de activos productivos de una economía y de la riqueza de sus habitantes en momentos determinados del tiempo.

Como centro de todos los sistemas estadísticos macroeconómicos ofrece un marco contable amplio dentro del cual pueden elaborarse y presentarse datos económicos en un formato destinado al análisis económico, la toma de decisiones y a la formulación de la política económica.

Su diseño refleja las necesidades de los analistas que tratan de explicar el comportamiento de la economía y tiene flexibilidad suficiente para satisfacer las necesidades de países que se encuentran en distintas etapas de desarrollo.

- Riqueza financiera neta: que es equivalente al patrimonio financiero neto, correspondiente al saldo total de los activos financieros menos los pasivos.
- Deuda bruta: el saldo de todos los pasivos excepto las acciones y otras participaciones de capital y los derivados financieros.
- Pasivos contingentes: el saldo de las garantías explícitas del gobierno (sector público) más el valor presente neto de las obligaciones de los sistemas de seguridad social.
- Resultado operativo neto: definido como la diferencia entre los ingresos y gastos.
- Resultado operativo bruto: es igual al resultado operativo neto excluido el consumo de capital fijo.
- Ahorro bruto: El resultado operativo bruto menos las transferencias netas de capital por recibir, incluidas las donaciones de capital netas y los impuestos sobre el capital.
- Préstamo neto/endeudamiento neto: que se obtiene del resultado operativo neto menos la adquisición neta de activos no financieros o el resultado operativo bruto menos la adquisición neta de activos no financieros o también es igual a la adquisición neta de activos financieros menos los pasivos netos incurridos.
- Resultado fiscal global: correspondiente al préstamo neto sobre el endeudamiento neto ajustado por medio del reordenamiento de las transacciones en activos y pasivos que se consideran realizadas para fines de política pública. En particular, todos los recursos producto de privatizaciones (incluidas las ventas de activos fijos) serían incluidos como partidas financieras, y los subsidios otorgados en forma de préstamos serían considerados como un gasto de los que también se excluye el consumo de capital fijo).
- Resultado primario global: definido como el resultado fiscal global más el gasto neto en intereses.

Para la aplicación integral de la metodología MEFP-2001, se requiere disponer de un marco contable completo, integrado y regulado que exija a los diversos entes públicos llevar contabilidad financiera de manera que se cuente con la información de los saldos y los flujos que permitan la organización, presentación y construcción de los estados e indicadores propios de esta metodología. Así mismo es importante contar con un proceso de consolidación para compilar la información y presentar los datos de un grupo de entidades como si fuera una sola unidad, eliminando todos los flujos y todas las relaciones deudor-acreedor, entre las unidades que conforman el grupo y a su vez entre los diversos sectores.

Las particularidades de la información contable como son: la base devengo, la partida doble, la revelación de manera separada de hechos económicos transaccionales y no transaccionales, los pasivos reales y estimados, permiten acoger mediante un proceso de homologación conceptual la metodología MEFP-2001 y estructura la información bajo este marco conceptual, generando un valor agregado importante a la utilidad de la información contable pública.

En este mismo sentido, el Plan General de Contabilidad Pública y el Catálogo General de Cuentas, permiten registrar y revelar *“todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, para conocer la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado”*¹⁶.

Quizá uno de los principios con mayor trascendencia, en el cambio de la metodología MEFP de 1986 a la de 2001 es la adopción de la base devengo, la cual también es considerada en el Régimen de Contabilidad Pública, en consonancia con las normas internacionales de contabilidad y definida como: **“Devengo o causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzcan la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”**.

Algunos países ya obtienen sus cifras fiscales utilizando esta metodología y como señala Barbier:¹⁷ *“El establecimiento del déficit o superávit fiscal por el método de causaciones (también conocido como el devengo) es el más apropiado y aceptado universalmente en la actualidad, puesto que permite una mayor transparencia en los resultados, al ubicar los ingresos y los gastos en el período al cual pertenecen y no en el período en el cual se realizan los movimientos de caja”*.

Lo expuesto, difiere radicalmente en el reconocimiento de los hechos económicos en la base caja, toda vez que se estaría desconociendo ingresos y gastos del período, por lo cual se dejan sin revelar derechos y obligaciones ciertas.

16 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de Contabilidad Pública, Plan General de Contabilidad Pública, 2007.

17 BARBIER ISAZA, José Gabriel. La polémica sobre el déficit fiscal colombiano.

La contabilidad pública, y específicamente el reconocimiento pormenorizado de todas las transacciones realizadas por las entidades del sector público, en base devengo o causación, se constituye en una información valiosa y fundamental que procura la transparencia en la gestión y permite una mejor determinación de las estadísticas de finanzas públicas.

La estructura del plan de cuentas, en donde se muestran de manera separada los activos y pasivos atendiendo su naturaleza, clase y liquidez y, los ingresos y gastos de acuerdo a su clase y función económica, permiten una revelación razonable de las distintas transacciones de los entes del sector público y se constituyen en un excelente insumo para la obtención de resultados fiscales.

Lo anterior, teniendo en cuenta que caracterizan la metodología MEFP-2001, la clara diferenciación entre los flujos y saldos de los hechos transaccionales y no transaccionales; así como las partidas reales o ciertas de las estimadas.

Al respecto, es importante anotar que se tratan de manera separada, los hechos transaccionales, de los no transaccionales. Los primeros hacen parte de las Operaciones del Gobierno, en tanto que los segundos corresponde a transacciones no monetarias, cuyo valor se determina mediante estimaciones y se revela como Otros flujos económicos. Estos últimos, corresponden a las actividades que afectan los resultados del período, ya sea vía el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental o el patrimonio y que obedecen a variaciones generadas por la simple tenencia de los activos y pasivos. Se consideran, entre otros, las valorizaciones, las devaluaciones y los cambios que obedecen a incrementos o decremento de los bienes, en razón a hechos extraordinarios como por ejemplo: descubrimientos de pozos de petróleo, una catástrofe natural, etc.

La importancia de separar los hechos transaccionales de los no transaccionales, radica fundamentalmente, en tener claramente diferenciadas las variaciones que se generan en los resultados fiscales como efecto de la gestión del Gobierno por las diversas actividades que adelanta en aplicación de políticas públicas, de las que son originadas en hechos circunstanciales.

De esta manera se puede realizar un mejor análisis y minimizar los riesgos asociados a la toma de decisiones inadecuadas derivadas de considerar un resultado integral, en el que un porcentaje significativo puede obedecer a situaciones coyunturales, caracterizadas por ser acíclicas.

De otra parte, en los estados propios de las estadísticas de las finanzas públicas en comento, se incluyen solo partidas ciertas de las cuales se tiene la certeza absoluta de que en un tiempo futuro, se va a producir una entrada o salida de recursos; por lo anterior, no se consideran las provisiones y los pasivos estimados o contingentes, que se revelan como partidas informativas que no afectan las operaciones del Gobierno.

El estado de las operaciones del Gobierno, permite determinar la capacidad del mismo de cubrir sus demandas de bienes y servicios con los ingresos provenientes principalmente de la carga impositiva a los diferentes actores sociales, atendiendo su capacidad y en función de sus actividades, así como de los recursos que se obtienen por la venta de bienes y servicios, generándose inicialmente un resultado operativo, el que se ve afectado por la compra y/o venta de activos no financieros para determinar el préstamo neto de recursos a la economía o el endeudamiento neto, al que accedió el Gobierno por las actividades adelantadas en un período de tiempo determinado.

El anterior estado, facilita igualmente, observar, en el caso de obtenerse un resultado superavitario, a través de qué mecanismo se dio la inyección de recursos del Gobierno a la economía, enfatizando en la adquisición de bonos, acciones, derivados financieros, préstamos, entre otros y a su vez si el resultado fue deficitario, mediante que mecanismo obtuvo los recursos, tanto internos como externos, revelados bajo los conceptos anteriormente mencionados. Asimismo, muestra la interrelación que se da entre los ingresos y gastos de un período determinado y las variaciones de los activos y pasivos financieros y no financieros en el mismo período.

Adicionalmente, refleja la dependencia entre los diferentes niveles de Gobierno y la interacción con los demás sectores de la economía de manera que se puede observar claramente cuál es la contribución de cada uno de los sectores en el resultado global y en particular precisar los conceptos que tienen una alta incidencia positiva o negativa.

Se observa entonces, la gran afinidad entre la información contable pública, dadas sus características y los requerimientos de la metodología MEFP-2001, máxime que ambas acogen la normativa internacional, dándole a la información contable usos más amplios mediante su utilización como datos primarios para la construcción de las estadísticas de las finanzas públicas, en donde los sectores ya no están definidos en torno a la naturaleza jurídica de los entes públicos, sino que se clasifican atendiendo la clase de recursos que manejan y su funcionalidad.

Lo expuesto, ha permitido a la CGN, elaborar desde el año 2002, las estadísticas fiscales, mediante el desarrollo e implementación de procesos y procedimientos conducentes a obtener productos de enfoque económico y social a partir de la información contable de base devengo que dispone.

Conclusiones

La internacionalización de la economía y la reciente crisis mundial demanda información financiera del sector público mucho más elaborada y estructurada, de acuerdo con los criterios técnicos definidos en las normas internacionales.

Las características propias de la técnica contable y su rigurosidad, son los ejes principales para compilar y presentar estadísticas fiscales y, de ahí la solicitud de los organismos internacionales, a nivel mundial para que los países adopten o mejoren la contabilidad pública en aras de una mayor transparencia en las operaciones.

La disponibilidad de una información financiera pública con altos estándares de calidad permiten construir novedosos estados e informes basados en metodologías internacionales, mediante los cuales se logran obtener resultados fiscales mucho más coherentes y consistentes con la realidad, posibilitando un exhaustivo análisis de las causas y de los sectores que impactan en el cumplimiento de las metas fiscales.

Se destaca el gran avance de nuestro país en materia contable, al disponer de un Régimen de Contabilidad Pública armonizado con las normas internacionales de contabilidad pública, contando así, con un valioso instrumento que ha permitido la construcción de las estadísticas de finanzas públicas conforme a la metodología MEFP-2001, e igualmente ofrecer información para el Sistema de cuentas nacionales y el Manual de la deuda pública, entre otros.

Bibliografía

BARBIER ISAZA, José Gabriel. La polémica sobre el déficit fiscal colombiano.

DA COSTA, Mercedes y JUAN RAMÓN, V. Hugo. Evaluación de la situación financiera del sector público. Fondo Monetario Internacional. 2005.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Armonización a estándares internacionales de contabilidad pública: La experiencia de la Contaduría General de la Nación. Textos de contabilidad Pública No. 2.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Régimen de contabilidad pública. 2007.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. Departamento de Finanzas Públicas. Cuestiones sobre contabilidad de las finanzas públicas. Aprobado por Vito Tanzi y Carol S. Carson. Octubre 23 de 2000.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001.

NACIONES UNIDAD, BANCO MUNDIAL y otros. Sistema de Cuentas Nacionales 1993.

Implementación y Perspectivas del SIIF II: el Nuevo Modelo Contable

41

MARÍA ISABEL VALENZUELA

Asesora de la Subcontaduría General y de Investigación

Introducción

El **Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF**, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desde hace más de 10 años, ha facilitado el control de la ejecución presupuestal y su integración con la información financiera de las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación. No obstante, con este sistema la información disponible en tiempo real solo recogía los resultados de las operaciones realizadas por las entidades que conforman la Administración Central Nacional, que estaban conectadas en línea.

Algunas entidades se encontraban fuera de línea (del Sistema), al no contar con conexión directa para su gestión presupuestal y financiera y el resultado de las operaciones lo incorporaban a través de archivos planos y en consecuencia, no se disponía de información actualizada de los registros contables generados en las operaciones presupuestales y financieras realizadas, principalmente para el caso de las entidades descentralizadas.

Dadas estas condiciones, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se propuso ampliar la cobertura del Sistema para incorporar todas las entidades que hacen parte del Gobierno nacional y otras que ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación, que en su gran mayoría pertenecen a la Administración Central Nacional y Establecimientos Públicos.

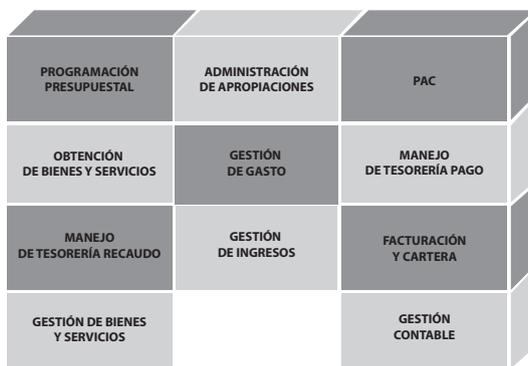
Los órganos rectores del Sistema son el Viceministerio General, la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional, la Dirección de Presupuesto Público Nacional, la Dirección de Tecnología, todos ellos pertenecientes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Contaduría General de la Nación, quienes de manera permanente y a través del

Comité Directivo han realizado un seguimiento a la funcionalidad de los macroprocesos, y a las necesidades de información de las entidades que conforman el Sistema, así como de los diferentes órganos de control y usuarios estratégicos de esta información.

Respondiendo a estas necesidades y según lo menciona el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su página web, este nuevo software utiliza tecnologías de punta encaminadas a facilitar el acceso y la integración entre el SIIF y otros sistemas relacionados, pasando de sistemas Cliente-Servidor a sistemas basados en la web con grandes facilidades de integración, permitiendo el suministro de datos de origen presupuestal, financiero y contable.

El SIIF II contempla los macroprocesos que vienen desde su inicio y operan de manera integrada, facilitándose entre unos y otros, información para la gestión, la cual es tomada conforme a las necesidades de cada proceso. Estos macroprocesos se definieron para la administración de las apropiaciones y del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC), la ejecución de ingresos y gastos presupuestales, la gestión del recaudo de los recursos, la clasificación de los recaudos, la gestión de los pagos presupuestales y de las operaciones auxiliares de tesorería (Hoy posiciones de pago no presupuestal), además para la gestión contable. También incorpora nuevos macroprocesos: Facturación y cartera, obtención de bienes y servicios, programación presupuestal y gestión de bienes y servicios. Estos macroprocesos se representan así:

GESTOR TRÁMITES/ADMINISTRACIÓN/SEGURIDAD



Tomado de página web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Funcionalidades del SIIF.

La integración de los macroprocesos genera múltiples tipos de datos que el Sistema recoge en cada negocio y a su vez facilita la toma de información para los demás. Los

macroprocesos de negocio se soportan en los macroprocesos de apoyo que corresponden al de administración del sistema, seguridad del aplicativo y gestor de procesos.

Es así como el macroproceso contable permite que se conformen de una manera ordenada los datos necesarios para realizar los registros de cada operación que tiene impacto contable, denominados traza contable.

Nuevo modelo del macro-proceso contable

El macroproceso contable tiene un nuevo modelo de procesamiento que se basa en el manejo de tablas de información presupuestal, contable y no presupuestal relacionadas con cada negocio, utilizando los diferentes catálogos definidos para cada propósito y tablas de parámetros contables, las que interactuando mediante un software denominado “Motor” generan los diferentes registros contables automáticos, que surgen de los distintos tipos de operaciones de cada negocio.

Para lograr esta interacción fue necesario realizar previamente varias tareas:

- Definición de las políticas y reglas generales que sirven de marco teórico para el nuevo modelo contable, como por ejemplo el registro contable de las operaciones en las diferentes unidades y subunidades que realizan la gestión, la emisión de estados contables básicos y reportes al CHIP a nivel de Entidad Contable Pública.
- Homologación de los diferentes catálogos que utiliza cada negocio y el catálogo contable, requiriendo mayores desagregaciones presupuestales que finalmente fueron concertados con el órgano rector correspondiente.
- Para este propósito se elaboraron propuestas ante la Dirección General de Presupuesto Público Nacional con el apoyo de la administración del sistema y algunas entidades, con el fin de concertar catálogos presupuestales y no presupuestales que permitieran llegar de manera fácil y rápida a los registros contables de las transacciones de la gestión financiera a través del Sistema. De esta misma forma, se adelantó el proceso de definición de los códigos de pagos no presupuestales.
- Se obtuvo finalmente un Catálogo Presupuestal de Ingresos, un Catálogo Presupuestal de Gastos y un Catálogo de Pagos no presupuestales que recogen las necesidades de los órganos rectores de presupuesto y contabilidad, así como de las entidades de la Administración Central Nacional y los Establecimientos Públicos.

- Definición de un Catálogo Contable para el SIIF II, simplificando los auxiliares directos y utilizando la información interna del Sistema para crear auxiliares fijos y variables, complementados por los auxiliares externos.
- Clasificación de las diferentes operaciones que realizan las entidades en la ejecución del gasto definidas por “Tipos de operación”, con el objetivo de recoger en un solo pasivo la obligación originada en los gastos incurridos o en la compra de activos.
- Estandarización del registro de las operaciones originadas en los diferentes negocios de ingresos, gastos, pagos, recaudos, entre otros, definiendo cada registro conforme a las diferentes tipologías del negocio.
- Simultáneamente se estructuraron y estudiaron los casos de uso, que corresponden a la definición en detalle de cómo debe elaborarse la funcionalidad para el registro de los parámetros contables y los formatos de las pantallas para las tablas básicas, las cuales permiten definir y estandarizar contablemente las operaciones de manera generalizada y simultánea para todas las entidades durante su gestión. Estos casos de uso también definen la manera como se realizan los procesos especiales y la generación de reportes en el Sistema.
- Posteriormente se revisaron y ajustaron los diferentes Tomos del “Motor”, los cuales contienen la descripción detallada del procedimiento para realizar los registros contables de las distintas tipologías de transacciones de cada uno de los negocios como Ingresos, Pagos, Obligación, Caja Menor, Reintegros, entre otros.
- De manera paralela y una vez dispuestas las funcionalidades necesarias, se comenzaron a incorporar los registros contables estandarizados en las tablas correspondientes, con el propósito de contar, a 1º de enero de 2011, con las parametrizaciones básicas de las transacciones y así permitir que las entidades realizaran dentro de su gestión la ejecución presupuestal sin tropiezos.
- Los códigos institucionales, también llamados códigos de consolidación son básicos para la estructuración de la información contable. Por esta razón la Administración del Sistema y la Contaduría General de la Nación realizaron un proceso conjunto de análisis y depuración de estos códigos en la base de datos del SIIF, con el fin de facilitar la obtención de la información de las operaciones recíprocas realizadas en la gestión de los diferentes negocios.

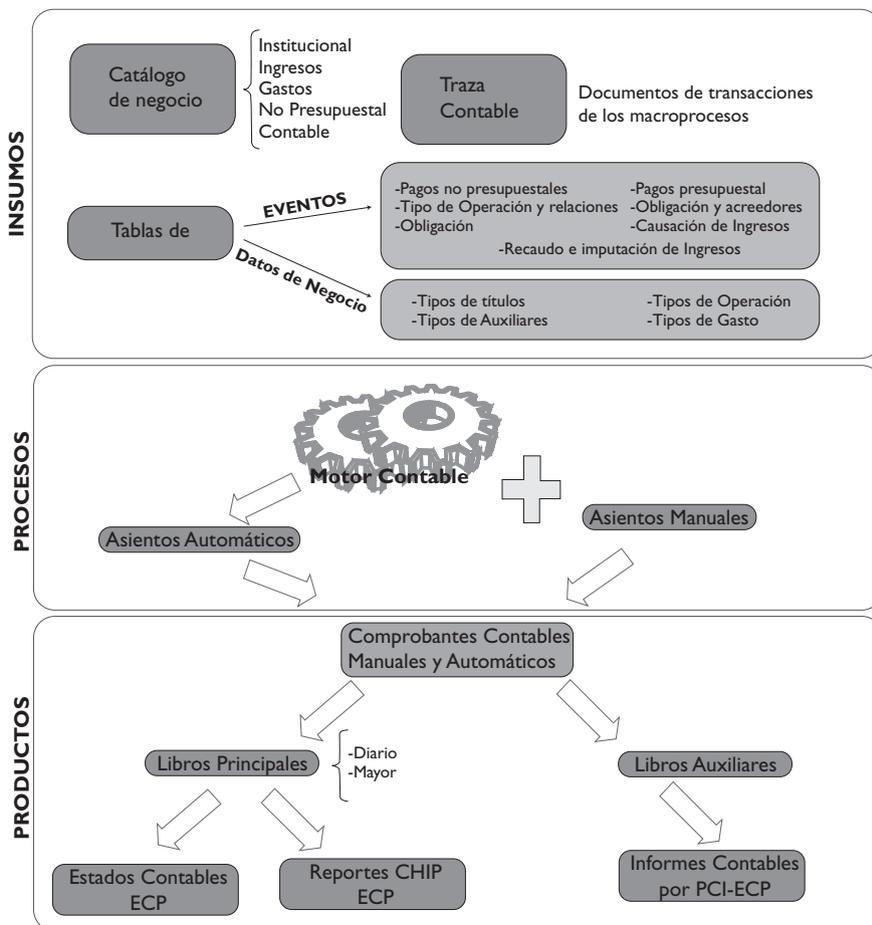
Ciclo del nuevo modelo contable

El nuevo modelo contable está construido para que genere los asientos automáticos, los asientos manuales y la información contable originada por estos últimos, combinados

con la información de las transacciones de cada macroproceso a nivel de cada Posición de Catálogo Institucional (PCI), para efectos de análisis y seguimiento de las operaciones. Asimismo, permite la emisión de los estados contables básicos y los reportes requeridos para la incorporación de la información a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) por Entidad Contable Pública (ECP). Este modelo permite la generación de la información de las operaciones recíprocas y no incluye el manejo transaccional ni de Catálogo Contable de las Cuentas de Presupuesto y Tesorería.

A continuación se ilustra el ciclo del nuevo modelo contable, que contiene tres elementos básicos: insumos, procesos y producto.

Ciclo del nuevo modelo contable



El modelo requiere insumos como los Catálogos de negocio, los documentos generados por transacciones automáticas con impacto contable originados de los macroprocesos, las tablas básicas con datos del negocio y las tablas de eventos.

Los Catálogos de Negocio se identifican así: Catálogo Institucional, Catálogo Presupuestal de Ingresos (Rentas), Catálogo Presupuestal de Gastos (Apropiaciones), Catálogo de Pagos No Presupuestal y Catálogo Contable.

El Catálogo Institucional representa el código de la unidad o subunidad interna (PCI) que realiza operaciones en el SIF, la cual forma parte de una unidad ejecutora o sección presupuestal identificada para efectos contables como Entidad Contable Pública (ECP), a la que a su vez se le vincula el código institucional asignado por la Contaduría General de la Nación, también llamado Código de Consolidación.

El Catálogo Presupuestal de Ingresos (Rentas) se relaciona con los diferentes conceptos de recursos que se causan y recaudan para financiar los distintos gastos de las entidades del Presupuesto General de la Nación, es decir, las de la Administración Central nacional y los Establecimientos Públicos.

Por su parte, el Catálogo Presupuestal de Gastos contiene los distintos conceptos de las apropiaciones asignadas a las entidades para el cumplimiento de sus funciones de cometido estatal.

El Catálogo de Pagos no Presupuestal fue creado con el propósito de facilitar los pagos de operaciones que no tienen apropiación presupuestal como son las operaciones de tesorería, los acreedores por recaudos que no tienen relación con ingresos, las deducciones o descuentos realizados a terceros conforme a las normas legales que los rigen, entre otros.

El Catálogo Contable es el instrumento que se utiliza en el Sistema para reconocer y revelar las transacciones y operaciones financieras realizadas por la ejecución presupuestal, las operaciones de tesorería y otras operaciones no presupuestales mediante registros automáticos. Así mismo, sirve para reconocer los registros contables manuales de la entidad contable pública.

Otro insumo del modelo contable son los documentos generados por las transacciones automáticas que se obtienen de la ejecución presupuestal y no presupuestal. Estos do-

cumentos contienen los datos necesarios para construir un registro contable con la información complementaria que se requiera, adicional al “debe” y “haber” de la operación denominada “Traza contable”. Esta traza ofrece la posibilidad de encontrar y seguir el rastro a todas las operaciones con impacto contable, localizando internamente el origen de cada una de ellas a través de consultas e informes en el Sistema, permitiendo conocer su historia presupuestal o no presupuestal.

Además son insumo las Tablas de Datos de Negocio y las Tablas de Eventos. Las primeras se relacionan con listados utilizados como referencia para identificar los tipos de títulos para el recaudo de ingresos o el pago de obligaciones a través del Sistema; los tipos de gasto clasificados como administrativos, operativos y otros; los tipos de operación que agrupan diferentes rubros bajo conceptos homogéneos en un solo pasivo y, los auxiliares contables agrupados por tipo fijo, variable y externo.

Por su parte, las Tablas de Eventos, contienen la estandarización de los registros contables con las diferentes tipologías de las transacciones definidas en el Sistema para cada uno de los macroprocesos.

Una tipología de transacción se puede definir como una de las distintas formas de ejecutar el presupuesto o posición de pago no presupuestal utilizando diferentes variables combinadas, tales como: la causación de una obligación con IVA y deducciones, la causación de un gasto sin IVA y con deducciones, la causación de un gasto sin IVA y sin deducciones, pago de un anticipo, el giro para la apertura de una caja menor, el recaudo en efectivo a través de bancos o con títulos, la devolución de ingresos con o sin deducciones, entre otros.

Con estas condiciones se definieron las Tablas de Eventos para los registros contables de Causación y acreedor de ingresos, Recaudo e imputación de ingresos, Tipos de operación y relaciones, Obligación Presupuestal, Pagos presupuestales, Pagos no presupuestales que vinculan el código no presupuestal con el código contable, Otros pagos que incluyen pagos no presupuestales y de acreedores de ingresos. Asimismo, incluye las correspondientes modificaciones (adiciones, reducciones, anulaciones, otras modificaciones) a los conceptos antes mencionados.

El proceso lo componen los asientos contables manuales y el “Motor”, el cual genera los asientos automáticos. Los asientos contables manuales son el instrumento mediante el

cual se registran las operaciones que no tienen origen presupuestal como las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y hechos derivados por otros sistemas que no están incluidos en el SIIF entre los que podríamos mencionar las operaciones del manejo del portafolio, la cartera, las operaciones de crédito público o de financiamiento, entre otros. También se consideran comprobantes manuales los originados en ajustes a los registros automáticos, cuya modificación es controlada por el Sistema, llamados contraasientos.

El “Motor” es el software que, de una manera ordenada y predefinida, relaciona los catálogos de Negocio, las tablas de eventos y las trazas contables de cada transacción originada en los distintos macroprocesos, para generar los asientos contables automáticos. El Motor está compuesto por varios tomos documentados y clasificados de la misma forma como están identificados los macroprocesos así, Tomo I-Obligación presupuestal, Tomo II-Pagos presupuestales, Tomo III-Constitución de Acreedores y Pagos no presupuestales, Tomo IV-Recaudos por clasificar, causación e imputación, Tomo V-Reintegros, Tomo VI-Legalización gastos y Caja menor.

Adicionalmente, el motor registra las transacciones de recaudos originadas en bancos, tomando la información contenida en las cuentas bancarias, sin requerir la búsqueda de los parámetros contables en las tablas de eventos, en razón a que los movimientos bancarios se registran con el cargue de los extractos de las cuentas y estos dejan los datos necesarios para construir el asiento contable.

Posteriormente, a partir de los asientos contables manuales y automáticos, el modelo genera los comprobantes contables respectivos, que se recogen en los libros principales Diario y Mayor. Estos últimos sirven de base para la generación de los estados contables básicos y los reportes por Entidad Contable Pública (ECP) para la Contaduría General de la Nación a través del CHIP. Así mismo, se pueden generar los auxiliares contables y los distintos informes o reportes contables en detalle al nivel de PCI o de ECP, según se requiera. La información mencionada estará disponible para los organismos de control y los usuarios estratégicos.

Conclusiones

- El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) se creó con el propósito de apoyar a las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación en el

manejo de los recursos públicos y en el desarrollo de su gestión financiera y administrativa en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal.

- El SIF II favorece la estandarización de la operación financiera pública de acuerdo con la normatividad vigente, logrando que la información sea centralizada de forma confiable, oportuna y segura.
- El Sistema permite eficiencia operativa y financiera, consolidando la información financiera de las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación.
- El Sistema facilita ejercer control presupuestal y financiero para las entidades del nivel nacional del sector central y descentralizado de acuerdo con el ordenamiento presupuestal.
- La información administrativa de los diferentes macroprocesos podrá utilizarse de manera óptima en la contabilidad sin que se requieran cálculos adicionales.
- Con el nuevo modelo contable las entidades después de hacer su gestión financiera en línea tendrán los registros contables de igual forma en línea, minimizando la intervención del usuario.
- El macroproceso contable permite el registro de las operaciones realizadas, clasificadas y agrupadas por tipo, lo cual simplifica las matrices de registro contable.
- El Catálogo Contable se optimizó debido a que los libros auxiliares se soportan en tablas y equivalencias, las que en su mayoría se encuentran en el Sistema, lo cual hace ágil el proceso de registro y consulta.
- El nuevo modelo permite el seguimiento del acceso y registros efectuados por los diferentes usuarios del Sistema, ofreciendo a los auditores y demás usuarios, la información necesaria sobre las novedades, así como de la seguridad de los registros.



A large, stylized number '2' is the central graphic element. It is composed of a thick grey outer curve and a white inner curve, creating a hollow shape. The number is positioned vertically, with its top part in the white area and its bottom part extending into the grey area.

Capítulo 2

**Regulación
Contable Pública**
y Convergencia
Internacional

Perspectivas de la Regulación Contable Pública

53

ROCÍO PÉREZ SOTELO

Subcontadora General y de Investigación

MARTHA LILIANA ARIAS BELLO

Asesora de la Subcontaduría General y de Investigación

FREDY ARMANDO CASTAÑO PINEDA

Asesor GIT de Investigación y Normas

Introducción

La permanente evolución de los mercados ha generado cambios estructurales económicos, financieros y de regulación. El desarrollo de nuevas posibilidades financieras para las empresas, demanda de parte de la regulación contable una actualización constante de sus directrices, garantizando la calidad y pertinencia de la información financiera. Actualmente en Colombia, y luego de ser expedida la Ley 1314 del 2009, la armonización de la regulación contable colombiana con estándares internacionales de información financiera se convierte en una actividad prioritaria en la gestión de los reguladores.

La Contaduría General de la Nación (CGN) en su rol de ente público de regulación contable, consciente de la importancia de modernizar la regulación contable pública, desde sus inicios ha liderado un proceso continuo de actualización contable, que ha conducido a la formulación del Régimen de Contabilidad Pública emitido en el 2007 y actualmente al proyecto de estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con NIC-NIIF, emprendido en el 2009.

El proyecto que actualmente se adelanta tiene como objetivo actualizar el Régimen de Contabilidad Pública con las normas internacionales de contabilidad de mayor uso por

parte de los gobiernos y de las empresas públicas. Para ello, se han adelantado actividades de investigación, actualización técnica y evaluación de la regulación contable internacional, para actualizar el Régimen de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) aplicables a las entidades de gobierno, y para el caso de las empresas públicas, las Normas Internacionales de Información Financiera-NIC/NIIF, emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).

La intención del presente documento es informar a la comunidad contable, a los entes de regulación, a las empresas en general y demás usuarios del sistema, la estrategia de actualización del Régimen de Contabilidad Pública, los criterios y actividades realizadas para el desarrollo mismo del proyecto y las perspectivas de divulgación, buscando seguir un debido proceso que permita validar dichos avances, ajustando lo pertinente, de suerte que se garantice el éxito del proyecto a través de la materialización de un Régimen Contable Público concertado, transparente y adecuado a las necesidades y realidades del contexto del sector.

1. Antecedentes de la Regulación Contable Pública

El proceso de regulación de la contabilidad pública en Colombia lleva aproximadamente 15 años, su origen se enmarca en la Constitución Política de Colombia de 1991 en el artículo 354, donde se crea el rol del Contador General de la Nación y se asignan las funciones de llevar la contabilidad general de la nación, así como de consolidarla con las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan.

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

La primera reglamentación en materia de contabilidad pública se expidió con el primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) a través de la Resolución 4444 de 1995. Esta primera regulación, sin embargo, no se expidió por parte de la Contaduría General de la Nación, sino que se produjo en virtud de las facultades de la Dirección General de la Contabilidad Pública del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, asignadas por el Decreto 85 de 1995. Esta primera regulación se construyó con la participación de la

academia y de los profesionales de la contaduría pública vinculados a las entidades del sector público, caracterizándose por la gran influencia de la contabilidad privada.

Posteriormente, con la expedición de la Ley 298 de 1996, se creó la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, comenzó un proceso de profundización en el reconocimiento del entorno jurídico, económico y social en el que actúan las entidades del sector público colombiano, la identificación de los usuarios de la información contable pública (ciudadanía, organismos de control, autoridades económicas, organismos multilaterales, entidades y sus gestores) y de sus necesidades. Ello trajo como consecuencia la revisión de la regulación expedida en el año 1995, su modificación y actualización, a través de la expedición de la Resolución 400 del año 2000.

El ámbito de aplicación de la regulación contable pública, se estableció desde la Constitución y la Ley 298 de 1996, e incluye los organismos de las ramas del poder público, los organismos con régimen especial, los organismos de control y la organización electoral. Adicionalmente, dada la función administrativa que se desarrolla mediante la descentralización territorial y por servicios. En consecuencia, bajo la órbita de aplicación de la contabilidad pública se identifican dos tipos de entidades, aquellas que desarrollan funciones de gobierno y las empresas estatales.

Dado el ámbito de aplicación de la contabilidad pública sobre entidades de gobierno general y sobre empresas estatales, circunscritas a entornos jurídicos, económicos y sociales particulares, la Contaduría General de la Nación emprende desde el año 1996 de manera continua un proceso de regulación ajustado a la realidad de esas entidades contables, a los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y a las necesidades de los diferentes usuarios de la contabilidad. En el año 2004 se ejecutó un proyecto tendiente a la armonización del Plan General de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En este proceso se desarrolló el estudio e identificación de las diferencias entre los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional, respecto de la regulación internacional, y la incorporación de aquellos que resultaron pertinentes desde lo técnico y aplicables al contexto colombiano. Como producto se expidieron las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2006, por medio de las cuales se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública.

A partir de la armonización los esfuerzos en materia de regulación por parte de la CGN se han enfocado en fortalecer la aplicación de los criterios del Régimen de Contabilidad Pública por parte de los regulados, y de otro lado, desarrollar procedimientos contables aplicables a situaciones, hechos, transacciones y negocios particulares, dadas las necesidades del sector. A continuación se sintetizan los principales desarrollos luego de la expedición del Régimen en el año 2007:

TEMA	RESOLUCIÓN
Se incluye el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de infraestructura de transporte.	Resolución No. 237 de 2010
Se modifica el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.	Resolución No. 193 de 2010
Se modifica el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento y revelación del impuesto con destino al impuesto al turismo.	Resolución No. 044 de 2010
Se incluye el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios.	Resolución No. 585 de 2009
Se modifica el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, referente a la capitalización de los costos de endeudamiento.	Resolución No. 558 de 2008
Se modifica el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.	Resolución No. 205 de 2008
Se modifica el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.	Resolución No. 145 de 2008

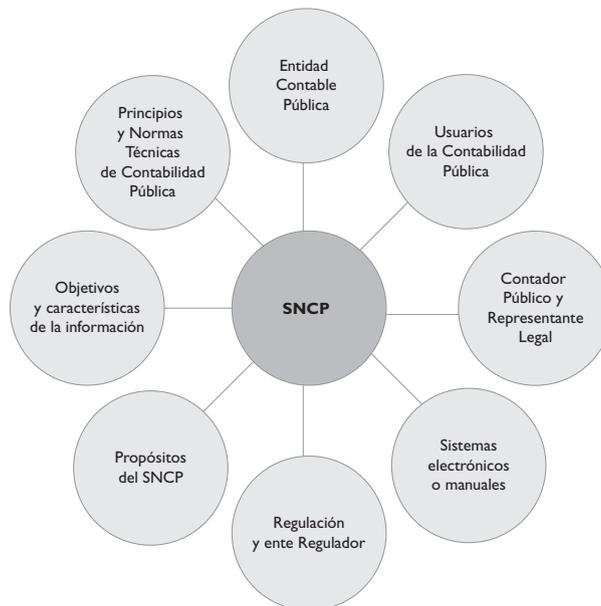
Posteriormente, dando continuidad al proceso de armonización de la regulación pública, la Contaduría General de la Nación emprende desde el año 2009 el proyecto de estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con NIC-NIIF. El objetivo del proyecto que actualmente se adelanta es armonizar el Régimen de Contabilidad Pública con las normas internacionales de información financiera de mayor uso por parte de los gobiernos y de las empresas públicas. Para ello, se han adelantado actividades de investigación, actualización técnica y evaluación de la regulación contable internacional, para actualizar el RCP con las nuevas NIC-SP y armonizarlo con las NIC-NIIF, mante-

niendo la estructura del Régimen, dando respuesta a los elementos, objetivos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, y necesidades de los usuarios.

2. Elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

El desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) implica la identificación y articulación de sus elementos, con el fin de garantizar la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información contable pública. Hacen parte de los elementos del SNCP: la entidad contable pública, los usuarios de la información contable pública, el contador público y el representante legal de la entidad, la regulación y el ente regulador, los propósitos del SNCP, los objetivos y características cualitativas de la información contable pública, los principios de contabilidad pública y las normas técnicas de contabilidad pública.

Sistema Nacional de Contabilidad Pública



La entidad contable pública, como unidad mínima productora de información que puede ser una unidad jurídica, administrativa o económica y que se caracteriza porque debe cumplir funciones de cometido estatal, se financia con recursos públicos, no tiene ánimo de lucro, debe cumplir una gestión eficiente por los principios de la función administrativa, y es sujeto de control y de rendición de cuentas.

Los usuarios de la información contable pública, siendo la comunidad y los ciudadanos el primer destinatario de esta información, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Departamento Nacional de Planeación, Banco de la República), los órganos de representación política (Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales), las instituciones de control externo (Contraloría General de la República, contralorías territoriales), las entidades y sus gestores, la Contaduría General de la Nación, los agentes nacionales e internacionales (bancos, inversionistas, organismos multilaterales), gremios económicos y académicos, y demás interesados en la información contable pública, la cual se utiliza con el fin de conocer la gestión, uso y condición de los recursos y el patrimonio públicos, orientar la política pública, hacer seguimiento y control de las operaciones, con fines de consolidación y gestión de la información, y como fuente de compilación, investigación y divulgación.

El Contador público y el representante legal de la entidad, como responsables de la preparación y presentación de la información.

La regulación y el ente regulador, es decir, el Régimen de Contabilidad Pública y la Contaduría General de la Nación.

Los Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, que son los supuestos básicos que expresan los fines del sistema y son el control, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia.

Los objetivos de la información contable pública, que se formulan a partir de la satisfacción de las necesidades de los usuarios y buscan hacer útil la información contable pública, y son la gestión pública, el control público, y la divulgación y cultura.

Las características cualitativas de la información contable pública, que son los atributos que identifican la información provista por el SNCP y en conjunto buscan que la información sea una representación razonable de la contabilidad pública, y son confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Los principios de contabilidad pública, son las pautas básicas que dirigen el proceso de generación de información, en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentan el desarrollo de las normas técnicas y

del manual de procedimientos, y son: gestión continuada, registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, período contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre.

Las normas técnicas de contabilidad pública, comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, son: las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación (activos, pasivos, patrimonio, cuentas de actividad, cuentas de orden, cuentas de presupuesto y tesorería), normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables y normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre.

3. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el instrumento de normalización y regulación de la contabilidad pública en Colombia, ya que define criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable pública, y mediante acto de autoridad se hace obligatoria su aplicación.



El Régimen de Contabilidad Pública está conformado por tres componentes que interactúan y deben ser analizados de manera integral: I. El plan general de contabilidad pública,

que contiene las pautas conceptuales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, la estructura y descripción de las clases; 2. El manual de procedimientos que define criterios para el desarrollo de las normas técnicas, está conformado por los procedimientos contables, los instructivos contables y el catálogo general de cuentas, y, 3. La doctrina contable pública que contiene los conceptos emitidos por el Contador General de la Nación para la interpretación de las normas contables y son de obligatorio cumplimiento.

El Régimen de Contabilidad Pública aplica tanto para las entidades que cumplen funciones de gobierno como para las empresas estatales. No obstante, dadas las características de la función económica que cumplen cada una de ellas, los criterios contables se definen de manera general, con tratamientos excepcionales para las entidades de gobierno.

4. Modernización de la Regulación Contable Pública

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009 se expidió con el objetivo de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, a través de la convergencia de la regulación contable hacia estándares internacionales de aceptación mundial, que permita obtener una información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial.

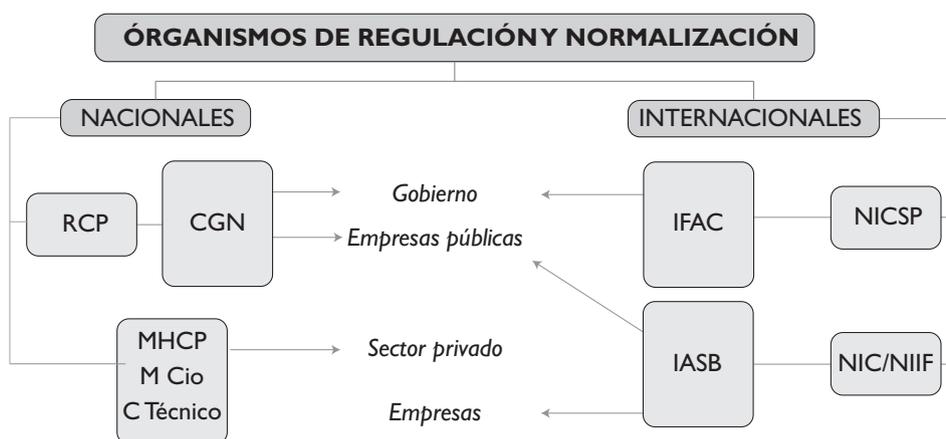
El artículo 6 de la citada Ley estableció que *“Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”*. (Subrayado fuera de texto).

La política de regulación en el ámbito de la contabilidad pública, a cargo del Contador General de la Nación, reconoce la creciente participación de las empresas públicas (Ecopetrol S.A., ISA; Isagén, EPM y EAAB, entre otras) en un entorno globalizado en el que incursionan como inversionistas a través de la adquisición de empresas o la partici-

pación en filiales, participan en operaciones mercantiles bien sea como compradores o proveedores, acceden al mercado bursátil con la colocación de valores en otros mercados, lo cual demanda la modernización de la regulación contable con los criterios que incorporan los estándares internacionales de contabilidad para responder a las exigencias de información financiera, con las características requeridas para participar en este tipo de operaciones.

Dado el contexto de las empresas públicas y las condiciones actuales de la regulación contable en Colombia, luego de ser expedida la Ley 1314 del 2009, la armonización de la regulación contable colombiana con estándares internacionales de información financiera se convierte en una actividad prioritaria en la gestión de los reguladores.

Referentes internacionales de modernización. El ámbito de regulación de la CGN recae sobre entidades que cumplen funciones de gobierno y empresas estatales. Las entidades de gobierno se caracterizan porque desarrollan actividades orientadas a la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes y servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Por su parte, las empresas estatales comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado, se autofinancian y tienen vínculos económicos con el Gobierno, a partir de la participación de este en su propiedad o en su control.



Para llevar a cabo el proyecto de armonización del RCP con estándares internacionales de contabilidad se están adelantando actividades de investigación, actualización técnica y

evaluación de la regulación contable internacional, con el fin de actualizar el Régimen de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) aplicables a las entidades de gobierno, y para el caso de las empresas públicas, las Normas Internacionales de Información Financiera-NIC/NIIF, emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).

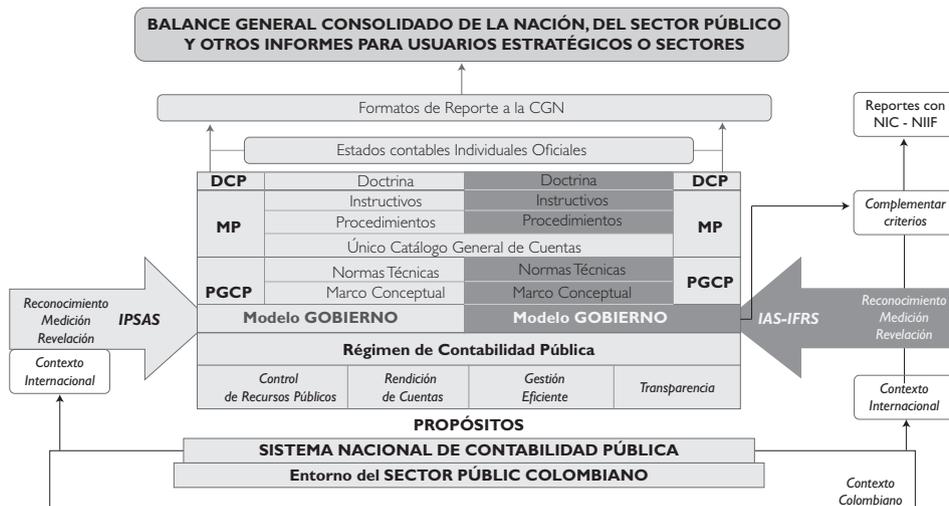
Estrategias de armonización. Las entidades que conforman el sector público colombiano, sean entidades de gobierno o empresas públicas, actúan en un entorno afectado por variables jurídicas, económicas y sociales que condicionan los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, como son el control, la gestión eficiente, la rendición de cuentas y la transparencia. Las actuaciones de estas entidades a través de transacciones, hechos y operaciones modifican la estructura patrimonial pública y la riqueza social, cambios que deben reconocerse, medirse y revelarse en la contabilidad pública, siendo el Régimen de Contabilidad Pública, el instrumento de normalización y regulación de la contabilidad pública en Colombia.

En la medida en que las entidades del sector público están siendo afectadas por el entorno internacional se busca modernizar la regulación contable pública, manteniendo los componentes del Régimen de Contabilidad Pública, y definiendo en cada uno dos modelos de contabilidad, uno aplicable a las entidades de Gobierno y otro de aplicación por parte de las empresas estatales.

A partir de la diferenciación de estos dos modelos, se están consultando los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los estándares internacionales que resulten pertinentes desde lo técnico y aplicables al contexto. Tratándose de las entidades de Gobierno las NICSP y para el caso de las empresas públicas las NIC/NIIF. En todo caso se buscará la mayor aproximación a estos estándares internacionales, con el propósito de minimizar los impactos y costos de las entidades interesadas en aplicar los estándares de manera plena.

No obstante, el desarrollo de los dos modelos, bajo la estrategia propuesta, el Catálogo General de Cuentas será único, incorporando cuentas y subcuentas compartidas y otras de uso específico, garantizando la producción del Balance General de la Nación y del sector público colombiano, así como el suministro de información individual y agregada de las entidades públicas, a los usuarios estratégicos de la información contable pública.

El siguiente gráfico ilustra la estrategia de armonización del Régimen de Contabilidad Pública:



Actividades del proyecto. Se han desarrollado diferentes actividades conducentes a garantizar la calidad y suficiencia de las directrices definidas para armonizar el Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad, entre las que se encuentran:

- Conformación de un equipo técnico interdisciplinario, con la participación de profesionales idóneos de las disciplinas contable, económica, jurídica y financiera, con experiencia, tanto en investigación como en empresas del sector público y privado, permitiendo contrastar la teoría contable con la praxis empresarial.
- Profundización en el estudio de los estándares internacionales de contabilidad, por parte del equipo técnico de la CGN.
- Realización de mesas de trabajo con la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de llegar a acuerdos en los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos, de las empresas de servicios públicos estatales.
- Realización de mesas de trabajo con una muestra de empresas y visitas para conocer el grado de avance de los respectivos proyectos de implementación de estándares NIC-NIIF.
- Firma de un convenio de apoyo técnico con la Universidad Nacional de Colombia.

- Definición de la política sobre la incorporación en el RCP, de criterios contenidos en los estándares internacionales de contabilidad.
- Revisión del marco conceptual.
- Elaboración y discusión de textos de normas técnicas y procedimientos contables.
- Revisión del Catálogo General de Cuentas.

Atendiendo la necesidad de contar con el apoyo de expertos internacionales en la implementación de estándares internacionales y modelos de contabilidad, la CGN gestionó un convenio de cooperación con el Banco Mundial, el cual se ha venido ejecutando a través de misiones de campo por parte del equipo técnico asignado por esa entidad, así como el desarrollo de videoconferencias, en las que se ha hecho la presentación de los avances del proyecto y la discusión de temas específicos desde el punto de vista de su validez técnica de aplicación al sector público.

Adicionalmente, considerando que el proyecto guarda estrecha relación, –en el ámbito de la competencia de la Contaduría General de la Nación–, con el propósito de la Ley 1314 de 2009 de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, a través de la convergencia de la regulación contable hacia estándares internacionales de aceptación mundial, la Contaduría General de la Nación ha gestionado su participación en los comités de discusión de las propuestas que deberá presentar el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, como autoridades de regulación.

Lo anterior, considerando lo dispuesto en el artículo 209 de la Constitución Política de Colombia que establece: *“Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado”* y en el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009 que prescribe: *“En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables”*.

Es precisamente la interpretación de ese escenario de coordinación intersectorial materializada en la expedición del Decreto 3048 de 2011, lo que lleva a la CGN a unificar los plazos previstos de aplicación del modelo contable armonizado con estándares internacionales a partir del año 2014, en línea con lo previsto en el direccionamiento estratégico

del Consejo Técnico de la Contaduría Pública para las entidades del denominado grupo I en esa estrategia de convergencia.

Aspectos técnicos evaluados. La armonización de la regulación contable pública con NICPS, aplicable a partir del año 2007 con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, introdujo criterios de los estándares internacionales para el reconocimiento, medición y revelación de los instrumentos financieros, inversiones en asociadas, propiedades de inversión, negocios conjuntos, activos intangibles y hechos posteriores al cierre, así como criterios para la capitalización de los costos de endeudamiento y la depreciación por componentes de las propiedades, planta y equipo. En el proyecto actual se están revisando los criterios anteriormente descritos, y se está evaluando la incorporación de criterios relacionados con contabilidad de coberturas, capitalización del desmantelamiento y sustitución de componentes e inspecciones de las propiedades, planta y equipo, arrendamientos, activos no corrientes mantenidos para la venta, agricultura, exploración y evaluación de los recursos minerales, provisiones, contratos de construcción, beneficios a los empleados de largo plazo y planes de beneficio por retiro y ajustes en la presentación de estados contables.

Aspectos de socialización. Con el ánimo de capitalizar la experiencia y conocimientos de la comunidad contable, de las entidades en general, los reguladores contables y demás usuarios, se proyecta socializar los avances del proyecto a través de la página web de la CGN, buscando seguir un debido proceso que permita validar dichos avances, ajustar lo pertinente, de suerte que se garantice el éxito del proyecto a través de la materialización de un Régimen Contable Público concertado, transparente, adecuado a las necesidades y realidades del contexto del sector. En consecuencia, se invita a todos los interesados a participar con sus comentarios sobre los avances publicados.

Paralelamente, los avances del proyecto así como los criterios adoptados y los aspectos no contemplados de las normas internacionales, serán objeto de discusión en mesas de trabajo en una primera fase con muestras representativas de empresas grandes y pymes, y en una segunda fase con entidades del Gobierno.

Bibliografía

Constitución Política de Colombia, 1991. <http://web.presidencia.gov.co/constitucion/index.pdf>

Decreto 85 de 1995. www.presidencia.gov.co/.../decretoslinea/1995/.../dec0085101995.doc

Ley 298 de 1996. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1996/ley_0298_1996.html

Ley 1314 de 2009. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html

Resolución 4444 de 1995. <http://www.chip.gov.co/chiprt/?MIval=/resultado1.htm&ID=164>

Resolución 400 del 2000. <http://www.chip.gov.co/chiprt/?MIval=/resultado1.htm&ID=164>

Resolución 354 de 2006. <http://www.cnsc.gov.co/docs/RESOLUCION354DE2007CONTADURIAGRAL.pdf>

Resolución 355 de 2006. http://www.contaduria.gov.co/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=121&lang=es

Resolución 356 de 2006. http://www.contaduria.gov.co/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=121&lang=es

La crisis de la Prudencia en la Convergencia Contable Internacional: Una Mirada desde los Deterioros de Valor y las Provisiones

67

JUAN FERNANDO MEJÍA

Asesor del GIT de Investigación y Normas

Introducción

En septiembre de 2010 el IASB (International Accounting Standard Board) publicó la primera fase del *Marco Conceptual para el Reporte de Información Financiera*, como resultado de un proceso encaminado a sustituir el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* publicado en 1989.

El nuevo *Marco Conceptual*, está siendo desarrollado conjuntamente con el FASB (Financial Accounting Standard Board), organismo encargado de emitir los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP, por su sigla en inglés), en virtud del denominado “Acuerdo de Norwalk” mediante el cual ambos organismos se comprometieron a converger hacia un conjunto de estándares contables compatibles, de alta calidad, en pro del interés del público, que pueda ser usado tanto para el reporte financiero local como global (IASB-FASB, 2002)¹⁸.

Este Marco, incorpora, elimina y modifica conceptos que tradicionalmente han hecho parte de la teoría contable y de las normativas locales que sobre esta materia se han expedido en Iberoamérica, las cuales se verían avocadas a modificaciones con la nueva propuesta del IASB y el FASB.

18 El Acuerdo de Norwalk se refiere al Memorando de Entendimiento firmado entre el FASB y el IASB en octubre de 2002 en la ciudad de Norwalk, Connecticut, Estados Unidos de América.

Por ejemplo, se han replanteado las características cualitativas necesarias para que la información contable y financiera sea considerada útil para la toma de decisiones económicas. El anterior Marco señalaba como las cuatro “principales” características cualitativas de los estados financieros a la Comprensibilidad, la Relevancia, la Comparabilidad y la Fiabilidad. Además establecía seis características “secundarias” o condicionantes. Así, la condición para que la información se considerara Relevante era su Importancia Relativa (Materialidad) y para que se considerara Fiable debía sujetarse a la Representación Fiel, la Prudencia, la Integridad, la Esencia sobre la Forma y la Neutralidad.

En contraste, el nuevo Marco considera dos “*Características cualitativas fundamentales de la información financiera útil*”: la Relevancia y la Representación Fiel. Además establece cuatro características cualitativas que “mejoran” la utilidad de la información para la toma de decisiones: la *Comparabilidad, la Verificabilidad, la Oportunidad y la Comprensibilidad*”.

Mientras la *Prudencia* se ha eliminado totalmente del marco Conceptual, otros conceptos han sido redefinidos o integrados, como sucede con la *Esencia sobre la Forma*, que continúa implícita en la *Representación Fiel*¹⁹ y en la definición de los elementos de los estados financieros²⁰.

El IASB y el FASB han concluido, basándose en observaciones y estudios realizados por diferentes autores y por otros reguladores contables, que la Prudencia podría estar incentivando prácticas muchas veces calificadas como de “contabilidad creativa”, por

19 El concepto de Esencia sobre forma continúa implícito en la Representación Fiel de la información, pues la base para conclusiones 3.26 del nuevo marco expresa que “*La esencia sobre la forma no se considera un componente separado de la representación fiel porque sería redundante. La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de meramente representar su forma legal. La representación de una forma legal que difiere de la esencia económica que subyace en el fenómeno económico podría no dar lugar a una representación fiel*”

20 La Esencia sobre la Forma continúa haciendo parte de las consideraciones que se deben observar al determinar la existencia de un elemento de los estados financieros (que ahora son Activos, Pasivos, Ingresos, Patrimonio, Rendimiento, Ingresos y Gastos), pues el párrafo 4.6 del Marco Conceptual 2010 señala que “*Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal*”.

lo cual ya no hace parte del marco de conceptos que guía el desarrollo de los futuros estándares internacionales o la modificación de los existentes²¹.

Entre las prácticas que abusan del concepto de prudencia, documentadas en la experiencia internacional, se cita el reconocimiento anticipado de gastos para no reconocerlos en un período futuro. Esto se logra mediante la creación excesiva de provisiones para la protección de activos (como las propiedades, planta y equipo y la de “otros activos”), basándose solamente en indicios y no en verdaderas pruebas para el cálculo de su deterioro, y la contabilización de contingencias como si de pasivos se tratara. Además, la Prudencia permite que en algunos casos las provisiones acumuladas se puedan convertir en “*ingresos por recuperaciones*” en períodos posteriores, lo cual no solo contradice el concepto de Asociación de ingresos y de gastos con el período en que se incurren, sino que tiene el efecto de sesgar la información, en contra de la pretendida neutralidad.

Estas prácticas han sido tan cuestionadas que los reguladores contables globales dudan respecto a la inclusión de la prudencia como una de las *características cualitativas* de la información contable, como un *Principio*, como una *norma básica*, o como cualquier otra categoría normativa, puesto que puede facilitar a los preparadores de la información la reducción de las utilidades y el patrimonio empresarial con el fin de enviar un mensaje errado a los inversionistas, sesgando así la información contable y financiera hacia determinados grupos de interés que ven en esta una oportunidad de “jugar” con las utilidades trasladándolas de un período a otro, práctica que dista de la pretendida neutralidad de los estados financieros y, por tanto, de su fiabilidad.

Un ejemplo, citado en este artículo, es el uso de “Provisiones de Inventarios”, permitidas por las normativas contables y tributarias de algunos países, mediante la cual, sin mayor exigencia, se contabilizan gastos que afectan las utilidades de los inversionistas minoritarios, como usuarios generales de la información contable. Los preparadores pueden basarse en la regulación para contabilizar como contrapartida una cuenta separada denominada “Provisiones acumuladas”, sin afectar el valor del inventario y convertirla en

21 Como en la versión de 1989, el Marco Conceptual 2010 señala que no prima sobre un estándar internacional si se llegaran a presentar conflictos, por lo que se constituye, entre otros propósitos como una guía para la expedición futura de estándares internacionales, para modificar los existentes y para interpretar información contenida en los estados financieros. Ello significa que el Marco Conceptual no es tomado en ese contexto como una “constitución contable” o como un condicionante, sino como un elemento guía o de interpretación.

un “ingreso por recuperación” en cualquier período futuro, incluso si el inventario usado como base para calcularla ha rotado por razones de su venta o baja en cuentas.

Estas prácticas son particularmente dañinas en empresas con alta dispersión del capital, fenómeno económico propio de los mercados de valores altamente democratizados en los que las acciones rotan rápidamente entre un alto número de propietarios, considerados “usuarios generales” dado que no están en capacidad de exigir información en la medida de sus propias necesidades, pues no están incluidos en la administración de la entidad que informa o son inversionistas minoritarios con poca o ninguna capacidad de control²².

Dado que los inversionistas y otros usuarios de la información en la fecha de cierre de un período no necesariamente son los mismos en el período en que se “recupere” la provisión, el uso de la prudencia podría generar, como ha sido planteado, distorsiones en la información contable y financiera y, sobre todo, sesgos en favor de unos u otros, en detrimento de la neutralidad que debe poseer.

Pero también existen posiciones, entre ellas las del IASB y el FASB, que si bien concuerdan con eliminar la prudencia de las normas y estándares contables aplicables al sector real, están de acuerdo con la regulación prudencial para entidades del sector financiero, señalando que el conservadurismo ha protegido a distintos grupos de interés, y al conjunto de la economía, de las crisis financieras globales, en lo que ha sido anunciado como un logro de los organismos reguladores y de supervisión local.

En los procesos de normalización y regulación local es pertinente plantearse si las normas contables nacionales deberían contener el concepto de Prudencia, especialmente si en la actualidad se le está dando una importancia tal que permita a los preparadores de la información llevar a cabo prácticas internacionalmente cuestionadas²³.

22 La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1 define los Estados Financieros de Propósito General como “(...) aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”.

23 Proponer la Prudencia como un Principio de Contabilidad, como una norma básica o como una característica cualitativa puede tener diferentes niveles de interpretación por parte de los preparadores de los estados financieros que debe para ello seguir la norma contable previamente expedida.

La respuesta a esta pregunta depende del nivel de armonización (convergencia) que se logre entre las normas contables locales y las internacionales, su conveniencia en un determinado contexto y el análisis de las consecuencias de una u otra decisión.

El Marco Conceptual 2010 genera esta y otras preguntas a la comunidad académica y profesional, derivadas de los importantes giros de criterio y de los significados que subyacen, en relación con el anterior (Marco 1989). Una de esas cuestiones es si el FASB y el IASB harán cambios sustanciales en las actuales normas internacionales de contabilidad, que fueron elaboradas siguiendo criterios prudenciales, especialmente en lo relativo a los deterioros de valor de los activos y al reconocimiento de provisiones, aspectos que la normativa local ha encarado con entendimientos propios que en muchos casos exceden la prudencia y que pueden ser replanteados en las revisiones que de ellas se hagan en el constante intento por acercarlas a la globalización contable tan cambiante como la misma dinámica de los negocios.

La prudencia como criterio en la Regulación Internacional

El Marco Conceptual del IASB emitido en 1989, refiriéndose a la característica cualitativa de la Fiabilidad, cita la Prudencia como uno de sus condicionantes y la define como “la inclusión de un cierto grado de precaución en el ejercicio de juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de modo que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que las obligaciones y los gastos no se expresen en defecto”²⁴.

En su lugar, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos, emitidos por el FASB, han eliminado paulatinamente la prudencia, hasta lograr su exclusión del nuevo marco conceptual internacional, emitido conjuntamente con el IASB.

Aunque el Statement of Financial Accounting Concepts 2, publicado en 1980, incluía el conservadurismo como una característica de la información financiera, advertía que “(...) la prudencia (conservadurismo) (...) debe aplicarse con cuidado, pues la administración podría generar posibles errores en la medición subestimando los ingresos netos y los activos

24 Párrafo 37 del Marco Conceptual emitido por IASB en 1989.

netos introduciendo un sesgo en la información financiera, por lo que el conservadurismo tiende a entrar en conflicto con importantes características cualitativas, como la fidelidad de representación, la neutralidad y la comparabilidad (incluida la coherencia)”²⁵.

Esta línea se mantuvo en el *Board Meeting Handout* publicado el 25 de mayo de 2005, cuando el regulador contable estadounidense expresa su posición al IASB, con ocasión de la reunión sostenida con miras a desarrollar el nuevo marco conceptual conjunto. En dicho documento se da a conocer la conceptualización que se había venido formando en el ámbito contable estadounidense en relación con la eliminación de la prudencia, indicando que *“La Junta [FASB] es reacia a que siga incluyendo el conservadurismo o la prudencia en una lista de características cualitativas de la información contable junto a la neutralidad. El choque de conceptos es evidente. Recordando que el primer objetivo de la información financiera [acordado por ambas Juntas en reunión conjunta] es proporcionar información útil a los inversores actuales y potenciales, así como a los acreedores, ¿la prudencia puede realmente servir para que los inversores presentes subestimen los activos netos de una entidad, para inducirlos a vender cuando lo mejor es mantenerlos en la entidad? ¿Se está usando la Prudencia para que los inversores potenciales subestimen los ingresos netos de una entidad en la que podrían invertir o, posiblemente, se ha impedido que hagan su mejor inversión?”* y señala además que *en lugar de una característica de la información financiera, el conservadurismo puede verse como “una reacción prudente para garantizar que la incertidumbre y los riesgos inherentes a las situaciones de los negocios se consideren adecuadamente”²⁶.*

En el paper *Revisiting the Concepts*, publicado en el mismo mes de mayo de 2005, Halsey G. Bullen, Senior Project Manager del FASB y Kimberley Crook, Senior Project Manager del IASB emiten un documento conjunto en el que señalan su acuerdo en cuanto a la contradicción conceptual entre la Prudencia y la Neutralidad.

Al respecto citan el estudio de investigación “Objetivos y Conceptos de los Estados Financieros”, publicado por John Kenley y George Staubus en 1972 en Melbourne (Australia), comentando que *“Este estudio de investigación, precursor del marco Conceptual Contable Australiano, propuso que el objetivo de la contabilidad es “proporcionar información financiera sobre los asuntos económicos de la entidad para su uso en la toma de decisiones” (...) y propo-*

25 Párrafos 91 a 97 de la Declaración de Conceptos Número 2. FASB 1980.

26 IASB-FASB, <http://www.fasb.org/05-25-05.pdf>

ne criterios para la información financiera útil, incluida la pertinencia, la fiabilidad, la comparabilidad y la neutralidad, y conceptos para la medición y presentación de informes”²⁷.

Un mes después, en junio de 2005, con ocasión de la publicación del documento Proyecto de Marco Conceptual Conjunto, producto del Acuerdo de Convergencia suscrito en Norwalk, ambos organismos reguladores internacionales señalan las “Consecuencias de incluir la neutralidad y excluir la Prudencia”, afirmando que “Mientras que los estadounidenses han criticado las prácticas tradicionales de contabilidad europeas, como el ‘Imparitätsprinzip’ alemán, al considerarlas como demasiado conservadoras, muchas de las guías incluidas en los USGAAP también son conservadoras en lugar de ser neutrales: se reconocen las pérdidas aceleradamente y las ganancias se diferan. Por ejemplo, el inventario se valora por el menor entre el costo de adquisición y el valor de mercado. Del mismo modo, los activos de larga duración son reducidos en respuesta a un deterioro, pero no se prescribe su reversión como ingreso. Por otra parte, las contingencias de pérdida se reconocen solo si son probables y si su valor se puede estimar razonablemente, pero no se establece lo mismo en sentido contrario. En esos casos, las pérdidas se reconocen sobre la base de las probabilidades, pero las ganancias requieren confirmar algún hecho” y afirman que “La decisión de ambas Juntas de excluir el conservadurismo o prudencia como una característica cualitativa independiente, junto con la discusión de los problemas que pueden surgir si el conservadurismo o prudencia se utiliza, sugiere que las futuras normas pueden alejarse de ese tipo de prácticas conservadoras”²⁸.

Además, retoman la experiencia australiana, que cuestiona la Prudencia, indicando en el mismo documento que “Se ha sugerido que el conservadurismo es una característica de los contadores, en contraposición a los riesgos asumidos por las personas dedicadas a los negocios, pero no debe ser considerada como una característica necesaria de la información contable. Tal vez deba considerarse así. Pero eso sugiere que, en lugar de hacer la prudencia o conservadurismo una característica cualitativa independiente, se debe debatir si el conservadurismo genera contradicciones con la neutralidad, tal como lo ha advertido Australia con “conservadurismo equivocado” o el mismo FASB en la Declaración de Conceptos 2 del FASB cuando hizo evidente que, de acuerdo con la evidencia de las prácticas empresariales, la aplicación de la prudencia

27 En mayo de 2005 el FASB publicó el paper Revisiting the Concepts. A New Conceptual Framework Project en el que ya se daba cuenta de la discusión en relación con el Principio de Prudencia. Disponible en http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf

28 El Joint Conceptual Framework Project publicado en junio de 2005 puede descargarse desde http://www.fasb.org/fasac/06-21-05_confwk.pdf

llevó a una frecuente subestimación de los activos y a una renta exagerada en períodos posteriores. “Esto es lo que el FASB recomienda”.

En efecto, el Consejo Australiano de Normas de Contabilidad para el Sector Público y la Junta de Revisión de Normas Contables advierte en el Statement of Accounting Concept (SAC) 3, Revisado en 1995, que la *“Presentación de informes financieros de uso general debe, si es confiable, ser libre de prejuicios (es decir, ser neutrales). No debe ser diseñado para conducir usuarios a conclusiones que sirvan necesidades, deseos o preconcepciones de los preparadores. El sesgo puede provenir de deliberada inexactitud de la información financiera con fines fraudulentos y también del equivocado conservadurismo, dando lugar a que los preparadores filtren la información proporcionada y por lo tanto usurpando los derechos de los usuarios a tomar sus propias decisiones”*²⁹.

Es así como el IASB y el FASB, basados en la experiencia americana, australiana y en estudios de prácticas empresariales, se mostraron preocupados porque la Prudencia podría ser utilizada para reducir la confiabilidad de información financiera, puesto que los preparadores (gerentes) podrían usarla para actuar de cualquiera de las siguientes maneras:

1. Reducir los activos netos, es decir, el patrimonio de la entidad, mediante la minoración de activos con *“Provisiones acumuladas”* o reconociendo *“pasivos estimados y provisiones”*.
2. Reducir el valor de las utilidades reconociendo gastos de períodos futuros (por ejemplo mediante la estimación de provisiones para gastos en los que aún no se ha incurrido) o la reducción de ingresos causados.

Algunos autores también han considerado la Prudencia o *“Conservadurismo”* como una especie de *“antivalor”* al que se le califica como un mecanismo *“deliberado”* para trasladar utilidades de un período a otro.

Farmer (1996), indica que *“In general, conservatism occurs whenever any deliberate bias is incorporated in the accounts in such a way as to understate assets or to overstate liabilities”*³⁰, cuya traducción libre expresa que *“En general, el conservadurismo se produce cuando*

29 Australian Accounting Standards Board (AASB), 1989.

30 Farmer, 1996.

cualquier sesgo deliberado es incorporado en las cuentas de tal manera que se subestiman los activos o se exageran los pasivos”.

Dos Santos (2003) incluye la Prudencia entre las prácticas de contabilidad creativa “realizadas por parte de un gerente con la finalidad de manipular y obtener un nivel de resultados (ganancias o pérdidas) deseado”, y así (...) *seleccionar los procedimientos que mejor se adapten a los requerimientos estratégicos de la organización, algunas veces en detrimento de los intereses de los usuarios de la información*”, por lo cual aboga por un avance hacia la globalización contable “*sin el lastre del conservadurismo que habrá que combatir contundentemente*”.

En esa misma línea Elvira y Amat (2007) señalan que “*En algunos casos se puede retrasar o adelantar el reconocimiento de los ingresos, en virtud de principios como el de prudencia o el de correlación de ingresos y gastos, por ejemplo. Este fenómeno se manifiesta en la valoración de las empresas del sector tecnológico o de internet, que contabilizan como ingresos del período contratos a más largo plazo. En este sentido, en el mes de julio de 2002, el Departamento de Justicia de Estados Unidos notificó a Qwest Communications International la apertura de una investigación penal, tras las sospechas de que había inflado sus ingresos en el año 2001 en mil millones de dólares, en vez de periodizar las ventas a lo largo de la vida de los contratos*”.

Incluso el IASB, emisor de los estándares internacionales, advirtió en su momento acerca de la potencial subjetividad que entraña el concepto de Prudencia cuando en el Marco Conceptual de 1989 señala que “*Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la expresión deliberada de activos o ingresos en defecto o de obligaciones o gastos en exceso, porque los estados financieros no resultarían neutrales y, por lo tanto, no tendrían la cualidad de fiabilidad*”, lo cual ha sido considerado en sí mismo como una contradicción por el FASB.

Finalmente, y luego de las múltiples discusiones y reuniones, el Acuerdo de Norwalk continúa con sus resultados, en los cuales parecen prevalecer los criterios de los USGAAP, por lo cual la discusión sobre si en los Estados Unidos se adoptarán las NIIF se traslada a los conceptos que deben enmarcar un conjunto global de estándares, al cual están convergiendo el FASB y el IASB como organismos emisores de estándares internacionalmente aceptados y reconocidos.

El resultado de la convergencia es evidente en relación con la Prudencia: el Marco Conceptual 2010 señala en su base para conclusiones número 3.28 que *“Reflejar intencionalmente estimaciones conservadoras de activos, pasivos, resultados o patrimonio se ha considerado en ocasiones deseable para contrarrestar los efectos de algunas estimaciones de la gerencia que se hayan percibido como excesivamente optimistas. Sin embargo, incluso con las prohibiciones contra las omisiones o inexactitudes intencionadas que aparecen en los marcos conceptuales existentes, una advertencia para ser prudentes probablemente conduciría a un sesgo. La subestimación de activos o la exageración de pasivos, en un período habitualmente conduce a exagerar también el rendimiento financiero en períodos posteriores –un resultado que no puede describirse como prudente o neutral–”*.

Dado que las actuales normas internacionales fueron emitidas siguiendo un criterio de Prudencia como característica fundamental de la información financiera, se esperan cambios en los futuros estándares contables y, eventualmente, en las regulaciones locales.

Una mirada desde algunas de las NIIF Actuales

Dado que la eliminación del Concepto de Prudencia no es un asunto deliberado ni sorpresivo, las discusiones provenientes del FASB parecen haber causado una fuerte presión en el IASB que ha venido realizando importantes modificaciones en las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, entre las cuales se encuentran la NIC 36 “Deterioro de Valor de los Activos” y la NIC 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”.

Se observa transversalmente en estos estándares la advertencia para que los preparadores de la información contable no reconozcan deliberadamente aumentos de pasivos o reducciones de activos que den como resultado el registro anticipado de gastos, que se convierten en mayores utilidades de períodos subsiguientes.

Así lo afirma García (2007) al comparar los modelos contables latinos y las NIC, a las que considera inmersas en *“(...) un modelo de repliegue de la Prudencia valorativa, lo que se deja traducir en una diversidad de novedades como lo es la imposibilidad de dotar provisiones en ausencia de una obligación existente o la exigencia de causas objetivas para practicar el deterioro contable”*³¹.

31 García, 2007.

La prudencia en la Norma Internacional de Contabilidad 36 “Deterioro de Valor de los Activos”

En la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 “Deterioro de Valor de los Activos” el IASB es explícito en cuanto a la restricción para que los preparadores de la información reconozcan gastos por deterioro, que las normativas contables locales suelen denominar “Provisiones para protección” de activos y que permiten reconocer sin las exigencias que presentan los estándares internacionales.

Ciertamente, el párrafo 59 de la NIC 36 señala que *“El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor”* (Subrayado propio). Es decir, que el reconocimiento de deterioros requiere el cumplimiento de los requisitos señalados en el estándar.

De esta forma, si el valor razonable (expresado como el valor de mercado, el de realización, el de reposición, entre otros), es menor que el valor en libros de un activo, no necesariamente puede reconocerse una “pérdida por deterioro”, pues el activo no se tiene para la venta sino para su uso continuado, mecanismo mediante el cual se recuperarán los flujos futuros que puede producir.

Un ejemplo práctico es si una entidad adquiere una máquina por valor de 3.000 unidades monetarias (u.m., entendidas como millones, pesos, US\$, €), su depreciación acumulada es 1.000 u.m., su valor en libros es de 2.000 u.m. y su valor razonable es de 905 u.m. En algunos países las normas permiten una “provisión” para protección de propiedades, planta y equipo, basado en estimaciones gerenciales poco documentadas, mientras que bajo la NIC 36 la reducción de valor en el mercado es solo un indicio de deterioro que no necesariamente se traduce en menores flujos de efectivo futuros y, por lo tanto, no se permite afectar el estado de resultados.

En ese caso, si se considera que tal reducción de valor representa menores flujos de efectivo futuros, la entidad debe probar que su valor en libros (2.000 u.m.) es inferior a su “importe recuperable”, es decir, determinar si el valor del activo se va a recuperar vía venta o vía uso. Si se fuera a recuperar vía venta, la pérdida de valor es evidente, pero como el activo considerado se va a recuperar principalmente vía uso, no existe “provisión” o deterioro alguno.

Una forma de probar el deterioro es calculando el valor de uso mediante la elaboración de un presupuesto de ventas aprobado y revelado por la gerencia, respecto a las ventas (y otros ingresos) que pueden lograrse con el uso de esta máquina. Si los flujos a obtener con el uso continuado del activo es mayor que las 2.000 u.m. (valor en libras), no es posible bajo el estándar internacional introducir volatilidad al Estado de Resultados reconociendo gastos, por ejemplo, con el pretexto de ser “Prudentes”.

En ello consiste la *Prueba de Deterioro*³², mediante la cual se exige al preparador de la información que se documenten los cálculos que soportan los deterioros de valor de un activo de Propiedades, Planta y Equipo y que se entienda en el contexto de los estándares internacionales como una restricción por el esfuerzo y las revelaciones que implica, reduciendo así la posibilidad de reconocer ingresos “por recuperaciones” en períodos futuros al aprovechar las denominadas “reversiones” de deterioro permitidas por la NIC 36.

En su lugar, según Douptonik *“Los PCGA estadounidenses no permiten la reversión de una pérdida por deterioro previamente reconocida”*, quien además cita el caso de la compañía Lihir Gold Limited que debió realizar una conciliación entre sus estados financieros bajo IFRS y los principios contables americanos, justamente por revertir sobreestimaciones en el deterioro de valor de los activos fijos. Al respecto menciona que *“La compañía explica que se registraron pérdidas por deterioros entre 1999 y 2002 bajo NIC 36, pero que bajo PGCA estadounidenses tan solo la pérdida de 2000 se hubiera reconocido. En 2002 y 2003 se determinó que las pérdidas anteriores por deterioro habían sido sobreestimadas y se reconoció una reversión bajo la NIC 36. La reversión de la pérdida por deterioro no fue aceptada bajo los PCGA estadounidenses. Como resultado de ello, el ingreso bajo las NIIF se redujo en 31.3 millones de US\$ en 2003 (37.9 US\$ en 2002) al hacer la conciliación con los PCGA estadounidenses”*³³.

En un estudio realizado por Ucieda³⁴, se indica que seis compañías chinas y diez europeas, que hicieron parte de una muestra de treinta entidades que reportan bajo USGAAP debieron realizar ajustes por deterioro de valor, principalmente relacionados con reversiones durante los años 2000 a 2003 cuando no se permitía que las compañías extranjeras presentaran sus estados financieros en las bolsas de los Estados Unidos sin conversión

32 Impairment Test

33 Douptonik, 2007.

34 Ucieda, 2005.

previa. Once de estas treinta compañías presentaron ajustes “importantes” entendidos como tal que oscila entre el cinco por ciento y el diez por ciento del Resultado Neto o de los Fondos Propios.

En alguna discusión académica reciente sobre el tratamiento contable que debe darse a las propiedades, planta y equipo que se encuentran bajo restricciones temporales para su uso, se comentaba si era posible “provisionarlas totalmente”, en el hipotético caso como el que un grupo ilegal haya ocupado una propiedad. Se estudiaba la posibilidad de reconocer así un gasto y justo después del cierre contable, cuando la situación se hubiere solucionado, reconocer un ingreso por efectos de la reversión de esta provisión. De acuerdo con los conceptos desarrollados internacionalmente en esta materia, reconocer un gasto provisionando totalmente el activo podría afectar a unos inversionistas y su reversión beneficiar a otros o, simplemente, se trasladarían utilidades y pérdidas entre períodos³⁵.

La prudencia y la Norma Internacional sobre Activos Financieros Medidos al Costo Amortizado

En el caso de las “Provisiones” (Deterioros) de los activos financieros medidos al costo amortizado (y al costo), como es el caso de las cuentas por cobrar (deudores), el IASB también se ha preocupado por restringir su reconocimiento en condiciones que permitan reconocer gastos anticipadamente o que se reviertan como ingresos en períodos posteriores.

En efecto, el párrafo 59 de la NIC 39 “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición” señala que *“Las pérdidas esperadas como resultado de eventos futuros, sea cual fuere su probabilidad, no se reconocerán”* (Énfasis propio).

En ese sentido, se señala que las denominadas provisiones de cartera y de otros instrumentos financieros se reconozcan únicamente cuando se tiene evidencia objetiva de hechos pasados, como podría ser el incumplimiento probado del deudor o su insolvencia, así como riesgos crediticios que prueben la baja probabilidad de cobro.

35 Discusiones académicas universitarias para la armonización contable en Colombia (sin editar).

Al respecto el mismo párrafo indica que *“Un activo financiero o un grupo de ellos estará deteriorado, y se habrá producido una pérdida por deterioro del valor si, y solo si, existe evidencia objetiva del deterioro como consecuencia de uno o más eventos que hayan ocurrido después del reconocimiento inicial del activo (un ‘evento que causa la pérdida’) y ese evento o eventos causantes de la pérdida tienen un impacto sobre los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero o del grupo de ellos, que pueda ser estimado con fiabilidad”*.

El subrayado propio pretende enfatizar el sentido restrictivo que usa IASB en su esfuerzo por emitir estándares que eviten el abuso de la Prudencia reconociendo gastos que puedan convertirse en ingresos en períodos posteriores, lo cual vulneraría la anunciada Neutralidad que la condiciona, según el citado párrafo 37 del Marco Conceptual de 1989.

Ahora bien, existiendo hechos pasados, es decir, evidencia de circunstancias con las cuales el preparador de la información contable y financiera muestre que la cartera ha sufrido un deterioro de valor, el párrafo 63 de la NIC 39 determina que *“Cuando exista evidencia objetiva de que se ha incurrido en una pérdida por deterioro del valor en activos financieros medidos al costo amortizado, el importe de la pérdida se medirá como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados con la tasa de interés efectiva original del activo financiero (es decir, la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial). El importe en libros del activo se reducirá directamente, o mediante una cuenta correctora. El importe de la pérdida se reconocerá en el resultado del período” (Subrayados propios).*

Con la cartera, el estándar internacional permite “cuentas correctoras” (deterioros acumulados o “provisiones acumuladas”), puesto que eventualmente un deudor, respecto al cual se había contabilizado un deterioro, puede pagar el importe que estaba en riesgo y, por ende, se presentaría una reversión como un ingreso “por recuperaciones”, sobrevalorado si el deterioro no se basó exclusivamente en hechos pasados, según evidencia allegada que hubiere permitido reconocer el gasto en el período previo.

La prudencia y la Norma Internacional número 2 “Inventarios”

Nótese que tanto en las Propiedades, Planta y Equipo como en la cartera, el estándar internacional se refiere al “Valor en Libros”, para indicar las partidas que permiten cuen-

tas correctoras, es decir, aquellas en las cuales se registran las provisiones acumuladas (deterioros acumulados).

No sucede así en el caso de los inventarios, respecto a los cuales la Norma Internacional de Contabilidad Número 2 no define “valor en libros”, ni “pérdidas por deterioro”, pues estos activos generalmente rotan más rápidamente que las Propiedades, Planta y Equipo o los activos financieros como la cartera.

Por ello, el reconocimiento de “Provisiones acumuladas” de inventario no es recomendable en las normativas locales armonizadas con las NIIF, puesto que se corre el riesgo de no ser neutral, es decir, de abusar de la Prudencia, ampliamente rechazada por los principios contables estadounidenses y de otras latitudes.

Tanto con las normas internacionales como con los USGAAP desaparecen entonces las “Provisiones acumuladas” de inventarios.

Ahora bien, solo si el valor neto realizable es menor que el costo, se reconoce un gasto reduciendo directamente el valor del inventario. En ese sentido, la NIC 2 indica en su párrafo 9 que *“Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor”*, lo cual permite tener en todo momento un “nuevo costo”, propio de un sistema de inventario permanente.

Es decir, cuando lo que se va a recuperar en la venta del inventario es menor que su costo se puede afectar el gasto y reducir directamente el valor del inventario (sin generar una provisión acumulada), formando así un “nuevo valor”, tal y como lo señalan otros organismos emisores contables internacionales como el emisor de los USGAAP.

De esa manera, si se adquiere una mercancía por 100 unidades monetarias (u.m.) y de manera posterior se puede probar que en el mercado su precio es de 95 u.m. y que el valor del transporte hasta el lugar de la venta es de 5 u.m., su valor neto “realizable” es entonces de 90 u.m. Y es “realizable” porque no se basó en simples estimados, sino que se trata de valores que afectan el valor por el que se liquidará el inventario.

Por ello el “nuevo costo” es de 90 u.m. y este es el monto por el que debe aparecer registrado el inventario, de manera que cuando se venda no quede pendiente valor alguno en una cuenta correctora o *por recuperar*.

Tener una “provisión acumulada” por 10 u.m., en una cuenta separada, implicaría un “valor en libros” por el costo menos una cuenta “valuativa”. Si se tienen varios lotes de inventario, se dificultaría determinar, en cualquier venta, el costo que le corresponde a la “mercancía vendida”, y la cuenta separada se tendría que “distribuir”, asimilándolo a un sistema de inventario periódico o a una recuperación de ingresos.

Pueden darse dos interpretaciones igualmente válidas: que el estándar internacional busca que el inventario que se espera vender por un valor inferior al costo esté reconocido en todo momento justamente por el valor “realizable” o que se puedan contabilizar “provisiones acumuladas” en cuentas separadas. Esta última interpretación tiene mayor asidero en el argumento de que la NIC 2 “Inventarios” admite que eventualmente se pueda recuperar la reducción del valor de los inventarios, en un período posterior.

No obstante, la NIC 2 no señala que dicha recuperación sea un ingreso, sino que su párrafo 34 indica que se reconozcan como menor valor del costo de la mercancía vendida o como menor valor del gasto. Por ello el párrafo 36 exige revelar “(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el período, de acuerdo con el párrafo 34”, así como “(g) las circunstancias o eventos que hayan producido tal reversión”³⁶. Esto concuerda con la expectativa de rotación de estos activos, pues un aumento del valor neto realizable tendría que explicarse, por ejemplo dando las razones por las cuales ya no fue necesario pagar los fletes de transporte, es decir, porque dejaron de ser “realizables”.

Muchas más revelaciones deberían darse si se presenta una reversión en otro período contable distinto a aquel en el cual se presentó la pérdida, después de que el mismo inventario haya sido vendido, pues en ese caso tampoco existirían ingresos por recuperaciones, pues se estaría frente a una verdadera afrenta a la neutralidad en los términos planteados arriba.

En los USGAAP es mucho más claro y específico el hecho de que se genere un “nuevo costo” con la reducción del inventario por debajo del costo original y también lo es la prohibición para revertir las pérdidas de valor de estos activos.

36 Párrafo 36 de la NIC 2.

Desde el Statement of Financial Accounting Standards No. 151 “Inventory Cost” se dieron sendos requisitos para calcular gastos que minoren los inventarios por debajo del costo y se prohíben explícitamente las reversiones de dichas pérdidas.

Al respecto, los USGAAP señalan: “*Write-downs create a new cost basis (...) and the inventory cannot be subsequently written up*”³⁷, para significar que ese “Nuevo costo” al que se llega una vez reducido el valor del inventario, es efectivamente una nueva “medición” y que los inventarios no pueden ser subsecuentemente contabilizados hacia arriba.

En cuanto a ese “Nuevo costo” American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) señala: “*(...) inventory written down acquires a new cost basis, an recovery of the original cost is only permite don sale or disposal*”³⁸, para significar, en una traducción libre, que “*Con las rebajas de valor el inventario adquiere una nueva base de costo y la recuperación (el ingreso hasta el costo original) sólo se permite en su venta o disposición por otra vía*”.

La prudencia en la Norma Internacional 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

En esta norma el IASB, regulador internacional, toma también una posición más neutral que conservadora, pues limita el reconocimiento de gastos por provisiones condicionándolas al cumplimiento de estrictos requisitos.

La NIC 37 es contundente al explicar que no pueden hacerse provisiones salvo que sean verdaderos “gastos” del período actual y no del futuro.

El párrafo 18 dice al respecto que “*Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del período sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del período sobre el que se informa” (Énfasis propio).*

37 FSA Faculty Consortium, Federation of Schools of Accountancy, 2010.

38 AICPA, 2009.

Y para garantizar que no se reconozcan pasivos de períodos futuros, dicha NIC prohíbe la categoría de “*pasivos estimados*” y elimina la posibilidad de reconocer “*pasivos contingentes*”, que sí se permiten en algunas normativas contables de países de Iberoamérica.

En su lugar la NIC 37 exige que para reconocer un pasivo y su correspondiente gasto en un período, deben existir hechos pasados que originen verdaderas *obligaciones presentes* y que la gerencia pueda *probar* que tendrá que hacer algún pago para cancelar la obligación, además que pueda medirse fiablemente.

Así, un pasivo existente al final del período sobre el que se informa solo se puede contabilizar si se ha recibido un bien o un servicio y se tiene evidencia contundente de la consecuente existencia de una obligación presente cuya probabilidad de pago es superior al cincuenta por ciento.

Si existe incertidumbre respecto a la cuantía o vencimiento del pasivo, se puede calificar como una provisión. Así, no puede estimarse el pasivo, sino que existiendo este, lo que se estima fiablemente es su cuantía.

En palabras textuales, el párrafo 14 de la NIC 37 advierte que “*Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación*”, y reitera que “*Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión*” (Énfasis propio, ausente en el texto original).

Respecto a la ocurrencia de un suceso pasado como condición para reconocer una provisión, el párrafo 17 de la misma norma insta en que “*17 El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso*”.

Como se dijo, la NIC 37 también señala que “*La entidad no debe reconocer un pasivo contingente*” (párrafo 27), pues es alto el riesgo de que el gasto correlacionado se convierta en ingreso en un período posterior, lo cual permitiría sesgos en la información contable

que perjudicarían al inversionista actual y beneficiaría al existente en el momento de la reversión, en un claro traslado de utilidades de un período a otro (no neutralidad).

No es posible entonces bajo la NIC 37 realizar provisiones para viáticos, para mantenimientos ni para ningún otro gasto futuro, pues no se cumplen simultáneamente las tres condiciones de todo pasivo bajo los estándares internacionales: existencia del hecho pasado (no se ha recibido el bien o el servicio), no existe obligación de pago en el momento presente con un tercero específico, aunque se estime una probabilidad total de ocurrencia.

Por ello el párrafo 20 de la NIC 37 señala que *“Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe”*.

Asunto distinto es la existencia, por ejemplo, de un pasivo por concepto de servicios públicos domiciliarios consumidos en el último mes del cierre contable. Si no ha llegado la factura, se trata de un hecho pasado (el consumo), que genera una obligación presente (la de pagar) y cuya probabilidad de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros es superior al cincuenta por ciento aunque exista incertidumbre respecto a la cuantía o al momento de pago, los cuales requieren estimación fiable. En este caso sí se reconoce una provisión, siempre que se cumplan las demás condiciones.

Estas condiciones no son tan contundentes en las normas locales de contabilidad imperantes en los países latinos antes de converger hacia estándares internacionales.

Por ejemplo Túa Pereda dice, respecto a las normas contables españolas del año 2004, antes de su acercamiento a las NIIF, que la definición de pasivo en las NIC *“(…) entronca directamente con la prudencia como característica cualitativa derivada de la probabilidad, en la medida que debe ser el cálculo de probabilidades el que defina la existencia de una obligación, de modo que no se produzca la sobrevaloración consciente de pasivos o gastos (...) la exigencia de derivarse de hechos pasados puede obligarnos a eliminar de nuestro Plan General de Contabilidad algunas partidas relacionadas con las provisiones para riesgos y gastos (...) que estarían más bien, de acuerdo con la NIC 37, en el capítulo de contingencias, de las que se informa en la memoria, pero no constituyen obligaciones a incluir en el pasivo del balance”*³⁹.

39 Túa Pereda, 2004.

La prudencia en Colombia

En el sector privado el artículo 54 del Decreto 2649 de 1993 determinó en su momento que las provisiones se reconocen por concepto de “Pasivos estimados”, por “contingencias probables” y por “la reducción del valor de los activos”. Ninguno de estos tres conceptos admite el reconocimiento de provisiones bajo los estándares internacionales.

El artículo 17 del mismo decreto, acerca de la Prudencia, estableció que *“Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”*, sin condicionarla a la Neutralidad como lo hace el IASB en el párrafo 37 del Marco Conceptual de 1989.

En ese sentido, la normativa contable colombiana para el sector privado podría considerarse un ejemplo de legislación en la cual se incorpora la Prudencia sin la restricción de la neutralidad⁴⁰, hecho que eventualmente ha permitido prácticas contables para el reconocimiento anticipado de gastos y de “ingresos por recuperaciones”.

Por su parte el Decreto 2650 de 1993 incluye un grupo de cuentas denominado “26. Pasivos estimados y contingencias” que permite el reconocimiento de provisiones (incluyendo las “diversas”), sin mayores exigencias que las estimaciones de la gerencia.

Esto contradice el marco conceptual internacional de 1989 cuando en su párrafo 61, respecto a los pasivos, establece que *“es necesario distinguir entre una obligación presente y un compromiso para el futuro (...) Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo”* y el párrafo 4.15 del Marco Conceptual 2010 que en el mismo sentido expresa que *“Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes y servicios recibidos”* (subrayados propios).

Estas diferencias normativas permiten, eventualmente, que en Colombia las empresas reconozcan provisiones para asuntos tan diversos como la “protección de activos” (in-

40 Aunque el artículo 4° del Decreto 2649 de 1993 establece que “La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos”, no define la neutralidad ni la propone en un nivel tal que condicione la prudencia.

cluyendo las de “otros activos”), las contingencias y los “mantenimientos futuros”, para lo cual se pueden basar, por ejemplo, en un plan propio o en un contrato firmado al finalizar el período contable, para que un proveedor haga tales mantenimientos en el período siguiente, reconociendo un pasivo sin que el contrato se haya ejecutado, es decir, sin haber recibido el bien o el servicio. También se reconocen provisiones reversibles en períodos futuros aplicando normas tributarias que se usan regularmente en contabilidad⁴¹.

Por ejemplo, el párrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario establece una provisión equivalente al tres por ciento del inventario inicial más las compras del período (disponible para la venta), sin restringir su deducción fiscal a que se trate de pérdidas físicas de mercancías o a que su realización se mida por debajo del costo.

Dado que la contabilidad es medio de prueba tributaria (Artículo 772 Estatuto Tributario), con frecuencia en la contabilidad se incorpora una cuenta valuativa, de naturaleza pasiva, en la cual “se acumula” dicha provisión. Ante la amplia rotación inherente al inventario, esta provisión acumulada se puede revertir en períodos posteriores y se contabiliza como un “ingreso” conforme al artículo 195 del mismo Estatuto que lo denomina “Renta Líquida por recuperación de deducciones”.

La normativa tributaria local también incluye las denominadas provisiones de cartera. Aunque la normativa contable del sector privado señaló que dichas provisiones se deben reconocer “técnicamente”⁴², es común que las empresas reconozcan contablemente las provisiones de cartera basándose en los porcentajes que la norma tributaria establece, asunto que el informe ROSC del Banco Mundial y el BID han considerado como uno de los aspectos que resta calidad a la información contable en Colombia⁴³.

Los contribuyentes reconocen estas provisiones con el fin de aplazar los pagos de impuestos, incluso tratándose de cartera líquida, prácticas contables que permiten “colchones” para trasladar utilidades (o pérdidas) entre períodos contables.

41 Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC), 2003.

42 Artículo 62 del Decreto 2649 de 1993.

43 Informe ROSC, 2003 (Op. Cit.).

La prudencia en la Normativa Contable Pública Colombiana

El Régimen de Contabilidad Pública colombiano, adoptado en su momento mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, expedidas por la Contaduría General de la Nación, señala la Prudencia como uno de los “Principios de contabilidad”, categoría conceptual prevalente en términos interpretativos por considerarlos 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, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública*”⁴⁴.

Este instrumento de regulación define el principio de prudencia en su párrafo 120 indicando: “*Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales (...) Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos*” (Subrayados fuera de texto).

Esta definición no incluye el condicionante de la neutralidad como lo hace el estándar internacional, además permite el reconocimiento de gastos “eventuales”, más vinculados con las contingencias que, según la citada NIC 37 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes,” no se reconocen como pasivos sino que se revelan en notas.

La prudencia en el Sector Financiero

El análisis de la Prudencia para el sector real de la economía difiere de lo que en el ámbito internacional se ha comprendido para el sector financiero. Al menos en lo referente al reconocimiento de los deterioros de valor de activos en instrumentos financieros, sea que se tengan con intenciones especulativas y se midan al valor razonable con cambios

44 Párrafo 114 del Régimen de Contabilidad Pública.

en resultados, o con la intención de recibir los flujos contractuales manteniéndolos hasta el vencimiento y se midan al costo amortizado.

Lo anterior porque el sector financiero está expuesto normalmente a ciclos económicos que pueden conllevar al reconocimiento de ingresos por valoración de estos instrumentos y a la generación de burbujas especulativas que pueden no representar ganancias realizadas y que por tanto sería importante contrarrestarlas con provisiones.

La Cumbre de Londres, realizada en abril del 2009, reunió a los líderes del G-20 con el fin de hacer transformaciones para asegurar la estabilidad del sistema financiero mundial, afectado por la sonada crisis global⁴⁵.

Una de las discusiones vinculadas con esta reunión fue si la NIC 39 “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición” debía continuar calculando los deterioros de valor de los activos financieros al costo amortizado basándose únicamente en “hechos pasados” tales como las insolvencias del emisor del instrumento o el incumplimiento previo de cláusulas contractuales.

Continuar con el enfoque de este estándar podría generar que las compañías del sector financiero no contabilicen “provisiones” (deterioros) en épocas de “vacas gordas” representadas en los ciclos altos, eventualmente especulativos, con la consecuencia de potenciales crisis como las de las hipotecas subprime generadoras del debacle financiero global en 2007 y 2008, el cual reflejó la existencia previa de una burbuja financiera.

Al respecto el G-20 pidió al IASB y al FASB evaluar el papel que la regulación contable podría tener en la prevención o en la reducción de las crisis financieras, así como la emisión de borradores de estándares, para discusión pública, acerca de provisiones contracíclicas relacionadas con cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros.

Como resultado, en octubre de 2008, ambas juntas crearon el Financial Crisis Advisory Group (FCAG), y en diciembre de 2009 se emite un borrador proponiendo, entre otros asuntos, que los instrumentos financieros al costo amortizado se deterioren considerando no solamente hechos pasados, sino también basándose en fuentes de información

45 Mantilla, 2009.

internas y externas, tales como calificaciones de riesgo y experiencia crediticia, así como en datos históricos. En ese mismo año se emite la NIIF 9 “Instrumentos Financieros” que, entre otros aspectos, reduce la complejidad en la contabilidad de activos financieros, se expide el borrador para reducir la volatilidad que en resultados produce la contabilidad de pasivos financieros al valor razonable y otro más para reducir la complejidad de la contabilidad de coberturas y para disminuir la posibilidad de contabilizar derivados especulativos complejos que eventualmente se usan para ocultar los resultados reales o los verdaderos comportamientos del mercado.

Como consecuencia, en enero de 2011 se publica el suplemento al borrador de diciembre de 2009, según el cual se debe reconocer el riesgo de incumplimiento a partir de un enfoque de pérdidas esperadas no solo basándose en hechos pasados, sino también en condiciones desfavorables futuras que puedan proyectarse según criterios razonables y soportadas en datos disponibles en la fecha en que se mide el deterioro.

Según el documento “Este enfoque busca reemplazar criterios de medición del deterioro pro cíclicos, es un decir conducentes seguir el mismo comportamiento del ciclo económico: reducir las pérdidas por deterioro cuando las condiciones son favorables y aumentarlas cuando las condiciones económicas son desfavorables, agudizando las pérdidas en momento de crisis. Por el contrario, se pretende establecer criterios que conduzcan a mediciones de deterioro contracíclicas, en que se estimen situaciones futuras de deterioro a partir de evidencias objetivas actuales que impacten los resultados actuales y suavicen los efectos de deterioro en los resultados en momentos de crisis”⁴⁶.

Por su parte, el Financial Stability Board (FSB) publicó el 9 de enero de 2010 la estructura para el fortalecimiento de la adherencia a los estándares internacionales destacando los doce estándares clave, entre los que se incluyen los de *Basilea III* que aumenta los requerimientos de encajes bancarios y de reservas sobre activos.

El Banco Mundial también señala en diferentes pronunciamientos estar de acuerdo con la búsqueda de macroregulaciones prudenciales para el sector bancario que contribuyan a reducir los efectos que una burbuja financiera puede ocasionar⁴⁷.

46 Supplement to ED/2009/12. Financial Instruments: Amortized Cost and Impairment. www.iasb.org

47 World Bank, 2009.

En cuanto a provisiones contracíclicas, la Superintendencia Financiera de Colombia ya contaba con una regulación prudencial bastante conservadora que, en su papel de supervisión y control, exigía provisiones que en muchos casos sobrepasaron el ciento por ciento de algunos activos financieros. En cuanto a esto el Codirector del Banco de la República, en Colombia, señala que *“En términos de política financiera, el esquema de la Superintendencia ha sido muy bueno en tener medidas contracíclicas y complementarlo con unas reservas. Creo que es el momento de admitir que esas provisiones sean utilizadas en el momento en que se dañe la cartera”*⁴⁸.

Las medidas de la Superintendencia fueron un factor clave para evitar un mayor impacto de la crisis financiera global en Colombia, por lo cual, la prudencia es ampliamente defendible en ese sector, en el cual, por ejemplo los bienes recibidos en pago, las inversiones inmobiliarias y otros instrumentos financieros no siguen la misma lógica que el sector real.

En cuanto a los estándares de Basilea, Andrade afirma que *“En América Latina no tuvimos una crisis financiera como en Estados Unidos o Europa. En gran parte, eso se debe a que teníamos una regulación mucho más conservadora. De hecho, los grandes bancos de la región ya cumplen con la mayoría de los requerimientos de Basilea III. Lo importante ahora es introducir nuevas regulaciones sino fortalecer la capacidad de gestión de riesgo de los bancos y la capacidad de supervisión del Estado”*⁴⁹.

En ese sentido, puede afirmarse que la regulación prudencial mediante el establecimiento de estándares internacionales como Basilea III y la creación de provisiones contracíclicas en el sector son medidas que el mercado y los reguladores globales no ven como una práctica indeseada.

No obstante, en el Marco Conceptual 2010 las juntas han decidido eliminar la Prudencia y emitir borradores de discusión para tratar como un caso especial al sector financiero, que por desarrollar actividades especulativas y de intermediación está más expuesto a los ciclos económicos, en donde se requiere más del conservadurismo, tanto en la regulación como en la supervisión.

48 Revista Dinero on Line, 2011.

49 Revista Dinero impresa, abril de 2011.

Conclusiones

La crisis de la prudencia en las normas internacionales de contabilidad inició con las discusiones conceptuales presentadas en los Estados Unidos y en otros países, producto de prácticas de contabilidad creativa, documentadas en estudios y en la observación de la evolución de los negocios, asunto que influye fuertemente en la expedición de estándares contables internacionales de aceptación generalizada.

Estos comportamientos implicaron que el FASB, organismo emisor de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos, propusiera cambios en los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, en virtud del acuerdo de Norwalk suscrito con el IASB, organismo emisor de estos últimos.

Como resultado el Marco Conceptual Conjunto ha eliminado la Prudencia, criticada en los países anglosajones y ampliamente aceptada por las normas contables y tributarias de los países latinos.

Los procesos de convergencia y armonización contable que toman como referente estándares internacionalmente reconocidos y aceptados deben evaluar si se debe o no incluir la prudencia, como principio contable, como característica cualitativa de la información contable y financiera, como norma básica o como cualquier otra categoría que, potencialmente, permita que los preparadores de la información la categoricen en un nivel de interpretación normativa permisivo, como ha sido tradicional. Incluir la prudencia en la normativa local podría inducir a la justificación legal de prácticas de contabilidad creativa consistentes en evadir la neutralidad en la presentación de los estados financieros, esto es, la creación de sesgos al abusar de la prudencia en el reconocimiento anticipado de gastos reduciendo activos o aumentando pasivos, que en muchos casos también pueden convertirse en “otros ingresos” por recuperaciones en períodos futuros.

Si se opta por dejar la prudencia se debe hacer énfasis en la neutralidad, pues en países como Colombia, el decreto 2649 de 1993, para el sector privado, no la incluye como condicionante, como tampoco lo hace la normativa contable pública. La inclusión de la neutralidad puede ser más relevante en países donde existen normas tributarias que incentivan el reconocimiento excesivo de algunas provisiones.

Sin embargo, la opción de incluir simultáneamente la prudencia y la neutralidad en un marco conceptual ya se probó en el que expidiera el IASB en 1989, respecto al cual la experiencia internacional ha evidenciado una verdadera crisis de la prudencia en la convergencia contable con los principios contables norteamericanos.

En dicha convergencia se concluyó que las características fundamentales de la información financiera útil son la fiabilidad, la relevancia y la representación fiel, junto a las características de mejora denominadas “comparable, verificable, oportuna y comprensible”. La convergencia también elimina los “condicionantes” o características secundarias existentes en el anterior Marco Conceptual, entre ellas, la prudencia y la neutralidad. Ambos organismos consideraron que su intención no es animar o predecir acciones específicas de los usuarios, pues de ser así la información financiera sería sesgada en un sentido animando a los usuarios a tomar o evitar acciones predeterminadas. Por ello, de por sí la información es neutral puesto que el emisor lo es.

Una legislación contable armonizada o en convergencia con las NIIF evita el reconocimiento de provisiones convertibles en “recuperaciones”, para nada deseable en el sector real de la economía. Incluir la Prudencia en la regulación contable no necesariamente abre las puertas a prácticas contables indeseadas, pero incluirla sí puede abrir el margen de interpretación para la “contabilidad creativa”, según lo que se evidencia en la experiencia internacional.

Bibliografía

Accounting Standards Building international opportunities for Australian business. Commonwealth of Australia 1997 [On line]. Disponible en: www.treasury.gov.au/documents/281/PDF/full.pdf

ANDRADE, Luis. Respuesta regulatoria a la crisis financiera. En: Revista Dinero. No. 370. Abril de 2011. Publicaciones Semana. Bogotá. 2011.

Australian Accounting Standards Board (AASB). Statement of Accounting Concept 3 “Qualitative Characteristics of Financial Information”. 2005. [On line]. Disponible en http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/SAC3_8-90_2001V.pdf. Cited by: Accounting: a framework for decision making /Beverley Jackling . 2nd ed. North Ryde, N.S.W. : McGraw-Hill Australia, 2007.

Comments on Footnote Extracts Turner, 2010. Federation of Schools of Accountancy (FSA). Faculty Consortium. [On line]. [On line]. Disponible en: <http://www.thefsa.org/>

DOS SANTOS, Ariovaldo y GUEVARA, Iván Ricardo. La contabilidad creativa y la responsabilidad de los auditores. En: Revista Legis Número 16. Oct.-dic./2003, págs. 11-37.

DOUPTONIK, Timothy y PERERA, Héctor. Contabilidad Internacional. McGraw Hill Interamericana. México D. F. 2007. P. 134.

ELVIRA, Oscar y AMAT, Orio. Manipulación Contable: “tipología y prácticas utilizadas”. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría número 31. Jul-Sep. 2007. Págs. 11 a 44.

Supplement to Exposure Draft /2009/12. Financial Instruments: Amortized Cost and Impairment. January 2011. [On line]. Disponible en: <http://www.iasb.org>

Farmer, Jim. Actuarial Studies and Demography. Research Papers Series 3. Loss Recognition under the Margin on Services Reporting Technique. School of Economic and Financial Studies. Macquarie University. Sydney NSW 2109 Australia. [On line]. Disponible en: http://www.afas.mq.edu.au/acst_docs/research_papers/1996/rp96_008.pdf

Financial Accounting Standard Board (FASB). Board Meet Handout. Conceptual Framework. May 25 May Th 2005. [On line]. Disponible en <http://www.fasb.org/05-25-05.pdf> /

Institute of Certified Public Accountants (AICPA). IFRS Trends & Techniques. Washington, D. C., 2009. p. 316.

Joint Conceptual Framework Project. FASB-IASB. June 2005. Disponible en http://www.fasb.org/fasac/06-21-05_confwk.pdf

GARCÍA NOVOA, César. Las Normas Internacionales de Contabilidad y su influencia en la imposición de la empresa. En: Revista Mundo Fiscal. Octubre 31 de 2007. Editorial Fundación Estudio Restrepo & Londoño. Cali.

MANTILLA, Samuel Alberto. Estándares Financieros Internacionales: La Cumbre de Londres 2009 y sus consecuencias en Colombia. 2009. [En Línea]. Disponible en: <http://www.globalcontable.com>

Norwalk Agreement. FASB-IASB. 2001. [On line]. [On line]. Disponible en: <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>

Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). Colombia. Accounting and Auditing. [En línea]. Banco Mundial., julio 25 de 2003. Consultada el 15 de febrero de 2004. [On line]. Disponible en: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_colombia.htm

TÚA PEREDA, Jorge. El marco conceptual, soporte de las Normas Internacionales. En: AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas N° 66. Madrid. Enero-Marzo 2004.

UCIEDA, José Luis. Convergencia del IASB y FASB: ¿Quimera o realidad? En: V Jornada de Contabilidad Financiera. Investigación en Contabilidad Internacional. Normas Internacionales. 21 de octubre de 2005. En: Revista Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) N° 74, enero-abril. Madrid, 2006.

World Bank Group. Crisis Response. Macro-Prudential Regulation. July 2009. [On line]. Disponible en: <http://rru.worldbank.org/documents/CrisisResponse/Note6.pdf>

ZÁRATE, Juan Pablo. El país según Zárate. En: Revista Dinero. On line: 2011. Publicaciones Semana. [On line]. Disponible en: <http://www.dinero.com>

MAURICIO GÓMEZ VILLEGAS

Coordinador del programa curricular de Contaduría Pública
Universidad Nacional de Colombia. Sede Bogotá.

Avances y Retos de la Información Contable Pública en Colombia

La Contabilidad Pública en Colombia ha venido avanzando significativamente en los últimos veinte años. En este tiempo se han planteado y desarrollado políticas, planes y acciones que sintonizan al país con un proceso de modernización de la información del Sector Público. Estos hechos van desde el muy importante reconocimiento constitucional de la necesidad de existencia del Contador General de la Nación, a la creación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y de la Contaduría General de la Nación. No menos representativo ha sido el permanente ajuste de la regulación de la información contable pública, proceso que ha estado comprometido con la búsqueda técnica de los mejores criterios para la representación de la realidad económico-financiera de las entidades contables públicas. Esta dinámica ha permitido, en los últimos años, alinear las normas locales con las perspectivas internacionales más significativas, a partir de reconocer las necesidades y posibilidades de nuestro entorno social, económico y jurídico.

Con todo lo anterior se ha gestado un cambio en la información contable del sector público. La información contable pública ya no es presupuestal, sino financiera-patrimonial. Su objetivo es la representación razonable de la realidad económico-financiera, a partir de medir y reflejar la masa patrimonial de las entidades públicas y los resultados del desarrollo de su actividad de cometido estatal (Brusca y Montesinos, 2006; CGN, 2010). Este avance de la información contable pública del país, también se refleja en el aumento

en cobertura del balance consolidado de la Nación y del Sector Público. Cada vez se consolida de forma más significativa la información de más entidades contables públicas.

No obstante todo lo anterior, tópicos como la calidad de la información, su uso en el planteamiento de políticas macroeconómicas y en la toma de decisiones organizacionales, el uso de la información contable pública en la rendición de cuentas a la ciudadanía, el enriquecimiento de la información social, económica y ambiental pública, entre otros, representan espacios de trabajo para el mejoramiento futuro. Es necesario reconocer la necesidad de convocar múltiples actores sociales, académicos, gubernamentales, entes de control, entre otros, para enfrentar varios de estos temas.

Este breve documento busca explicar y justificar la importancia del enriquecimiento de la información contable pública, a partir de incorporar información sobre las dimensiones sociales y medioambientales de las entidades públicas.

El Desarrollo Sostenible

A inicios de la década de 1970 un reconocido informe, producido por el grupo internacional de intelectuales y científicos llamado el “club de Roma”, señaló la necesidad de limitar el crecimiento económico, puesto que el modo de desarrollo que se venía implementando, durante los cuarenta años anteriores al informe, implicaba serios riesgos para el medio ambiente y la estabilidad social (Meadows, 1972). Con el tiempo, múltiples indicadores han demostrado que las conclusiones de tal informe eran profundamente realistas y acertadas.

En 1987, el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, luego de varios años de trabajo y deliberaciones, en el informe denominado Bruntland Report, señaló que el desarrollo sostenible puede ser definido como aquel “desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades” (PNUMA, 1987).

Esta re-conceptualización del Desarrollo, según las manifestaciones oficiales, impactó significativamente las políticas institucionales de organismos multilaterales internacionales, organizaciones no gubernamentales y efectivamente de múltiples estados nacionales. La magnitud del deterioro medioambiental y social ha implicado un reforzamiento positivo

del discurso del Desarrollo Sostenible. Nadie medianamente cuerdo puede dudar de las consecuencias de la concepción dominante del desarrollo económico y, por tanto, de la necesidad de cambiar el rumbo dado al desarrollo como “crecimiento” (Escobar, 1995).

Existen críticas muy agudas al sentido dado al desarrollo sostenible. Algunos plantean que con el desarrollo sostenible solo se garantiza la sostenibilidad del crecimiento económico, por ser una visión que “recubre de verde” las prácticas y procesos que nos han llevado a la crisis (Latouche, 2006). Pese a esto, resulta determinante admitir que existen límites al crecimiento y que se requiere redirigir el actuar empresarial, las políticas públicas y reconstruir la subjetividad y los valores sociales. Por ello, como mínimo debe reflexionarse sobre el carácter operativo que el desarrollo sostenible promueve. Efectivamente para avanzar y modificar esta concepción hacia una verdadera sustentabilidad, se requiere empezar por algún punto.

El desarrollo sostenible se estructura a partir de tres elementos. Estos pilares son las dimensiones Ecológica (que aquí llamamos medioambiental), Social y Económica. La relación entre las dimensiones social y económica, debe garantizar la **Equidad**. Por su parte el vínculo entre la economía y la ecología debe buscar la **Viabilidad**. Y el vínculo entre sociedad y ecología implica relaciones de **Soportabilidad** (en el sentido de la capacidad de asimilación del medio de las relaciones sociales –esto es la denominada huella ecológica–). La conjunción de las tres dimensiones es la **Sostenibilidad**.

El Desarrollo Sostenible se ha tornado incluso en un elemento neurálgico de la operatividad de organismos multilaterales. Los objetivos de Desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas, contienen expresamente objetivos vinculados con las tres dimensiones del Desarrollo Sostenible. El séptimo de estos objetivos implica:

“Objetivo 7: Garantizar el sustento del medio ambiente.

- *Incorporar los principios del desarrollo sostenible en las políticas y los programas nacionales y reducir la pérdida de recursos del medio ambiente.*
- *Haber reducido y haber ralentizado considerablemente la pérdida de diversidad biológica en 2010.*
- *Reducir a la mitad, para 2015, la proporción de personas sin acceso sostenible al agua potable y a servicios básicos de saneamiento.*

- *Haber mejorado considerablemente, en 2020, la vida de al menos 100 millones de habitantes de barrios marginales*. <http://www.un.org/spanish/millenniumgoals>

Los Estados han venido incorporando, tanto la perspectiva del Desarrollo Sostenible, como los objetivos del milenio en sus agendas de política pública. En Colombia, la promulgación de la Ley 99 de 1993, por medio de la cual “...se crea el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental (SINA) y se dictan otras disposiciones”, se alinea con esta visión.

La Contabilidad Pública para el Desarrollo Sostenible

Debido a la creación de instituciones y a la implementación de estrategias, planes y acciones por parte del Estado, se ha reclamado de parte de la información contable pública reconocer los hechos, las operaciones y las transacciones que están relacionadas con estas dimensiones del Desarrollo Sostenible.

Es evidente que el Estado debe cumplir con el mandato constitucional de satisfacer necesidades de nuestra convivencia en sociedad, es decir necesidades sociales. Por ello ha sido común señalar que reconocer financieramente las operaciones, transacciones y hechos de las entidades contables públicas, es hablar de su dimensión social. Lo mismo se ha entendido cuando, por ejemplo, se reconocen las dimensiones financieras de las actividades que desarrollan las entidades encargadas de la gestión ambiental. Se ha dicho que ello es reconocer hechos “Ambientales”.

Expresamente el Régimen de Contabilidad Pública tiene un acápite titulado “Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, **sociales y ambientales**” (CGN, 2010). Muchas de las operaciones a las que se refieren estas normas, recogen desde la gestión de acciones y planes para la recuperación y el mantenimiento del medio ambiente, las campañas sociales de prevención y mantenimiento de la salud pública, hasta la gestión de recursos naturales no renovables, entre otras. Todas estas acciones implican la inversión o ejecución de recursos financieros y esfuerzos humanos que, en muchas ocasiones, permiten la acumulación patrimonial en sentido financiero, por la creación de capital como activos y, en algunas ocasiones pasivos por obligaciones fruto de estas operaciones. Pero estos reconocimientos no logran representar en sí mismos capital social o riqueza natural.

La visión que hoy tiene la Contaduría General de la Nación, está alineada con algunas de las tendencias más representativas a nivel internacional. La entidad encargada de la regulación de la información contable pública en los Estados Unidos de Norteamérica, el Gubernamental Accounting Standards Board (GASB) ha emitido el estándar No. 49 que textualmente señala:

“To provide governments with better accounting guidance and consistency, GASB Statement 49, Accounting and Financial Reporting for Pollution Remediation Obligations, identifies the circumstances under which a governmental entity would be required to report a liability related to pollution remediation. According to the standard, a government would have to estimate its expected outlays for pollution remediation if it knows a site is polluted and any of the following recognition triggers occur:

- *Pollution poses an imminent danger to the public or environment and a government has little or no discretion to avoid fixing the problem.*
- *A government has violated a pollution prevention-related permit or license.*
- *A regulator has identified (or evidence indicates it will identify) a government as responsible (or potentially responsible) for cleaning up pollution, or for paying all or some of the cost of the clean up.*
- *A government is named (or evidence indicates that it will be named) in a lawsuit to compel it to address the pollution.*
- *A government begins or legally obligates itself to begin cleanup or post-cleanup activities (limited to amounts the government is legally required to complete)”.(GASB, 2006).*

Asimismo, la visión de la gestión pública en el Reino Unido, ha reclamado la provisión de información sobre aspectos ambientales, en su dimensión financiera, línea de actuación que sigue la información contable en Colombia. En el Reino Unido, la Oficina Nacional de Estadísticas, dice que las cuentas públicas medioambientales:

*“Contains commentary and data on: Atmospheric emissions, Energy consumption, Estimates of oil and gas reserves, Production and stock of solid radioactive waste, UK imports and exports of material resources, **Government revenues from environmental taxes and UK environmental protection expenditure by industry**”*
<http://www.statistics.gov.uk/cci/nscl.asp?id=6805>

Los Retos de la Contabilidad Pública en lo Social y lo Ambiental

La representación financiera de las actividades para proteger el medio ambiente y para conseguir la satisfacción de necesidades sociales es muy importante. Conseguir una información confiable, relevante y con soporte técnico sobre tales actividades y procesos es determinante para la gestión pública. Pero la representación financiera de estas dimensiones es insuficiente para comprender mejor lo que el medio ambiente es y lo que significa una sociedad con necesidades satisfechas. Es decir para entender que el desarrollo debe ser humano, antes que económico o simplemente financiero.

Queremos señalar que es necesario evaluar esta concepción y trabajar por enriquecer el entendimiento de las dimensiones ambientales y sociales de la acción del estado. Esto repercute en un fortalecimiento de la información contable pública, para poder nutrir nuestra capacidad de intervención para conseguir un desarrollo sustentable basado en la satisfacción de las necesidades sociales, centrandolo en las personas y no en la acumulación de objetos (Max-Neef, 2006).

El economista chileno Manfred Max-Neef, ha explicado con gran precisión y lucidez que las necesidades básicas difieren de los satisfactores que usamos para enfrentarlas (Max-Neef, 2006). Cuando decimos que los valores financieros pagados para la gestión del medio ambiente (por ejemplo la mitigación del impacto productivo, la recuperación de entornos ecológicos, etc.) son información medioambiental pública, reducimos la riqueza del entorno, al capital financiero que hemos invertido. Esto es, en primer lugar una terrible subvaloración económica y, en segunda instancia, un reduccionismo ambiental y sistémico mayor.

Lo mismo acontece con la información sobre la inversión social. Cuando la inversión social se reduce al desembolso financiero, y no a la potencialidad socioeconómica de una comunidad que ha recibido educación o salud, entonces minusvaloramos la noción de capital social.

Es claro que el principal obstáculo que se presenta a la hora de hablar de las dimensiones sociales y medioambientales en la información contable es la valoración y la medición. No obstante, los desarrollos de la disciplina cada vez más nos muestran las potencialidades de la información cualitativa y de las mediciones interdisciplinarias con múltiples

científicos sociales y naturales. Frente a ello tenemos dos salidas, rehuir a la complejidad, o enfrentarla, dado que la realidad es nuestro compromiso como contadores y, por ello, la realidad nos reta.

Es hora de comenzar a pensar, conjuntamente, una información contable pública más allá de lo financiero. Nos comprometemos con aportar a tal proceso.

Bibliografía

BRUSCA, I. y MONTESINOS, V. (2006). La Armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional. IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPU.

CGN (2010). Régimen de Contabilidad Pública. Editorial Legis.

ESCOBAR, A. (1995). El desarrollo sostenible: diálogo de discursos. Ecología Política No. 9 (7-25).

GASB (2006). Accounting and Financial Reporting for Pollution Remediation Obligations. Norwalk. USA.

LATOUCHE, S. (2006). Abajo el Desarrollo Sostenible. Barcelona.

MAX NEEF, M. (2006). Desarrollo a Escala Humana. Santiago.

MEADOWS, D. Et Ál. (1972). The limits of Growth. The Club of Roma.

PNUMA. (1987). Nuestro Futuro Común.

Reflexiones Teóricas del Concepto de lo Público en el Ámbito de Aplicación de la Contabilidad⁵⁰

105

JAIRO ALONSO BAUTISTA⁵¹

Magister en Administración Pública – ESAP

Docente de la Universidad Central

–Colectivo de Trabajo “El Curubo” Universidad Central–

“El lenguaje no solo es un medio de expresión. El lenguaje es una de las más importantes instituciones para el pleno desarrollo de los individuos y la sociedad, y por lo tanto, para distribuir el poder social. ¿Por qué?

Porque es un medio que sirve tanto para imponer pretensiones de verdad como para inventar un mundo de vida y crear lo inexistente”.

Ruben Lo Vuolo, Alternativas.

Introducción

En las últimas décadas, el ascenso del paradigma de mercado (modelo neoliberal) como forma preponderante de organización de las relaciones sociales y económicas, ha traído consigo una profunda transformación de los ámbitos de lo público y lo privado. Dicho cambio en el caso concreto de América Latina vino de la mano de las políticas del llamado “Consenso de Washington”, las cuales introdujeron importantes reformas orientadas a facilitar la acción de los mecanismos de mercado en el manejo económico y como criterio de sanción sobre el éxito o el fracaso social.

50 Este documento, es resultado del trabajo de investigación realizado en el marco del convenio suscrito entre la Contaduría General de la Nación y la Universidad Central.

51 Contador Público – Universidad Nacional de Colombia, Magister en Administración Pública – ESAP, docente de planta de la Universidad Central.

Estas reformas prometieron restablecer el orden y la tranquilidad de los mercados financieros tras la profunda crisis de la deuda externa, al tiempo que buscaban la promoción del desarrollo económico de los países de la región, el cual había sufrido un serio revés en la década de los 80.

En este contexto, las reformas introdujeron en la escena política de las naciones latinoamericanas una discusión sobre las funciones de Estado y el mercado (terrenos tradicionales donde se había plasmado la dicotomía público-privado) en la organización de la vida económica. Ideológicamente los promotores del cambio destacaron la ineficiencia **natural** del Estado para lograr crecimiento, desarrollo y equidad bajo el supuesto de que este era un aparato de poder que permanentemente estaba capturado por grupos de interés (lo que se conoce como *rent-seeking*⁵²) y por ende, servía a intereses privados, al tiempo que declararon que el mercado debía ser la base sobre la que se construyera el orden económico, pues allí estaba garantizado el interés público en la medida en que los ordenamientos del mercado llevaban a la eficiencia asignativa, y al mayor bienestar para la mayoría.

Sobre estas premisas, se inició una fuerte transformación del ámbito de acción del Estado en la economía: privatizaciones, desregulación, y creación de “pseudo mercados” en la prestación de servicios sociales básicos (Giraldo, 2009; Molina, 1999) pasan a ser el factor común que caracterizó el “desmonte del Estado, bajo la idea ya señalada de que el mercado y los agentes privados, podían ser más eficientes que el Estado en la prestación de cualquier servicio” (Banco Mundial, 1998).

Desde este punto de vista, la transformación del ámbito de lo público, en lo que tiene relación con el ámbito económico ha sido profunda⁵³ tanto en lo discursivo, como en el rumbo que toman las reformas que se llevan a cabo en el escenario de las políticas públicas. Para la contabilidad pública –como sistema de información y control que da cuenta del uso y función de los **recursos públicos**–, este cambio en las relaciones

52 El término se traduce usualmente como buscadores de rentas, es decir, grupos que presionan usando su poder político para que las decisiones del Estado los favorezcan, o no perjudiquen sus intereses particulares.

53 Se hace referencia en este documento únicamente a la dimensión económica de lo público; sin embargo, esto no indica que lo público sea meramente un problema económico y se sugiere más bien que es un profundo problema de tipo político que tiene efectos en todas las formas de organización de una sociedad.

público-privado, y muy especialmente el desgaste de los límites tradicionales de la acción estatal implica una serie de nuevos retos en materia de revelación y ámbito de aplicación.

El presente trabajo hace una exposición de los principales elementos que hacen parte de la reconfiguración de la escena pública, tanto a nivel teórico como práctico, y analiza una manera en que la contabilidad pública puede dar cuenta de esa nueva realidad y los efectos que esto tendría en la información que se entrega a los ciudadanos y a los “hacedores” de política pública (*policy makers*); con este fin se parte de conceptualizaciones provenientes de estudios sobre finanzas y política pública llevados a cabo en el país, y se introducirán estos conceptos en el ámbito de acción de la contabilidad pública.

El documento está dividido en tres secciones: en la primera se presentan los elementos centrales de la discusión público-privado, así como los orígenes de la actual estructura de lo público, en la segunda se aborda la discusión actual sobre la esencia de la contabilidad pública, tanto a nivel internacional como en el caso colombiano, y se introducirá en tal discusión el concepto de lo público abordado en la sección anterior; finalmente en la tercera parte, se analizan los cambios que tal visión de la contabilidad pública tendría en el tipo de información y las racionalidades de control, así como algunos potenciales efectos en la política pública.

De lo Público a lo Privado. De lo Privado a lo Público

“La dirección de los asuntos industriales a través de las transacciones pecuniarias ha traído como consecuencia la separación de los intereses de aquellos hombres que toman las decisiones de los intereses de la comunidad...”

A. Veblen

Giraldo señala que “los liberales de hoy nos enseñan que una parte de lo público puede ser provisto por el sector privado, y a su vez ponen en duda el carácter público de las políticas de los Estados nacionales porque las suponen al servicio de intereses particulares y no responden al interés colectivo de la sociedad sino a los privilegios de las burocracias o los grupos políticos privilegiados” (Giraldo, 2003, p. 13). De esta forma y “Bajo la idea de un mundo globalizado por el mercado, el capital y las comunicaciones, diversas corrientes de pensamiento han contribuido a cuestionar la división moderna entre lo público (entendido como el ámbito donde se relacionan el Estado Nacional y los ciudadanos) y lo privado (entendido como el ámbito donde se relacionan los particulares entre sí)” (Múnera, 2001, p. 228). Esta idea se ha consolidado con fuerza

en nuestro medio, en la medida en que la ideología contenida en las reformas de mercado, han señalado que el excesivo poder e influencia de las instituciones del Estado y la producción y distribución económica, llevaron a excesos que las pusieron en el camino de la crisis económica, incitando la hiperinflación, o concentrado el poder económico en las manos de unos cuantos privilegiados.

Las reformas del llamado Consenso de Washington, que no es más que una agenda de políticas públicas diseñadas para los países en desarrollo, privilegian la introducción de mecanismos de mercado en el manejo de los asuntos del Estado, y la reducción de su acción a mínimos donde su función no sea otra que la de regular la vida económica interviniendo solamente para garantizar los derechos de propiedad mediante el uso de sus aparatos coercitivos (aparato de policía y justicia así como el aparato militar).

Estas visiones reposan en los principios fundamentales del llamado “Liberalismo Radical” de F. Hayek y de otras tendencias económicas y sociológicas como la obra de Dukheim y especialmente su *“División Social del Trabajo.”* Estas tendencias –y muy especialmente el liberalismo radical– predicán que la acción del Estado sobre la economía es ineficiente, porque por naturaleza la organización social se ha basado en la construcción de las relaciones mercantiles privadas, es decir, son las iniciativas privadas –individuales– las que llevan a que la sociedad en su conjunto sea más eficiente.

El liberalismo radical reconoce que la acción del Estado es necesaria y debe remitirse a *“...promover leyes que permitan un mejor funcionamiento del mercado, lo que significa una garantía para la propiedad privada”* (Giraldo, 2001, p. 40). Esto consiste básicamente en *“...la creación de un ordenamiento jurídico básico, que se dirige a establecer una infraestructura institucional (derechos de propiedad, paz, orden público y sistema normativo) que aliente la inversión a largo plazo... si no hay un sistema judicial bien organizado, las empresas y los particulares tienden a buscar otros medios de controlar los contratos y dirimir las controversias, lo cual en el peor de los casos, puede llegar a la violencia armada”* (Giraldo, 2001, p. 41).

En esta perspectiva, la acción estatal debe basarse única y exclusivamente en el diseño planteado por la esfera económica y especialmente por los mecanismos de mercado, los cuales se perciben como inviolables e incuestionables; de esta forma *“la filosofía política del liberalismo consiste en destronar la política”* (Salama y Valier, 1997, p. 98). La esfera pública, reducida a la esfera del Estado está simplemente para funcionar como un ente regulador de las dinámicas mercantiles, lo que se conoce en otros términos como el

Estado Gendarme: un Estado mínimo dedicado a hacer funcionar el mercado de manera eficiente, garantizando el cumplimiento de los derechos de propiedad privados.

Sin embargo, esta visión de la esfera pública no es suficiente para mantener el orden social, la existencia de una serie de necesidades no satisfechas por el mercado, le impone al Estado una serie de funciones adicionales a las anteriores. Estas funciones que también se consideran como parte de la esfera pública, surgen de diversos factores: políticos, tecnológicos, morales, religiosos, etc.; y responden en su mayoría a lo que consideramos parte de la Política Social de los Estados.

La política social entendida como política pública surge en la esfera política y no en la económica: servicios públicos domiciliarios, salud, educación, etc., son elementos que no solo permiten la existencia de un orden mercantil, sino que garantizan la reproducción social, el hecho de negarles a ciertos ciudadanos este tipo de bienes, implica a la vez su exclusión del sistema mercantil y del ordenamiento social y, por tanto, llevan a la erosión del mismo. De hecho la sociedad en su conjunto percibe que hay una serie de necesidades básicas que no son provistas de manera adecuada por el mercado y eleva estas necesidades a la esfera pública, así el Estado se convierte desde este punto de vista en el garante de la satisfacción de tales bienes.

Pero el paradigma liberal (o neoliberal) pregona que no necesariamente el Sector Público debe proveer todas las necesidades sociales, las necesidades sociales son ante todo bienes, mercancías que pueden ser intercambiadas en el mercado. El problema radica en garantizar que todos los ciudadanos puedan acceder al goce de tales mercancías, y como es lógico en todo sistema mercantil hay quienes pueden obtenerlas pagando su precio en el mercado, y hay quienes no.

De allí surge que la política social que es ante todo una política pública, deje de ser competencia exclusiva del Estado y pase a ser provista también por la esfera privada: para quienes puedan proveerse estos bienes hay una oferta mercantil diversificada, para quienes no lo puedan hacer, está la oferta del Estado la cual se debe canalizar por medio de oferentes privados, es decir, por medio de mecanismos mercantiles.

Dicha política social está basada fundamentalmente en la Teoría de la Justicia de John Rawls, una obra que aún sigue siendo poco conocida en nuestro medio, pero que transformó los paradigmas existentes sobre el ordenamiento social. Rawls diseña una teoría

de la justicia basada en un postulado muy simple: todos los hombres son diferentes, ocupan lugares distintos en la sociedad; el origen de tales diferencias no radica en la explotación de clases como lo considera el Marxismo, sino en **condiciones naturales de los individuos**.

El hecho de ser diferentes implica una segunda premisa: **hay que tratar diferente a los diferentes**. Pero ¿cómo debe ser ese trato? Para entenderlo Rawls nos propone un ejercicio interesante: imaginemos una sociedad originaria, donde todos son dotados con una “ración” igual de recursos, supongamos que nadie sabe sino el valor de sus propios recursos pero ignora totalmente el de los demás (teoría del velo de la ignorancia), luego somos puestos en el juego del mercado donde “aflorarán” nuestras diferencias naturales, allí habrán jugadores más astutos que otros: unos ganarán y otros perderán, la desigualdad así vista no es más que el resultado de la acción normal del mercado, y no la deliberada acción de poderes políticos, la lucha de clases no es más que la percepción colectiva de un fenómeno individual.

Como consecuencia de esta situación, Rawls propone un segundo principio: **la sociedad debe organizarse, para que el conjunto más amplio de posibilidades esté abierto a los menos favorecidos** (principio del Mínimax), esto traducido en la función “social” del Estado, implica que esta debe atender prioritariamente a los más desaventajados de la sociedad, que son quienes quedaron marginados del mercado por su incapacidad para competir en él.

Los refinamientos teóricos posteriores, llevaron a la idea de que la acción del Estado debe enfocarse en los más pobres entre los pobres, y que dicha ayuda debe ser temporal, para que no genere incentivos perversos de personas que quieran “aprovecharse” de la ayuda que proporciona el Estado, esto es lo que se conoce como focalización.

En concordancia con estos principios, el concepto de bien público es independiente de su función social o política, la distinción entre un bien público y uno privado “es relativamente simple y **tiene que ver con la naturaleza de estos bienes**” (negritas fuera del original) (Cárdenas, 1995, p.19) y obedece a la aplicación de las siguientes tres reglas (Giraldo, 2001, p. 26; Bautista, 2004, p.134):

- A. *Un bien público no genera exclusiones en su consumo, es decir, que el consumo de una unidad no implica que otro individuo deje de consumirlo. En otras palabras el bien público*

es **no excluyente** porque el mecanismo de precios no impide que ningún individuo disfrute de ese bien.

- B. El costo de ofrecer una unidad adicional es cero, es decir, que no hay posibilidad de fijar un precio de mercado, al no haber precio de mercado, los individuos no **rivalizarán** por la obtención de ese bien. Pero aunque el costo marginal sea cero, el costo de producción no lo es, por tanto es necesario que ese costo sea introducido en un proceso político (presupuesto público) para financiar la producción de dicho bien o servicio lo que obliga a los individuos a tributar.
- C. El bien público es **indivisible**, su propiedad no se puede adjudicar a ningún individuo en particular, y sobre él no opera el principio de apropiación, se entiende entonces que su propiedad es pública y que los individuos organizados políticamente designan mediante un proceso político un “agente” para que ejerza los derechos de propiedad sobre ese bien, ese agente es el Estado.

La existencia de una definición taxativa de lo público, implicó una cuestión adicional: ¿Qué bienes deben quedarse en manos del Estado, y cuáles deben pasar a la esfera privada? En un principio el concepto de privatización da a entender un proceso en el cual diversos elementos de la esfera pública pasan a la privada, es decir, pasan a ser provistos por el mercado; de hecho la privatización es definida usualmente como “...la transferencia del sector público al privado, de los beneficios residuales derivados de la explotación de una empresa, acompañada de cualesquiera cambios en la regulación” (Yarrow, 1989).

La privatización no se entiende única y exclusivamente como un traspaso de propiedad de un activo público a manos privadas, sino de forma más concreta como el traspaso de los beneficios derivados de la explotación de un activo público; a esto hay que añadirle también que la noción de activo público no solo hace referencia a un bien tangible (p. Ej. una empresa de servicios públicos) sino también a la prestación de un determinado servicio (p. Ej. la asistencia sanitaria).

La cuestión fundamental estriba en que el hecho de que aparezcan prestadores privados ofreciendo lo que antes era un servicio del Estado no implica necesariamente que este desaparezca de la esfera pública, de hecho “lo público deja de ser monopolio del Estado y puede ser atendido por entes diferentes del gobierno” (Giraldo, 2001, p. 20).

Así llegamos a dos conclusiones fundamentales: de una parte que el paradigma de mercado ha transformado profundamente el ámbito de la acción pública, la cual ahora no solo es responsabilidad del Estado sino también de agentes privados, la confusión sobre el espacio público radica en que a pesar de que el paradigma defiende que lo público puede estar en la esfera mercantil, sigue afirmando que lo público está ligado indefectiblemente a la función del Estado.

La segunda conclusión, es que el ámbito de lo público está definido en términos de la posibilidad de que las rentas transferidas desde una actividad pública a una privada, sean lo suficientemente atractivas para crear mercados eficientes y **satisfacer los retornos financieros de quienes participan en estas actividades**. Un ejemplo claro es la reforma al sistema de salud: al aplicar los principios anteriormente citados sobre la característica de un bien público, los reformadores llegaron a la conclusión de que la salud tiene una parte “pública” y una privada, la enfermedad y la atención individual de la misma son un bien que tiene un precio y genera rivalidad en su consumo, por tanto no es un bien público, pero la atención sanitaria básica no tiene esa posibilidad de apropiación y su precio de mercado es inexistente.

De ahí que haya un mercado privado que ofrezca planes de aseguramiento ante la enfermedad, tanto para quienes tienen cómo pagarse salud (POS, medicina prepagada) como para quienes no tienen cómo hacerlo, los cuales son subsidiados por el gasto público del Estado (Régimen Subsidiado). Pero el Estado sigue teniendo la obligación de proveer un ambiente sano, de controlar epidemias, es decir, lo que se considera como servicios sanitarios esenciales, para ellos no hay un mercado, ni tampoco la posibilidad de que los individuos paguen un precio por esa atención.

Así, una definición más general del término privatización implicaría afirmar que es la transferencia de los beneficios residuales (ganancia o utilidad) obtenidos de la explotación de un bien o una actividad pública manejada por el Estado, a manos de agentes de mercado, sin implicar necesariamente que estas actividades dejen de pertenecer a la esfera pública y que sobre ellas el Estado no ejerza una tutela o regulación particular, sin comprometer necesariamente los derechos de propiedad sobre dichos bienes o actividades.

En la próxima entrega se analizarán las definiciones de contabilidad pública, que se acogen en diferentes sistemas normativos y sus limitaciones a la hora de dar cuenta de estos

fenómenos de lo público, asimismo se hará una propuesta “práctica” sobre lo que este nuevo campo de acción de lo público implica para la construcción de un nuevo ámbito de revelación del sistema de contabilidad pública.

Bibliografía

ARIZA, Danilo (1995). “La Comprensión del Hecho Social como Fundamento del Hecho Contable”. Documento presentado a la Maestría en Sociología del Trabajo. Facultad de Ciencias Humanas - Universidad Nacional de Colombia.

BANCO MUNDIAL (1997). “El Estado en un Mundo en Transformación; Informe sobre el Desarrollo Mundial 1997” Banco Mundial, Washington.

BAUTISTA, Jairo A. (2003). “Sobre lo Público y los Ingresos Públicos” En: Giraldo César –compilador– “Rescate de lo Público: Poder Financiero y Derechos Sociales”. Academia Colombiana de Ciencias Económicas - Centro de Estudios Escuela para el Desarrollo (CESDE). Editorial Desde Abajo. Bogotá. Páginas 101-123.

BAUTISTA, Jairo A. (2004). “Entre Apolo y Dionisio: Una Discusión Acerca de la Naturaleza de la Contabilidad Pública”. En: Revista Lumina # 5. Universidad de Manizales – Facultad de Contaduría Pública. Manizales. 254 págs.

BAUTISTA, Jairo A. (2009). “La Muerte del Leviatán: Lo Público como Problema Contable”. En: Revista LUMINA No. 10, Enero-Diciembre 2009. Universidad de Manizales – Facultad de Contaduría Pública. Manizales. 244 págs.

CÁRDENAS, Jorge Hernán (1995). “El Sector Público ¿Comparable con el Sector Privado? En: Economía Colombiana-Contraloría General de la República. Págs. 18-36.

CARRASCO, Francisco (sin fecha). “Los Límites de la Contabilidad: La Cuestión Medioambiental y la Contabilidad” Mimeo.

DODERO, Adolfo (2001). “Algunas Reflexiones sobre Contabilidad Pública”. En: Revista Innovar # 17, enero-junio 2001. Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas. Bogotá

GALLARDO, Álvaro –director de proyecto– (2002). “Informe de Consultoría a Nombre de las Organizaciones Sociales para la Misión del Ingreso Público”. Fedesarrollo –Ministerio DE Hacienda– BID.

GIRALDO, César Augusto (2001). “Finanzas Públicas en América Latina: La Economía Política”. Ediciones Desde Abajo. Bogotá. 190 pp.

GIRALDO, César Augusto –Compilador– (2003). “Rescate de lo Público: Poder Financiero y Derechos Sociales”. Academia Colombiana de Ciencias Económicas - Centro de Estudios Escuela para el Desarrollo (CESDE). Editorial Desde Abajo. Bogotá. 384 págs.

GIRALDO, César Augusto (2001). “Finanzas Públicas en América Latina: La Economía Política” Segunda Edición. Ediciones Desde Abajo. Bogotá. 250 págs.

GONZÁLEZ, Jorge Iván (1994). “Política Fiscal en Colombia”. Contraloría General de la República, Bogotá.

GONZÁLEZ, Jorge Iván (1995). “El Conflicto entre el Interés Privado y el Interés Colectivo. Una Invitación a Leer a Veblen”. En: Revista Innovar Nro. 6 Julio-Diciembre 1995. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Colombia. Págs. 109 – 112.

GUTIÉRREZ, José Arturo (1995). “Reflexiones Sobre Contabilidad Privada y Contabilidad Nacional” En: Revista Innovar No. 5. Enero – Junio 1995. Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Colombia. Pags. 66-74.

LO VUOLO, Ruben (2001). “Alternativas: La Economía como Cuestión Social”. Editorial Altamira, Buenos Aires, Argentina. 219 pp.

MOLINA, Carlos Gerardo (1999). “La Entrega de los Servicios Sociales-modalidades y cambios recientes en América Latina” INDES-BID, Washington.

MÚNERA, Leopoldo (2001). “La Tragedia de lo Público” En: Revista TRANS No. 1. Universidad Nacional de Colombia, Sede Bogotá. Págs. 226-243.

SALAMA, Pierre; VALIER, Jacques (1997). “Pobreza y Desigualdad en el Tercer Mundo” Mimeo, Facultad de Ciencias Económicas-Universidad Nacional de Colombia, 1997.

SERNA, Jairo (2003) "Sobre la Productividad en la Esfera de lo Público". En: Revista Lumina No. 4, Universidad de Manizales, Facultad de Contaduría Pública. Págs. 83-92.

YARROW, George (sin fecha) "La Privatización en la Teoría y en la Práctica" Mimeo.

