

TEXTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

3

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

**LA CONTABILIDAD Y SU UTILIDAD
EN EL SECTOR PÚBLICO**

REPÚBLICA DE COLOMBIA



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Oscar Iván Zuluaga

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Jairo Alberto Cano Pabón

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Yolanda Guerrero Fernández

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Carlos Arturo Rodríguez Vera

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

SECRETARIO PRIVADO

Juan Esteban Arismendi Uribe

CONSULTORES

C.P. Jaime Obando Cárdenas

C.P. Hernán Pulgarín Giraldo

C.P. Rafael Franco Ruiz

Contenido

	Pág.
Presentación	7
 Unidad 1 	
Desarrollo histórico de la Contabilidad y su relación con la utilidad de la información contable	11
1.1. Objetivo de la unidad	11
1.2. Evolución histórica de la contabilidad: principales conceptos y objetivos ...	11
1.2.1. Precursores de la contabilidad.....	13
1.2.2. Corrientes de pensamiento contable.....	16
1.2.3. Referencia histórica de la contabilidad pública en Colombia.....	18
1.2.3.1. Contabilidad de caja.....	19
1.2.3.2. Contabilidad patrimonial.....	20
1.2.3.3. Contabilidad de gestión.....	20
 Unidad 2 	
El concepto de Contabilidad Pública, el Régimen de Contabilidad Pública y su orientación hacia la utilidad de la información.....	23
2.1. Objetivo de la unidad	23
2.2. Conceptos de contabilidad pública.....	23
2.2.1. Desde el punto de vista jurídico	23
2.2.2. Desde el punto de vista conceptual	23



	Pág.
2.3. El Régimen de Contabilidad Pública y la utilidad de la información	24
2.3.1. Plan General de Contabilidad Pública - PGCP	24
2.3.2. Manual de procedimientos	24
2.3.3. Doctrina contable pública	24
2.4. Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública	26
2.4.1. Propósito de control	27
2.4.2. Propósito de rendición de cuentas.....	27
2.4.3. Propósito de gestión eficiente.....	27
2.4.4. Propósito de transparencia	27
2.5. Objetivos de la información contable pública.....	28
2.5.1. Objetivo de gestión pública (párrafos 87 a 94 del PGCP).	28
2.5.2. Objetivo de control público (párrafos 95 a 98 del PGCP)	29
2.5.3. Objetivo de divulgación y cultura	29
2.6. Usuarios de la información	29

Unidad 3

Información contable y su procesamiento según las disposiciones de la Contaduría General de la Nación.....	35
3.1. Objetivo de la unidad	35
3.2. Información contable pública.....	35
3.3. Proceso contable público.....	35
3.4. Sistema Nacional de Contabilidad Pública -SNCP	40
3.5. Elementos del SNCP	40
3.6. Estados, informes y reportes contables	41
3.6.1. Estados contables básicos	42
3.6.1.1. Balance General	42
3.6.1.2. Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental	43

	Pág.
3.6.1.3. Estado de cambios en el patrimonio.....	43
3.6.1.4. Estado de flujos de efectivo.....	43
3.6.1.5. Notas a los estados contables básicos	43
3.6.2. Estados contables consolidados	44
3.6.3. Informes contables específicos	44
3.6.4. Reportes contables	44
3.7. Presentación de la información financiera, económica y social	45
3.7.1. Entidades que integran el Sistema Consolidador de Hacienda e Información pública, CHIP	45
3.7.2. Formularios de la categoría “información contable pública”	45
3.7.3. Formularios de la categoría “notas generales”.....	46
3.7.4. Informe de control interno contable	46
3.7.5. Plazos para suministrar información a la Contaduría General de la Nación..	46
3.7.6. Responsables de la información.....	48
3.7.7. Exhibición de la información contable	48

Unidad 4

Decisiones administrativas que se desprenden de la información contable	51
4.1. Objetivo de la unidad	51
4.2. Aspectos introductorios.....	51
4.3. Política para la gestión eficiente de las rentas y deudores	53
4.3.1. Informe de rentas por cobrar	53
4.3.2. Informe de deudores	54
4.4. Políticas para la gestión eficiente de los activos operativos.....	55
4.5. Focalización de gastos ambientales	57
4.6. Cumplimiento de obligaciones en el corto y largo plazos	59
4.6.1. Endeudamiento total.....	60
4.6.2. Endeudamiento a corto plazo	60



	Pág.
4.6.3. Endeudamiento financiero.....	60
4.7. Indicadores de gestión: ejecución de ingresos, ejecución de gastos	62
4.7.1. Estructura de las cuentas de presupuesto y tesorería	63
4.7.2. Ecuaciones para determinar resultados presupuestales de ingresos, gastos y definitivo	64
4.7.2.1. Resultado presupuestal de ingresos.....	64
4.7.2.2. Resultado presupuestal de gastos	64
4.7.2.3. Resultado presupuestal definitivo	65
4.7.3. Indicadores de gestión.....	65
4.7.4. Información que suministra las cuentas de presupuesto y tesorería	66
5. Bibliografía	73

Presentación

La situación que hoy presentan las finanzas departamentales y municipales es bastante saludable. El resultado obtenido por estos entes territoriales ha pasado de un déficit a comienzos del año 2001 a un saldo superavitario bastante considerable en periodos recientes.

Es un acierto afirmar que estos resultados favorables son, sin duda alguna, efectos de una legislación que permitió administrar a los municipios y departamentos con un criterio más gerencial, que sin dejar de atender las necesidades básicas de la comunidad se ha podido lograr asignar con mayor eficiencia y economía los recursos públicos, en procura de garantizar su viabilidad y sostenibilidad financiera.

En esta perspectiva, merecen especial mención la Ley 358 de 1997 que obligó, de un lado, a las localidades para que tuvieran en cuenta criterios financieros para acudir al endeudamiento y, de otro, a las entidades financieras para que analizaran con mayor rigurosidad la verdadera capacidad de pago de sus clientes. Asimismo, la Ley 550 de 1999 ha permitido la celebración de acuerdos de reestructuración de pasivos que hacen viable su respectiva cancelación o pago; y finalmente la Ley 617 de 2000, la cual logró desestimular los gastos de funcionamiento con el propósito de liberar recursos para la inversión.

Teniendo en cuenta el mismo criterio empresarial para administrar los recursos, puede afirmarse que no es menos importante el papel que directamente ha venido jugando, juega y jugará la contabilidad pública en las finanzas del país, y particularmente en la de las entidades objeto de análisis. Es de conocimiento público que una contabilidad que revele fielmente las operaciones de los entes públicos se convierte en el mejor aliado cuando de tomar decisiones se trata.

Esta es la razón por la que el legislador ha introducido estratégicamente en las mencionadas leyes algunos artículos tendientes a fortalecer y empoderar el sistema nacional de contabilidad pública y, de paso, contribuir con el saneamiento de las finanzas públicas.

Así, por ejemplo, el artículo 7 de la mencionada Ley 358 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.

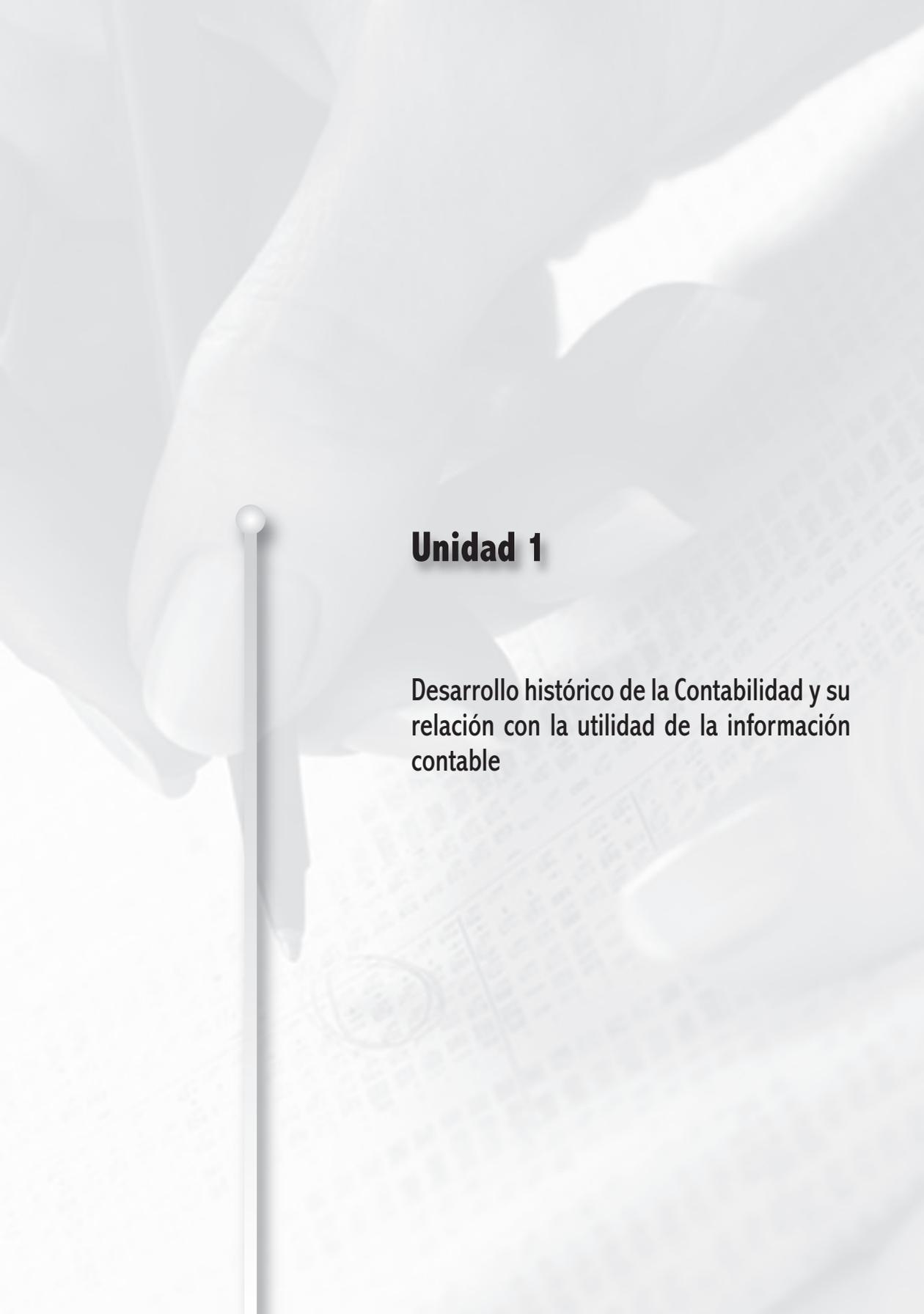
Por todo lo anterior, es apenas obvio que se pretenda soportar en la contabilidad las decisiones que comprometen la continuidad de los entes públicos, pues es la información contable el termómetro capaz de medir la temperatura financiera de las entidades, a través de indicadores específicos tales como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

Como ha sido política de la actual Contaduría General de la Nación, esperamos con esta publicación seguir aportando a los diferentes usuarios de la información contable pública elementos que les ayuden a solucionar inquietudes y dificultades que se presentan en el normal desarrollo del proceso contable de las entidades.

Estamos convencidos de que la presente publicación será especialmente útil para los contadores bajo cuya responsabilidad se procesa información contable en cada una de las entidades, para los demás funcionarios vinculados a las áreas financieras y contables, a los funcionarios vinculados a organismos, instituciones y oficinas de control, a la comunidad académica, gremios profesionales, centros de investigación, organizaciones de consultoría pública y privada y, por supuesto, al ciudadano como accionista del Estado que se interese por estos temas.

Se hace pues entrega de un material valioso para diversos fines, que se enmarca en el propósito misional de la Contaduría General de la Nación, en aras de continuar promoviendo una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos.

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN
Contador General de la Nación

A grayscale background image showing a hand holding a pen, writing on a document with a grid pattern. The hand is positioned on the left side, and the pen is pointing downwards. The document has a grid of small squares, and there is a circular stamp or seal on the left side of the page.

Unidad 1

**Desarrollo histórico de la Contabilidad y su
relación con la utilidad de la información
contable**

Desarrollo histórico de la contabilidad y su relación con la utilidad de la información contable

1.1. Objetivo de la unidad

Presentar elementos conceptuales y empíricos, coyunturales y estructurales, históricos y contemporáneos, que permitan hacer evidente la utilidad de la información contable para sus diferentes usuarios, en términos de la administración racional de los recursos que administra una entidad contable pública.

1.2. Evolución histórica de la contabilidad: principales conceptos y objetivos¹

Para complementar y afianzar los conocimientos sobre el concepto de contabilidad es pertinente conocer algunos rasgos y características sobre su evolución histórica, conocer cuáles han sido sus principales exponentes y enfoques, y las diferentes corrientes del pensamiento contable, para poder sacar algunas breves

conclusiones acerca del nacimiento de las diferentes ramas de la contabilidad y definir las diferentes aplicaciones que se dan hoy día.

Como puede observarse, en la Tabla No. 1 se encuentran términos de gran importancia tales como eficiencia, rentabilidad, productividad, gestión, costos, auditoría, presupuesto, etc., que son formas de expresar la contabilidad según el proceso administrativo empleado y dependiendo también del sistema de contabilidad que se esté aplicando (contabilidad administrativa, de costos, pública, ambiental, social, etc.).

Todo este bagaje conceptual y terminológico ha sido producto de diversas formas, corrientes, teorías y escuelas de pensamiento contable, originados por una gran variedad de personajes que han enriquecido con sus aportes la disciplina contable.

TABLA NO. 1

ETAPAS	EDAD	CONCEPTO IMPERANTE	INFORMACIÓN REQUERIDA	ELEMENTO PREPONDERANTE
1 ^a .	En sus albores, primeros siglos	Administración patrimonial	¿Qué tenemos y cómo evitaremos que se pierda?	Teneduría de libros y balance estático

¹ MILLÁN PUENTES, Régulo. *100 años de investigación científica de la contabilidad*. Bogotá, D. C. Kimpres, 2000. P. 54.



ETAPAS	EDAD	CONCEPTO IMPERANTE	INFORMACIÓN REQUERIDA	ELEMENTO PREPONDERANTE
2 ^a .	En sus albores siglos XII y XIII	Rendición de cuentas	¿Cuánto ganamos?	Cuadro de ganancias y pérdidas
3 ^a .	En sus albores siglos XIV y XV	Intercambio y crédito	¿Cuánto nos deben? ¿Cuánto debemos?	Cuentas corrientes
4 ^a .	Siglos XVI, XVII y XVIII	Prenda de garantía para terceras personas	¿Cuánto tenemos?	Activo y pasivo
5 ^a .	Siglos XVII y XVIII	Negocio en marcha	¿Cómo nos fue y cómo nos irá?	Balance dinámico
6 ^a .	Siglos XVIII y XIX	Expansión industrial	¿Cuánto hicimos?	Datos operativos estados financieros
7 ^a .	Siglos XVIII y XIX	Organización científica	¿Cómo?	Sistemas y métodos
8 ^a .	Siglos XVIII y XIX	Productividad	¿A qué costo?	Costos
9 ^a .	Siglos XIX y XX	Rentabilidad	¿Cuán buena es la inversión?	Análisis de estados contables y económicos
10 ^a .	Siglos XIX y XX	Eficiencia	¿Cuán buena es la gestión?	Auditoría
11 ^a .	Siglos XIX y XX	Planteamiento	¿Hacia dónde vamos?	Presupuesto
12 ^a .	Siglos XIX y XX	Estrategia	¿Cómo hacerlo mejor?	Investigación operativa
13 ^a .	Siglos XIX y XX	Sistematización	¿Información integral?	Procesamiento de datos
14 ^a .	Siglos XIX y XX	Políticas de gestión	¿Desarrollo económico?	Gerencia eficiente

A continuación se dan a conocer algunos de los lugares donde comenzaron a cimentarse las primeras formas de aplicar

la contabilidad, sus procedimientos y herramientas:

<p style="text-align: center;">CRETA</p> 	<p>(Edad de bronce), enseñó a redactar en las tablas de arcilla las cuentas de los costos, ingresos y resultados, de las entradas y salidas de los bienes de uso y consumo, y señaló las primeras normas fundamentales de una administración patrimonial.</p>
<p style="text-align: center;">ANTIGUO EGIPTO</p> 	<p>(Administración patrimonial), gran archivo de pequeñas tablas de arcilla recogidas en estuches adecuados son el antecedente de las representaciones en fichas, de las que tan orgullosos están los “accountants” norteamericanos.</p>
<p style="text-align: center;">GRECIA</p> 	<p>(Principios de administración patrimonial de los bienes de la empresa), que representan las cuentas en su desenvolvimiento y que habían instituido los contadores.</p>
<p style="text-align: center;">ROMA</p> 	<p>(Distinción entre el patrimonio público y el privado), implantó cuentas y escrituras. La ley de los Decenviros, grabadas sobre tablas de bronce o de roble, fue expuesta en el foro romano; en ella se habla de la ejecución de los juicios contra los deudores insolventes y sobre el valor probatorio de los asientos contables.</p> <p>De su lenguaje surge el término “Ragionería” que significa contabilidad.</p>

1.2.1. Precursores de la contabilidad

Tratándose de los precursores, Italia siempre fue considerada la tierra prometedora en cuanto a contabilidad se refiere, teniendo a Lucas Paciolo como principal

y primer exponente reconocido. De ahí que de los autores italianos en el aspecto científico de la contabilidad se crean tres escuelas, las cuales se resumen en el siguiente recuadro, así:



PRECURSOR	ESCUELA	PENSAMIENTO
Francesco Villa Milán (1801-1884)	Lombarda	<ul style="list-style-type: none">- La teneduría de libros es la parte mecánica de la contabilidad, a la que no se puede calificar de ciencia.- La contabilidad puede considerarse como un conjunto de principios económicos y administrativos aplicados al arte de llevar las cuentas a los libros.- Un auténtico contador o administrador solo puede juzgar el resultado de una administración si conoce de manera precisa su naturaleza, las normas, las leyes y las costumbres por las que se rige.- Le reconoce a la contabilidad como campo de acción la organización de la empresa y la administración del patrimonio.- Considera al control administrativo como objetivo de la contabilidad.- Divide en tres partes su pensamiento: Conceptos económicos administrativos; de la teneduría de libros y sus aplicaciones; organización administrativa y rendición de cuentas.- Diferencia a la administración de la contabilidad otorgándole a la segunda más preponderancia en la solución de los grandes problemas que vive la economía de la empresa.- En cuanto a la teoría de las cuentas las clasifica en tres grupos: cuentas personales; de depósito y recapitulativas (cuentas de balance de apertura, de pérdidas y ganancias, y balance de cierre.
Giuseppe Cerboni Elba (1827-1917)	Toscana	<ul style="list-style-type: none">- Presenta la “logismografía” como teoría y sistema de contabilidad que se refiere a la ordenación, razón de las cuentas.- Toda operación administrativa produce relaciones de cargo y abono entre las personas naturales o jurídicas, susceptibles de ejercer derechos y contraer obligaciones por sí mismas.- Considera a la empresa desde el ángulo de las relaciones jurídicas.- Define a la ciencia contable como un conjunto de conocimientos de funciones administrativas.- El objeto de la contabilidad es observar y consignar los actos de sus diversos órganos administrativos, con vista a vigilar y controlar su gestión y comprobar si se ajustan a las normas administrativas y a las obligaciones de los empleados.

PRECURSOR	ESCUELA	PENSAMIENTO
		<ul style="list-style-type: none"> - Clasifica en cuatro categorías a las personas que dirigen la empresa: propietarios, administradores, empleados y corresponsales. - Crea relaciones de control, no entre los hechos económicos, sino entre los órganos administrativos. - Estableció para la contabilidad, como objeto propio, el estudio de las responsabilidades jurídicas como consecuencia de una administración. - Consideró la contabilidad como la doctrina de los principios para el establecimiento de las responsabilidades jurídicas surgidas como consecuencia de la administración del patrimonio.
<p>Fabio Besta Tegli (1845-1922)</p>	<p>Veneciana</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Es objeto de la cuenta toda magnitud material que se pueda medir y expresar en valor monetario. Las cuentas son abiertas no a personas, sino a valores, y por lo tanto únicamente están destinadas a registrar movimientos de activos y pasivos. - La contabilidad es la ciencia del control económico; por su naturaleza es una ciencia de aplicación concreta o material. - Distingue la organización administrativa y la técnica de la administración del patrimonio de la empresa. - Descubre y extrae de las cuentas un elemento primordial e indispensable –el valor– y destaca que los valores, fijados de una misma moneda de cuenta, sirven no solo para correlacionar las variaciones expresadas en ellas, sino también para revelar la medida variable de un “fondo” objeto completo de un sistema de registros y, especialmente, del fondo de valores a que obedece el sistema patrimonial. - Se ocupa extensamente de la ciencia de la administración económica de la empresa. - Todo hecho administrativo afecta la situación y el movimiento de los elementos patrimoniales. - Las cuentas deben considerarse desde dos puntos de vista: el económico y el administrativo. Las cuentas económicas se refieren a la gestión económica; las administrativas a la gestión del presupuesto y a la actividad administrativa de los agentes. - Dividió el control en tres partes: previo, concomitante (en la gestión) y posterior.



1.2.2. Corrientes de pensamiento contable

Una vez señalados los tres principales precursores del pensamiento contable y apreciar sus aportes y puntos de vista, es necesario conocer las diferentes corrientes de pensamiento que se forjaron y a las cuales se adhirió cada uno de ellos, así:

- **Contismo:** Escuela precursora que admitía que el objeto de la contabilidad son las cuentas. Uno de sus promotores fue Fabio Besta.
- **Personalismo:** Escuela en contra del contismo y materialismo, se basa en la responsabilidad personal entre los gestores y la sustancia patrimonial. Sus principales exponentes fueron Giuseppe Cerboni y Giovanni Rossi.
- **Controlismo:** El objeto de la contabilidad es el control económico de la riqueza “hacendal”. Su líder fue Fabio Besta, quien al abandonar el Neocontismo (Contismo) se tornó cada vez más contrario a los personalistas. Abarca el control en todos sus tiempos: previo, concomitante y posterior.
- **Haciendalismo:** Sistema de personas y medios materiales e inmateriales que en sentido dinámico con-

ducen a la sociedad a cumplir una finalidad (la familia, las empresas, las asociaciones, el Estado, todo es hacienda). Esta corriente terminó por no ofrecer un cuerpo de doctrina abarcante, competente para abarcar el campo contable. Uno de sus integrantes fue Gino Zappa, entre otros.

- **Patrimonialismo:** Es la corriente contable con mayor repercusión en la actualidad. Considera la contabilidad como la ciencia que estudia los fenómenos del patrimonio hacendal. Su creador fue el italiano Vincenzo Massi, quien fue alumno de Fabio Besta. Massi divide los estudios contables en: estática patrimonial, dinámica patrimonial y revelación patrimonial.

Fueron innumerables los personajes que hicieron parte en la evolución histórica de la contabilidad tanto en la parte científica como instrumental. Cada uno contribuyó en la formación de bases sólidas para la comprensión de esta disciplina, y como resultado de estudios e investigaciones surgen diversas teorías que, aunque han sido objeto de modificaciones, continúan conservando elementos esenciales de sus orígenes. Las siguientes han sido las teorías más importantes alrededor de la contabilidad:

TEORÍA JURÍDICA DE LA CONTABILIDAD	TEORÍA ECONÓMICA DE LA CONTABILIDAD	TEORÍA ADMINISTRATIVA DE LA CONTABILIDAD	TEORÍA MATEMÁTICO-CONTABLE DE LA CONTABILIDAD
<p>Surgió del funcionamiento de las cuentas y tuvo como base la escuela personalista. Su primera manifestación fue la personalización de las cuentas en orden a establecer la forma de registrar los movimientos patrimoniales como consecuencia de la realidad económico-jurídica de la empresa.</p> <p>Parte del principio de que la contabilidad tiene por objeto establecer las responsabilidades jurídicas surgidas como consecuencia de una gestión o administración patrimonial.</p> <p>Para esta teoría los asientos de contabilidad crean derechos y obligaciones no solamente para el propietario, sino para las terceras personas que intervengan en las operaciones comerciales.</p>	<p>Atribuye a la contabilidad la misión del control económico en su triple función: previo, concomitante y consecuente.</p> <p>Se considera la cuenta como el ente contable representativo del valor, y como tal, su misión es registrar esa nota común, que todos los acontecimientos tienen un efecto inmediato en la contabilidad.</p> <p>Concreta el postulado de que la ciencia de la contabilidad es la que maneja la economía de la empresa.</p>	<p>La organización de una contabilidad se basa en los principios y procedimientos generales de organización y gestión de las empresas.</p> <p>Esta teoría proyecta la eficacia y la rentabilidad de las empresas mediante una base decisoria formada por una contabilidad gerencial y de gestión calificada para la toma de decisiones.</p> <p>Considera que la contabilidad de costos más que un registro contable es un instrumento de gestión.</p>	<p>Desarrolla una teoría de contabilidad algebraica, expone que la cuenta puede considerarse como elemento matemático sobre el cual pueden seguirse operaciones de cálculo, por cuanto está formado por dos series de cantidades homogéneas, aunque de significado opuesto y de signo contrario entre sí, toda esta teoría desarrollada por Rossi está basada en la igualdad.</p> <p>“Esta teoría tiene la ventaja de su sencillez y simplicidad. Esta es una de las razones para no considerar a la contabilidad como una ciencia matemática, porque la utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia”.</p>

Las anteriores son reflexiones sobre la historia de la contabilidad en las que puede observarse que desde su génesis, independientemente de la corriente, escuela, paradigma o teoría, la contabilidad ha tenido alguna utilidad para quienes la han aplicado o implementado.

Aproximadamente desde el siglo XIX el estudio de la contabilidad se concentra en explicar y aplicar los hechos y fenóme-

nos económicos, financieros y administrativos no solo de las empresas sino de los Estados que gobiernan los pueblos”².

Los conocimientos en materia de contabilidad pública datan de varios siglos atrás, y una de las pruebas de ello es que

² MILLÁN PUENTES Régulo. 100 años de investigación científica de la contabilidad. Bogotá, D.C. kimpres, 2000. P. 53.



en el templo sagrado de la contabilidad en Roma, en una de sus naves centrales aparecen algunos objetivos de la contabilidad (1850) y entre ellos el siguiente:

“Estudia los hechos y los fenómenos económicos, financieros y administrativos que gobiernan el patrimonio de la empresa, sea privada o pública, sea con ánimo de lucro o sin él”³.

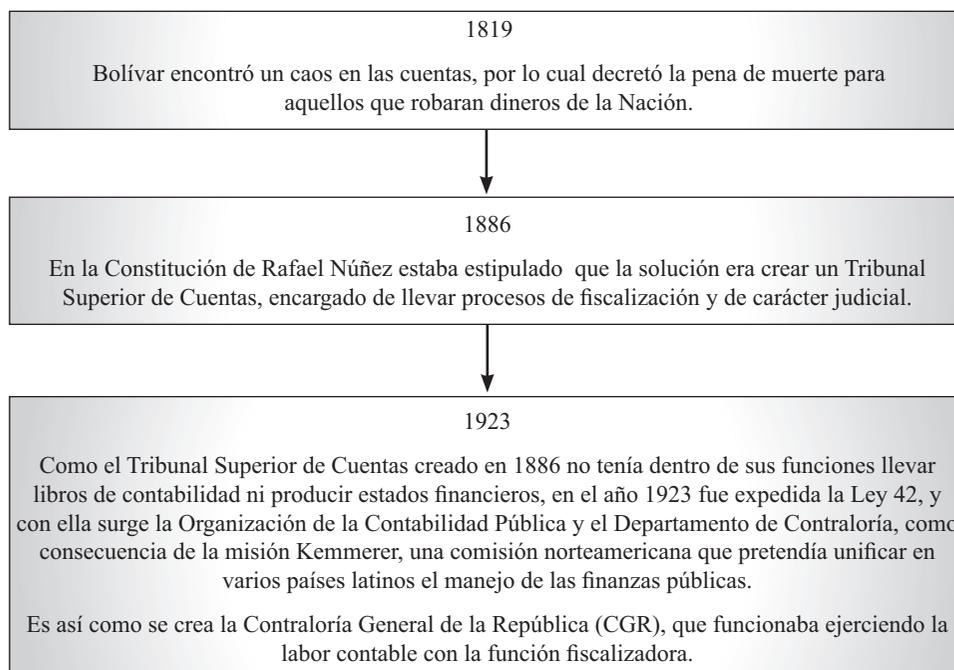
Puede apreciarse en este objetivo un cimiento que sirvió de base para lo que hoy día es llamado sistema de contabilidad pública, el cual se mantiene en constante evolución en pro de lograr una contabilidad pública más útil y transparente tanto económica como cultural, financiera y socialmente, a fin de contribuir con las funciones del Estado en todos sus contextos.

1.2.3. Referencia histórica de la contabilidad pública en Colombia

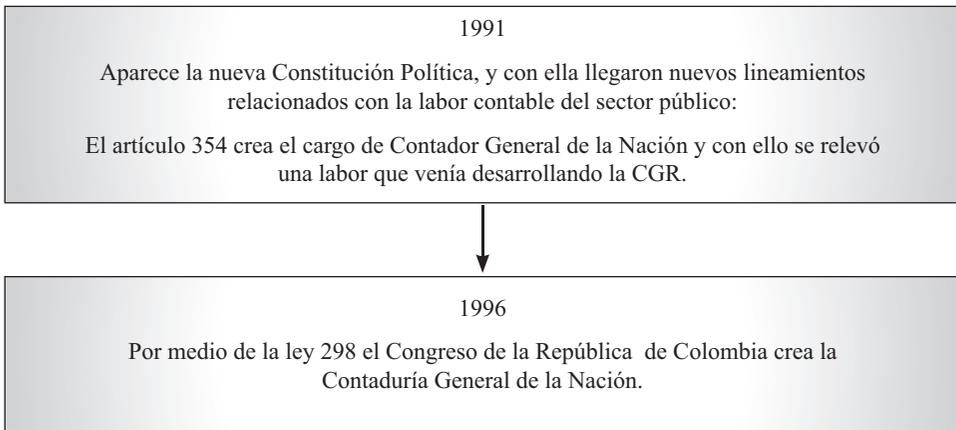
El Sistema de Contabilidad Pública en Colombia comienza a tener sus apariciones en el año 1819 y ha ido progresando a través de los años como consecuencia del desarrollo tecnológico, cultural, social, y económico, y el constante llamado de la globalización y la modernización hacia un mercado más competitivo y capaz de enfrentar los diversos retos que le plantea el mundo actual.

A continuación se presentan algunos elementos que muestran muy brevemente el comportamiento histórico de la contabilidad pública en Colombia:

La historia de la contabilidad pública no puede entenderse de manera aislada a los



³ Ibid., p. 56.



antecedentes ya citados. Es por ello que, desde la perspectiva de la teoría general de sistemas, a la contabilidad pública se le define en algunas ocasiones como un “subsistema de la contabilidad” y, en otras, como una “rama especializada de la contabilidad”. Esto para significar que para esta vertiente de la contabilidad, en una parte de la historia más reciente, y más concretamente para el Estado colombiano, puede adicionarse otra visión sobre su evolución, es decir, para la contabilidad de las entidades públicas también son evidentes algunas etapas, tales como la contabilidad de caja, la contabilidad patrimonial y, finalmente, la contabilidad de gestión, las cuales se explican seguidamente con mayor detalle:

1.2.3.1. Contabilidad de caja

Sistema de registro por el cual se reconoce y contabiliza el ingreso en el momento de cobrarse, o el gasto en el momento de pagarse.

Un tanto más evolucionada y con algunas modificaciones, la contabilidad de caja es lo que hoy pudiera denominarse “contabilidad de la ejecución presupuestal” (artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991), es decir, el subsistema de información mediante el cual se registra la ejecución de los ingresos y los gastos que afectan las cuentas del tesoro. Para el efecto, se consideran los reconocimientos, los recaudos y las ordenaciones de gastos y de pagos, como consecuencia de la ejecución presupuestal. Es importante señalar que el actual Sistema Nacional de Contabilidad Pública colombiano subsume este sistema





de cuentas a partir de las cuentas de presupuesto y tesorería o cuentas clase cero (0), según el Catálogo de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Estas cuentas también son de gran utilidad para efectos de tomar decisiones, tal como se observará más adelante.

1.2.3.2. Contabilidad patrimonial

Es el sistema de cuentas que tiene el propósito de registrar y medir los activos, pasivos y patrimonio de un sujeto contable. A este sistema de cuentas se le asocia la forma de reconocimiento denominada “causación”, mediante la cual los hechos económicos se deben reconocer en el período y momento en el cual sucedan, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo, o su equivalente.



Reconocer contablemente no solo los ingresos y gastos, sino también los bienes, derechos y obligaciones de las entidades, tiene beneficios incalculables para el tomador de decisiones, por ello se afirma que “el que sabe lo que debe sabe lo que tiene”.

Puede afirmarse que el actual sistema de contabilidad pública está pasando por

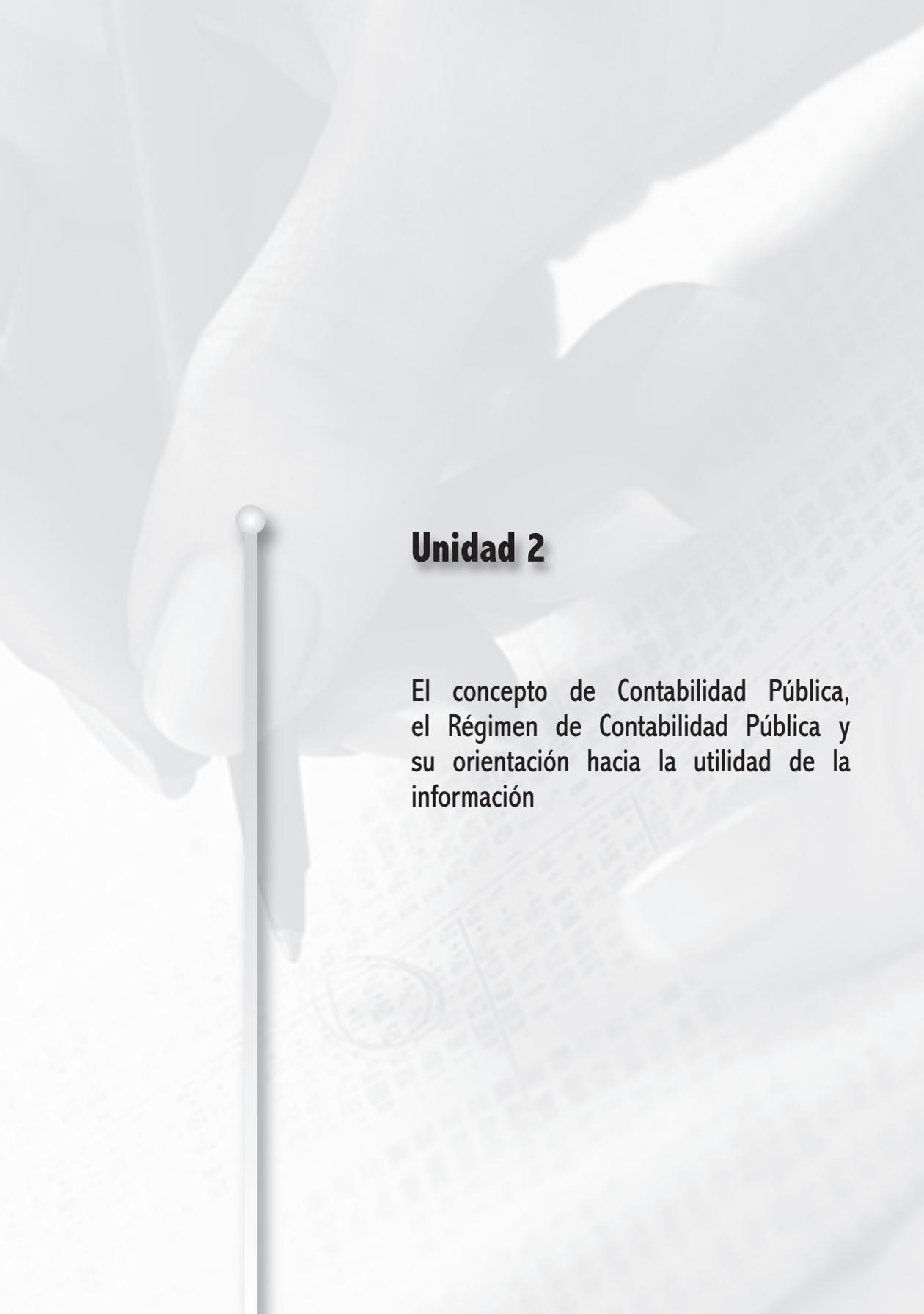
esta etapa, y se pretende consolidar como un verdadero instrumento de gestión y optimización de los recursos en la administración pública.

1.2.3.3. Contabilidad de gestión



Sistema de información contable utilizado para satisfacer necesidades internas de información de los diferentes usuarios, facilita la toma de decisiones operacionales y la medición de las actuaciones de los administradores en relación con los planes, las políticas y los presupuestos establecidos.

Este es el verdadero propósito del actual sistema de contabilidad pública. No en vano el actual marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública señala como primer objetivo de la información contable el de gestión”, pues esta en el ámbito institucional, debe “permitir a los diferentes responsables tomar decisiones tendientes a optimizar el manejo de los recursos y lograr un impacto social positivo”, y en el campo consolidado o macro, debe “permitir la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto público, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos del Estado”.

A grayscale background image showing a hand holding a pen, poised to write on a document. The document has a circular stamp or seal. The overall tone is professional and academic.

Unidad 2

El concepto de Contabilidad Pública,
el Régimen de Contabilidad Pública y
su orientación hacia la utilidad de la
información

El concepto de Contabilidad Pública, el Régimen de Contabilidad Pública y su orientación hacia la utilidad de la información

2.1. Objetivo de la unidad

Describir las concepciones de la contabilidad pública desde las perspectivas jurídica y conceptual, y su relación con el régimen de contabilidad pública orientado hacia la utilidad de la información contable.

2.2. Conceptos de contabilidad pública

El concepto de contabilidad pública puede definirse bajo dos perspectivas: jurídica, teniendo en cuenta el contexto jurídico del sector público colombiano; y conceptual, a la luz de los desarrollos teóricos de la disciplina contable, y específicamente del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, así:

2.2.1. Desde el punto de vista jurídico

Desde el punto de vista jurídico, el concepto de contabilidad pública la define como aquella que "...comprende, además de la contabilidad general de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos" (artículo 10 de la Ley 298 de 1996).

Como bien podrá entenderse, la Ley 298 de 1996 define el concepto en comentario

desde la perspectiva de su ámbito de regulación del Contador General de la Nación a que se refiere el artículo 354 de la Constitución Política, es decir, hace corresponder el concepto con todas aquellas entidades que estarían obligadas a tener contabilidad en los términos de las normas expedidas por esta autoridad de la contabilidad pública en el país.

Para efectos de una mejor comprensión, resulta pertinente definir el concepto de contabilidad general de la Nación. Así, el artículo 9 de la mencionada ley 298 expresa que "... la contabilidad general de la Nación comprende la de los órganos que integran las ramas del poder público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier rama del poder público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con estos".

2.2.2. Desde el punto de vista conceptual

Aunque jurídicamente la contabilidad pública tenga su propia definición, desde la perspectiva conceptual esta rama especializada "... constituye el subsistema de información contable encargado de la



medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicada a través de los estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia”⁴.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación ha incorporado en el Plan General de Contabilidad Pública un concepto de contabilidad pública en los siguientes términos:

“Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos”. (Párrafo 31 del PGCP).

2.3. El Régimen de Contabilidad Pública y la utilidad de la información

Con la Resolución 222 de 2006, la Contaduría General de la Nación adopta el Régimen de Contabilidad Pública, conformado de la siguiente manera:

2.3.1. Plan General de Contabilidad Pública - PGCP

- Marco conceptual
- Estructura y descripciones de las clases

2.3.2. Manual de procedimientos

- Catálogo general de cuentas
- Procedimientos contables
- Instructivos contables

2.3.3. Doctrina contable pública

El Plan General de Contabilidad Pública que también se adopta con la presente Resolución, y cuyo contenido forma parte integral de la misma, está conformado por el marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases. A su vez, el Manual de Procedimientos lo conforman el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que sean emitidos por la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien este designe para que cumpla dicha función.

La referida estructura del Régimen denota una reorganización de los desarrollos normativos de la Contaduría General de la Nación, que encuentra su principal justificación en el carácter vinculante u obligatoria aplicación de todas las decisiones que en materia contable pública tome el Contador General de la Nación.

Puede observarse, a partir de este nuevo planteamiento, que el PGCP solo está conformado por el marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases de cuenta, es decir, es el referente teórico del sistema de contabilidad que se materializará o concretará con el manual de

⁴ PULGARÍN GIRALDO, Hernán y CANO PABÓN, Jairo Alberto. “Historia de la Contabilidad Pública en Colombia”. En: Revista *Contaduría*. Universidad de Antioquia, número 37, septiembre de 2000. Página 88.

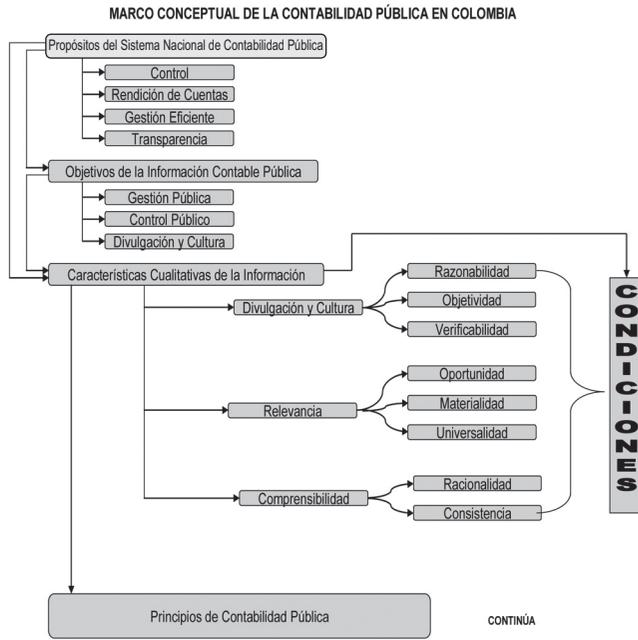
procedimientos. De esta forma, el PGCP será el elemento más estable del sistema, por lo cual no sufrirá tantas modificaciones como ha ocurrido hasta el momento.

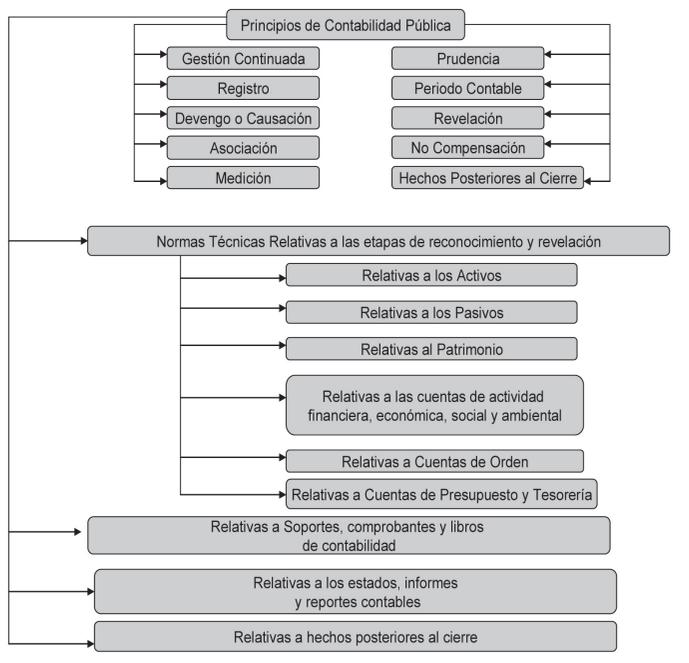
Contrario con lo que sucederá con el PGCP, el manual de procedimientos será el elemento más dinámico del Sistema y será modificado cada vez que sea necesario incorporar o eliminar alguna cuenta o subcuenta del Catálogo General de Cuentas, o modificar alguna dinámica o descripción, en aras de una mejor representación contable de las entidades públicas.

El Régimen se constituye, entonces, en el principal instrumento del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, el cual deberá aplicarse debidamente en las entidades públicas para lograr los propósitos del sistema contable y los objetivos de la información, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública.

El marco conceptual contiene el conjunto de elementos necesarios para comprender el sistema de información contable, así como los demás componentes que han de ponerse en práctica en el proceso contable para obtener información de alta calidad. Todos los elementos que lo conforman están debidamente sistematizados e interconectados, y son requisitos de la esencia para que la contabilidad pública logre su propósito, de tal suerte que su conocimiento por parte de quienes tienen la responsabilidad de preparar la información en las entidades públicas es estrictamente indispensable.

Seguidamente se presenta un gráfico en el que se revela el marco conceptual del actual Plan General de Contabilidad Pública, el cual será importante para explicar su relación o enfoque desde la perspectiva de la utilidad de la información para la toma de decisiones o gestión de los recursos públicos, así:





Fuente: Elaborado con base en el marco conceptual de la contabilidad pública estructurado en el PGCP que adopta la resolución 222 de 2006, emitido por la Contaduría General de la Nación. Tomado de: PULGARÍN GIRALDO, Hernán. Fundamentos de Contabilidad Pública. ESAP, diciembre de 2006.

De acuerdo con lo señalado en el párrafo 2 del PGCP, “el marco conceptual de la contabilidad pública en Colombia tiene los siguientes objetivos: servir de base para el proceso metodológico de la regulación; establecer los conceptos centrales que definen el SNCP; servir de guía al regulador para evaluar permanentemente las normas vigentes y para la promulgación de nuevas normas y procedimientos de contabilidad pública; apoyar a los usuarios en la interpretación y aplicación de las normas; aportar en el proceso de construcción de la información contable por parte de quienes preparan y emiten la

información; apoyar a los evaluadores de la información en el proceso de realizar un juicio sobre la contabilidad pública, y servir de base para dirimir dudas o conflictos entre normas y procedimientos”.

2.4. Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

Según el párrafo 7 del PGCP, “los Propósitos se refieren a los fines del SNCP y se expresan a partir del siguiente enunciado: el SNCP debe permitir el ejercicio del control sobre los recursos y el patrimonio públicos, ser instrumento para la Rendición de Cuentas, viabilizar la Ges-

tión Eficiente por parte de las entidades y generar condiciones de Transparencia sobre el uso, gestión y conservación de los recursos y el patrimonio públicos. Estos propósitos son condicionantes del desarrollo conceptual e instrumental de la regulación contable pública”.

De acuerdo con el anterior gráfico, todo el marco de conceptos del Plan General de Contabilidad Pública reposa en cuatro grandes propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, así: Control, Rendición de Cuentas, Gestión Eficiente, y Transparencia, los cuales se definen de la siguiente forma:

2.4.1. Propósito de control

Este propósito “... supone que el SNCP apoya el control, interno y externo, en ámbitos tales como el de legalidad y cumplimiento, y viabiliza el control financiero, de economía y de eficiencia, así como la salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos, que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados, para el desarrollo de funciones de cometido estatal (párrafo 79 del PGCP).

2.4.2. Propósito de rendición de cuentas

El propósito de rendición de cuentas significa que el SNCP permite que los servidores públicos y los administradores de recursos y/o patrimonio públicos rindan cuentas periódicamente a las instancias políticas, a la ciudadanía, a los inversores-acreedores y a otros agentes, por el uso de tales recursos y por los impactos de sus actuaciones sobre el bienestar particular y general, en términos de eficiencia para la consecución de los fines del Estado (párrafo 80 del PGCP).

2.4.3. Propósito de gestión eficiente

El propósito de gestión eficiente indica que el SNCP apoya las decisiones de los gestores responsables de desarrollar funciones de cometido estatal, empleando los recursos y/o el patrimonio públicos de manera eficiente, observando los principios de la función administrativa y contribuyendo al fortalecimiento de los sistemas de información organizacional. Igualmente, condiciona al SNCP para que proporcione elementos adecuados para la planificación y las decisiones de política pública de las entidades del sector público consideradas de forma individual, agregada y consolidada (párrafo 81 del PGCP).

2.4.4. Propósito de transparencia

El propósito de Transparencia deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática, en la que las decisiones y uso de los recursos sean transparentes y de conocimiento público, así como de las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública con criterios de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. Por lo tanto, el SNCP se fundamenta en criterios homogéneos, transversales, comparables y objetivos. (Párrafo 82 del PGCP).

Como consecuencia de lo antes citado, la Ley 734 de 2002 (Código Disciplinario Único) dispone en el numeral 36 del artículo 34 que es deber de todo servidor público: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y con-



tables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que tratan la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”.

2.5. Objetivos de la información contable pública

Según la teoría de la contabilidad, los objetivos de la información se definen de acuerdo con las necesidades que se identifiquen para los usuarios de la misma. Para el caso específico del sistema contable público colombiano, el marco conceptual del PGCP señala objetivos que tienen una interpretación tanto micro como consolidado o macro.

Los objetivos a escala micro se plantean en razón a las necesidades de información que se satisfacen en cada una de las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Los objetivos a escala macro o consolidado se establecen, esencialmente, por la función constitucional que el Contador General de la Nación tiene de elaborar el Balance General de la Nación, pues esta información resulta fundamental y estratégica para efectos de tomar decisiones de política económica por parte del Gobierno Nacional (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Departamento Nacional de Planeación, Departamento Administrativo Nacional de Estadística etcétera) y demás autoridades económicas, entre ellas el Fondo Monetario Internacional, el Banco de la República y la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes.

Mientras los Propósitos se refieren a los fines del SNCP, los Objetivos están relacionados con la información contable

pública, según las necesidades de los usuarios.

Los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios. En este sentido, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública identifica como objetivos de la información contable los de Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura.

2.5.1. Objetivo de gestión pública (párrafos 87 a 94 del PGCP).

El objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Dicho objetivo se encuentra asociado a los límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones, para ejecutar los planes y ajustar su accionar a partir de los resultados obtenidos durante un período determinado; en este sentido, la contabilidad pública produce la información necesaria para adelantar, entre otras, las siguientes acciones:

- Determinar el patrimonio público.
- Tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público, de modo que mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad.
- Determinar la producción y distribución de los bienes y servicios de la entidad contable pública.

- Aportar a la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las entidades contables públicas.
- Permitir el diseño y adopción de políticas para el manejo eficiente de los ingresos y del gasto público, orientados al cumplimiento de los fines del Estado.
- Apoyar la determinación de los montos de asignaciones presupuestales.
- Servir de insumo para alimentar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público, y su impacto en la economía, facilitando el seguimiento de comportamientos agregados.

2.5.2. Objetivo de control público (párrafos 95 a 98 del PGCP)

Permite su ejercicio en dos niveles, interno y externo. Dentro de la entidad, mediante el sistema de control interno y, externamente, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el ministerio público y los órganos de control, inspección y vigilancia. Esto implica la existencia de diferentes modalidades de vigilancia sobre la gestión de los recursos públicos, como el control interno, político, disciplinario, fiscal y ciudadano. Por lo tanto, se considera que la información contable pública sirve, entre otros aspectos, para:

- Evaluar la aplicación y destinación eficiente de los recursos en los diferentes sectores de la acción social del Estado.
- Permitir el seguimiento a la gestión y los resultados de las entidades del

Sector Público, así como al cumplimiento de la legalidad de sus operaciones, para que los recursos y el patrimonio públicos se utilicen en forma transparente, eficiente y eficaz.

- Evaluar la ejecución de planes, programas y proyectos del nivel u orden nacional y territorial, en función de los objetivos, metas y prioridades para la política económica, social y ambiental, en concordancia con la ejecución presupuestal.

2.5.3. Objetivo de divulgación y cultura

El objetivo de Divulgación y Cultura satisface necesidades generales de información para adelantar estudios e investigaciones que sean de conocimiento público y generación de cultura sobre el uso de los recursos públicos. Para cumplir con dicho objetivo, la información contable pública permite, entre otras acciones: generar cultura sobre el uso de la información que provee el SNCP; divulgar la situación y resultados del sector público y proveer información para investigaciones de carácter académico. (Párrafo 99 del PGCP).

2.6. Usuarios de la información

Son usuarios de la información todas aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que en un momento dado se benefician de los resultados del proceso contable público para satisfacer alguna necesidad informativa. Es a partir de las necesidades de los usuarios que se determinan los objetivos de la contabilidad.

El nuevo marco conceptual del PGCP señala que: “Los usuarios de la Contabilidad Pública en Colombia, de acuerdo con



las necesidades y usos de la información contable que surge como consecuencia de la caracterización del entorno, son, entre otros:

- La comunidad y los ciudadanos, cuyo bienestar y convivencia son el objetivo de las funciones de cometido estatal, en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en información contable pública transparente que les permita conocer la gestión, el uso y condición de los recursos y el patrimonio públicos.
- Los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social requieren información contable con el fin de orientar la política pública; coordinar los cursos de acción de las entidades del Sector Público dirigiéndolas hacia el interés general; mejorar la gestión eficiente de los recursos públicos, así como para efectos de compilación, evaluación y análisis de las políticas; evaluar el resultado fiscal y la situación del endeudamiento público; el ahorro y la inversión pública; la regulación de los precios y las tarifas, y planear la redistribución de la renta y la riqueza.
- Los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos, exigen la información contable para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la financiación de programas, nuevas obras o proyectos por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto público.
- Las instituciones de control externo, que con base en el sistema de contabilidad y la información individual o agregada reportada por la entidad contable pública desarrollan controles de tipo fiscal, disciplinario, político y ciudadano sobre el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos.
- Las propias entidades y sus gestores, interesados en realizar seguimiento y control interno a sus operaciones por medio del sistema de contabilidad, así como preparar estados, informes y reportes contables con el fin de conocer su situación financiera, económica, social y ambiental, para realizar una gestión eficiente de los recursos públicos, influir en los cursos de su acción, mantener y salvaguardar el patrimonio público y rendir cuentas a los órganos de control administrativo, fiscal, político y ciudadano.
- La Contaduría General de la Nación, para los fines de consolidación y gestión de la información contable pública.
- Los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación o prestación de servicios o que realizan inversiones en, y con, las entidades del Sector Público requieren información con objeto de hacer seguimiento a la destinación de los recursos, al cumplimiento de los compromisos, así como conocer la continuidad operativa de la entidad, el riesgo, la solvencia, la capacidad de gestión para generar flujos de efectivo, la capacidad de pago de sus acreencias y tomar las decisiones que les son inherentes.
- Otras personas naturales o jurídicas, privadas o públicas, grupos de inves-

tigación, académicos, gremios económicos, medios de comunicación, agencias internacionales, analistas de inversión, entre otros, que demandan información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental de las entidades del Sector Público, para que sirva como fuente de compilación, investigación y divulgación, de acuerdo con necesidades particulares.

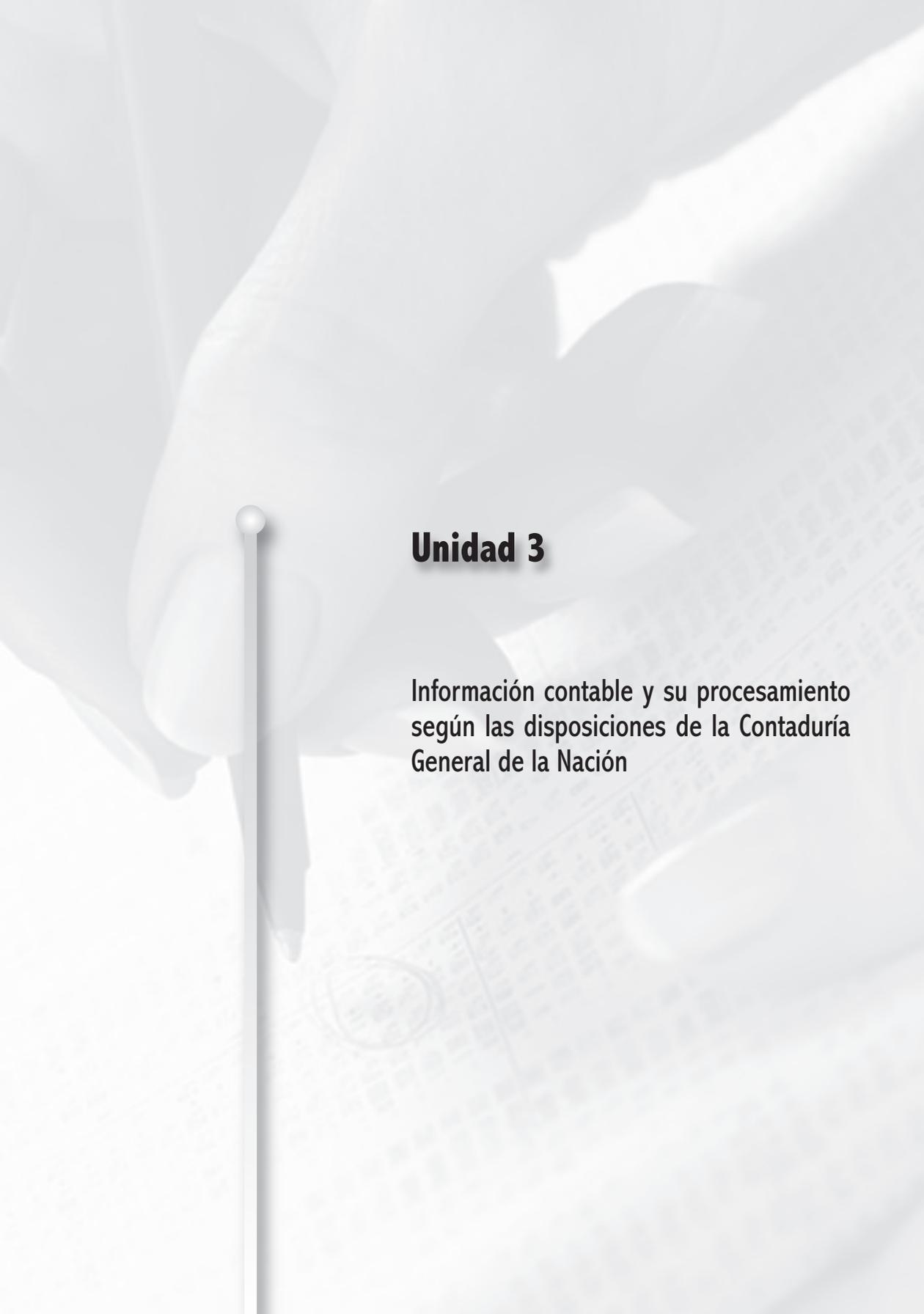
En este sentido, los usuarios requieren información que les permita utilizarla de manera efectiva para un dinámico proceso de toma de decisiones, con independencia del objetivo particular que se quiera satisfacer. Esta información se refiere a:

- El cumplimiento de la legalidad, la rendición de cuentas y el control administrativo, fiscal, disciplinario y ciudadano sobre la gestión eficiente; y el uso, mantenimiento y salvaguarda de los recursos públicos, conforme a lo previsto en la Constitución, la ley, los presupuestos, planes, programas y proyectos aprobados.
- La situación financiera, económica, social y ambiental de las entidades del sector público referida a la gestión de los recursos y al mantenimiento del patrimonio público, conforme a lo

previsto por la política económica y social, así como a los criterios económicos y financieros de otros agentes inversores o acreedores.

- El logro de objetivos, metas y nivel de desempeño de las entidades del Sector Público en cumplimiento de las funciones de cometido estatal; su capacidad para mantener el nivel y calidad de los servicios y bienes públicos producidos; la eficiencia en el uso de recursos escasos; la eficacia en la ejecución de planes, proyectos y programas y su capacidad para el cumplimiento de los compromisos actuales.
- El impacto de la gestión y uso de los recursos públicos en el ámbito económico, social y ambiental, orientados a la intervención en beneficio de la comunidad.

Los usuarios, para alcanzar sus diversos objetivos, requieren que las entidades del Sector Público cuenten con un sistema contable que satisfaga sus necesidades por medio de diferentes tipos de estados, informes y reportes contables, los cuales son el resultado de un proceso sistemático, soportado en criterios homogéneos y comparables. Esto implica que el usuario acepte el producto por su confianza sobre el sistema que lo produce”. (Párrafos 45 a 59 del PGCP).



Unidad 3

Información contable y su procesamiento
según las disposiciones de la Contaduría
General de la Nación

Información contable y su procesamiento según las disposiciones de la Contaduría General de la Nación

3.1. Objetivo de la unidad

Precisar los conceptos de información, proceso y sistema contables, como elementos de la esencia para analizar e interpretar adecuadamente los diferentes estados contables y la información que estos suministran.

3.2. Información contable pública

Obsérvese que información contable es una denominación genérica que se le da al resultado del proceso contable. Este resultado puede tomar el nombre de Balance General; Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Cambios en el Patrimonio; Informes Complementarios, o Específicos, y Reporte Contables.

Es con base en esta información que los diferentes usuarios conocen financiera, económica y socialmente a las entidades, y ello les posibilita administrar y controlar los recursos públicos, así como tomar decisiones en escenarios de menor incertidumbre.

3.3. Proceso contable público

Tratándose del proceso contable público, los párrafos 61 a 63 del nuevo Plan General de Contabilidad Pública señalan lo siguiente: “El proceso contable se define

como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios.

El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en



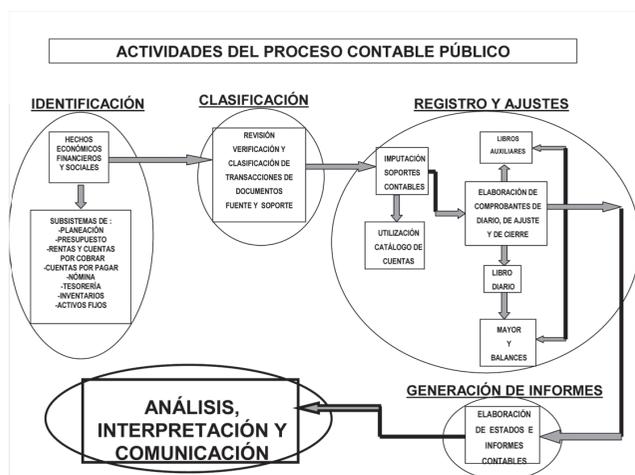
la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.

La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la infor-

mación contable pública. Los estados, informes y reportes contables se refieren a entidades contables públicas individuales agregadas y consolidadas. El Contador General de la Nación es responsable por la consolidación de los estados, informes y reportes contables de la Nación con los de las entidades descentralizadas territorialmente y por servicios”.

Desde una perspectiva más instrumental, pero enmarcados en lo dispuesto en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, la Resolución 119 de 2006, por la cual la Contaduría General de la Nación adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, el proceso contable se define como “... un conjunto de actividades que comprende desde el momento en que se genera el hecho financiero, económico o social, hasta el momento en que se obtiene, analiza, interpreta y comunica la información de carácter contable”.

Así, la Contaduría General de la Nación ha definido la siguiente representación pictórica del proceso contable:



Fuente: Contaduría General de la Nación. Tomado de la Resolución 119 de 2006, por la cual se reglamenta el modelo estándar de sostenibilidad de los sistemas de contabilidad pública.

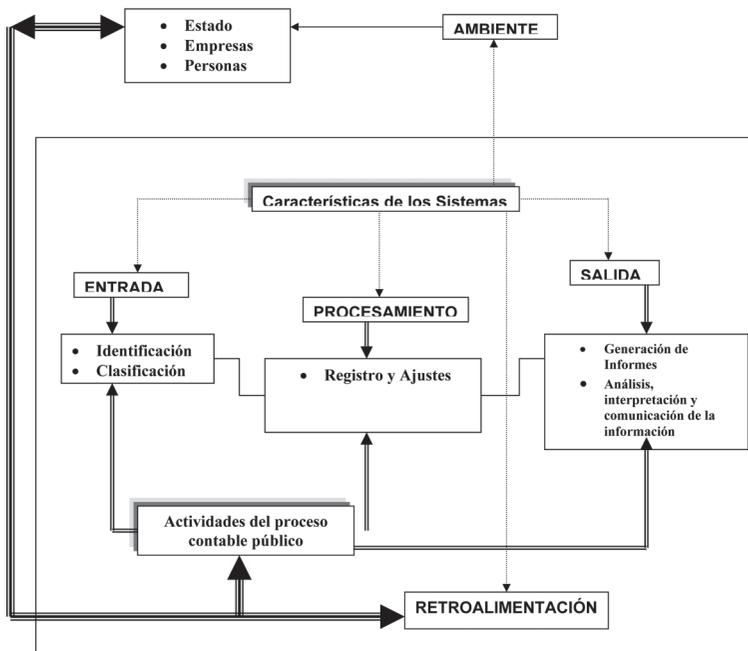
Nótese que las actividades del proceso contable no se refieren expresamente a las fases referenciadas en el marco conceptual. No obstante, se puede colegir que las fases se conforman de actividades. Así, corresponde a la fase de reconocimiento las actividades de identificación, clasificación, y registro y ajustes. Por su parte, conforman la fase de revelación las actividades de generación de informes y análisis, interpretación y comunicación.

La última actividad del proceso contable resulta de total trascendencia, máxime cuando la gran mayoría de los tomadores de decisiones no tiene la formación de contadores públicos, y por tanto requieren información suficientemente analiza-

da e interpretada que les dé la posibilidad de comprenderla y utilizarla.

Lo anterior genera, como es apenas obvio, un compromiso para los contadores bajo cuya responsabilidad se procesa información contable en las entidades públicas, pero a la vez se presenta con ello una oportunidad para expresar y comunicar el resultado de un proceso técnico que se concreta con los estados, informes y reportes contables.

Se presenta seguidamente otra gráfica más reveladora, pues además de interpretar y dimensionar el verdadero significado del proceso contable, incorpora los elementos del entorno que condicionan el sistema de contabilidad.





Explicar la gráfica anterior resulta conveniente. Como se señaló anteriormente, la contabilidad es considerada como un sistema porque posee las características propias de los sistemas.

La Teoría General de Sistemas (TGS) nos muestra unos parámetros que comparados con el proceso contable son similares y nos permiten hacer una adaptación:

- **Entrada:** Es la fuerza de arranque del sistema que provee el material o la energía para la operación del sistema.

En esta primera fase, la contabilidad pública ubica los pasos iniciales de su proceso contable que son la identificación y la clasificación de la información, los cuales, en términos de la TGS, son el inicio de dicho proceso.

Según la cartilla *La contabilidad pública y los controles político y social*, publicada por la CGN, la identificación consiste en “establecer la ocurrencia de los hechos que deban ser registrados en la contabilidad dado que tienen la capacidad de afectar la estructura financiera de la entidad, como por ejemplo la compra de un activo, la recepción de las transacciones o el pago de honorarios, etc.”. Por su parte, la clasificación consiste en la “revisión y verificación de los documentos fuente y de soporte en lo atinente a su idoneidad, es decir, comprobar la legalidad de los documentos en cuanto a su expedición y aprobación; clasificación propiamente dicha de acuerdo con el tipo de operación, como por ejemplo ingresos, gastos, compra de activos fijos, etc.”.

- **Procesamiento:** Es el fenómeno que produce cambios, es el mecanismo de conversión de las entradas en salidas o resultados, generalmente es representado como la caja negra, en la que entran

los insumos y salen cosas diferentes, que son los productos.

El sistema de contabilidad pública en la fase de procesamiento incluye los ajustes y registro. Esta fase es de gran importancia ya que aquí se realizan todas las operaciones pertinentes como son los ajustes en las cuentas de resultados, los ajustes por depreciación, amortización, agotamiento, los ajustes que se generan por transacciones en moneda extranjera, la medición al valor histórico, etc. La información generada de estas actividades es la base para la preparación o generación de los estados contables; por lo tanto, dicha información debe ser confiable, relevante y comprensible, y sustentada en los principios de contabilidad pública de que trata el marco conceptual del PGCP.

- **Salida:** Es la finalidad para la cual se reúnen los elementos y se producen sus interrelaciones. Los resultados de un proceso son las salidas, las cuales deben ser coherentes con el objetivo del sistema.

Para el caso del proceso contable, las salidas son los estados, informes y reportes contables a los cuales, como ya se expresó, se les debe agregar el valor del análisis, la interpretación y la comunicación, de tal manera que se conviertan en verdaderos instrumentos de gestión pública.

Finalmente, tratándose del tema de la importancia de la información y del proceso que se debe adelantar para obtenerla, es preciso citar lo que en este sentido ha publicado recientemente el Gobierno Nacional, a través del Departamento Nacional de Planeación, en el documento denominado “2019 – VISIÓN COLOMBIA – II CENTENARIO – Propuesta para discusión”. Así, para avanzar hacia una sociedad más informada, en este documento

se plantea que: “Construir una sociedad informada es uno de los desafíos globales del nuevo milenio. Es un compromiso universal que busca encauzar el potencial de la información, el conocimiento y la tecnología para promover, entre otros, los objetivos de erradicación de pobreza, la universalidad de la educación, la equidad social y la democracia. Es contundente que todos los gobiernos del mundo hayan coincidido en afirmar que la información es una necesidad humana básica, un derecho fundamental de toda organización social, y que el uso adecuado de las tecnologías puede acelerar el progreso económico de los países, así como el desarrollo de las personas, comunidades y pueblos.

En Colombia, la libertad de informar y recibir información veraz e imparcial está garantizada por la Constitución Política dentro del marco del Estado Social de Derecho; además de esto, por su relevancia en el contexto de las políticas públicas, el tema ha empezado a hacer parte de la agenda de los gobiernos. Y es que la información es un bien público que el mercado no provee adecuadamente y que los ciudadanos necesitan.

Gobiernos, organismos internacionales, firmas, hogares e individuos basan sus decisiones en la información que tienen a su alcance sobre disponibilidad actual y futura de bienes y servicios, recursos financieros y humanos, oportunidades, competidores, y ventajas competitivas, entre muchos otros aspectos. De ahí que el funcionamiento de la economía del siglo XXI dependa en un alto grado del uso intensivo y adecuado de la información.

La información constituye un factor productivo necesario para mejorar el funcionamiento de los mercados puesto que

reduce los costos de transacción y las asimetrías, al tiempo que hace transparentes, participativos y eficientes los sistemas políticos y el funcionamiento de los gobiernos. De igual forma, promueve la equidad al contribuir a hacer efectivos derechos y deberes ciudadanos, todo lo cual aumenta las posibilidades de elección y mejora las decisiones y oportunidades de los agentes económicos y los ciudadanos.

Cuando la información es imperfecta o asimétrica, los gobiernos deben intervenir para asegurar la libertad de crear, consultar, utilizar y compartir información y conocimiento. Así se busca no solo garantizar el óptimo funcionamiento de los mercados, sino contribuir a la equidad social, promover el desarrollo individual y colectivo en igualdad de oportunidades y asegurar el ejercicio y disfrute de derechos fundamentales de los ciudadanos.

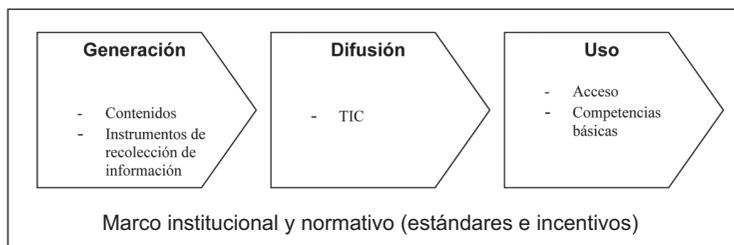
Pero además, puesto que los datos por sí solos no son información y dado que la información por sí sola no es conocimiento, hay una cadena de agregación de valor (1) que determina el marco para la intervención del Estado en por lo menos cuatro aspectos:

- La generación de una oferta adecuada de información que incluya y haga públicos y accesibles los datos que a partir de registros administrativos, encuestas y censos debe acopiar el Estado (...)
- La difusión y el acceso a los medios de intercambio tales como canales de diseminación, sistemas de información y demás herramientas que se requieran para facilitar el acceso de esta a todos los ciudadanos. (...)
- El estímulo a la demanda de información para promover una cultura de uso

permanente por parte del mismo Estado, los ciudadanos, las empresas y las organizaciones. (...)

- Un marco regulatorio que: fomente el funcionamiento, sin distorsiones, de los mercados de la información, estableciendo incentivos adecuados

y estándares mínimos de calidad; estimule la creatividad, la innovación y la inversión; proteja la propiedad intelectual; facilite la adopción de nuevas tecnologías; agilice las labores del Estado, las empresas, las organizaciones y los ciudadanos (...)⁵.



Fuente: 2019 – *Visión Colombia II centenario*. Departamento Nacional de Planeación – Presidencia de la República.

3.4. Sistema Nacional de Contabilidad Pública -SNCP

El artículo 7 de la Ley 298 de 1996 define el Sistema Nacional de Contabilidad Pública como el “... conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública”.

Por su parte, desde el punto de vista conceptual y técnico, el nuevo Plan General de Contabilidad Pública señala que “... la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental,

propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos”. (Párrafo 31 del PGCP).

3.5. Elementos del SNCP

Los elementos que componen el SNCP son:

- Ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación;

⁵ PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA – DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. 2019, *Visión Colombia II centenario – Propuesta para discusión*. Editorial Planeta Colombiana S.A., primera edición. Bogotá, D.C., agosto de 2005. pág. 353.

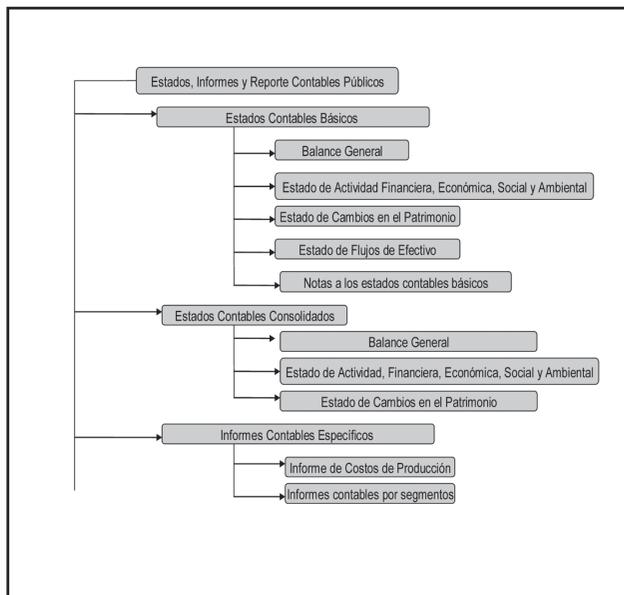
- La regulación contable pública, es decir, el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador;
- Los sistemas electrónicos o manuales, que son soporte para la construcción y conservación de la contabilidad;
- Los contadores públicos responsables de la preparación y presentación de la información;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

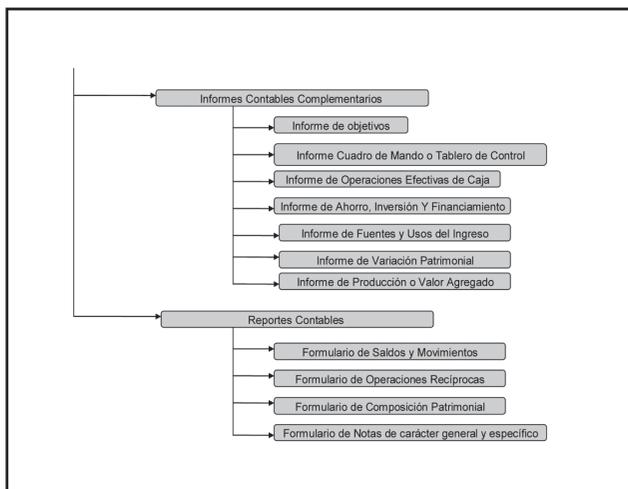
las políticas públicas y la ciudadanía. (Párrafo 32 del PGCP).

3.6. Estados, informes y reportes contables

Consecuente y coherente con el concepto de proceso y sistemas contables, los estados, informes y reportes contables constituyen las salidas de los sistemas de información contable, los cuales representan la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas.

De acuerdo con el párrafo 362 del PGCP los estados, informes y reportes contables están conformados por los estados contables básicos, los estados contables consolidados, los informes contables específicos, los informes contables complementarios y los reportes contables, tal como se ilustra en el siguiente recuadro.





3.6.1. Estados contables básicos

Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable de que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior. (Párrafo 364 del PGCP).

Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos

forman parte integral de los mismos. (Párrafo 365 del PGCP).

Dado que es a partir de estos estados contables que se obtendrán los indicadores financieros para efectos de hacer un mejor análisis e interpretación de la información, se define seguidamente cada uno de ellos para entender conceptualmente cuál es la información que cada uno revela, así:

3.6.1.1. Balance General

Es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente. (Párrafo 366 del PGCP).

La relación entre las diferentes variables que conforman este estado contable, es

decir, activos, pasivos y patrimonio, permite establecer los índices o señales que facilitan el análisis y la interpretación del estado de situación financiera a una fecha determinada, tal como se observa en el capítulo siguiente.

3.6.1.2. Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental

Es un estado contable básico que revela el resultado de la actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con base en el flujo de recursos generados y consumidos en cumplimiento de las funciones de cometido estatal, expresado en términos monetarios, durante un período determinado. Este estado se revela identificando las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias. Las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales (párrafo 371 del PGCP).

La relación entre las diferentes variables que conforman este estado contable, es decir, ingresos, gastos y costos, permite establecer los índices o señales que facilitan el análisis y la interpretación del estado de actividad en periodo determinado, tal como se observa en el capítulo siguiente.

De igual manera, y con el mismo propósito, comparar los resultados y variables de un periodo con relación a otros es importante porque ello permite determinar tendencias, y así tomar las decisiones que correspondan para redireccionar el desarrollo del cometido estatal del ente público.

3.6.1.3. Estado de cambios en el patrimonio

Es el estado contable básico que revela en forma detallada y clasificada las varia-

ciones de las cuentas del patrimonio de la entidad contable pública, de un período determinado a otro. (Párrafo 372 del PGCP).

En términos del cálculo, el patrimonio de los entes públicos se define como la diferencia entre los activos y los pasivos, de tal manera que el desarrollo de las actividades ordinarias y extraordinarias, que se manifiestan con aumentos o disminuciones en los activos o pasivos, tiene un efecto neto sobre el patrimonio. Desde el punto de vista del análisis contable, es importante detectar estas variaciones y determinar igualmente su tendencia, pues ello puede dar luces acerca de la sostenibilidad y continuidad de las entidades.

3.6.1.4. Estado de flujos de efectivo

Es un estado contable básico que revela los fondos provistos y utilizados por las entidades contables públicas en desarrollo de sus actividades operativas, de inversión y financiación. Permite evaluar, a partir del origen y aplicación del efectivo en un período, la capacidad de la entidad contable pública para obtener flujos futuros de efectivo, determinando sus necesidades de financiamiento interno y externo, para cumplir oportunamente con sus obligaciones. (Párrafo 373 del PGCP).

3.6.1.5. Notas a los estados contables básicos

Corresponden a las explicaciones de carácter general y específico, que complementan los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores



contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico. (Párrafo 374 del PGCP).

Para los cuatro estados contables antes definidos, no es posible señalar su orden de importancia. Ello quiere significar que no existe, en sí mismo, un estado contable más importante que otro. Así, El balance general no es más importante que el estado de actividad, ni el estado de flujos de efectivo es más importante que el estado de cambios en el patrimonio. La importancia de los estados contables depende de las necesidades que los usuarios de la información pretenden satisfacer. Es probable que para un inversionista resulte más importante el estado de actividad financiera, pues, en un momento dado, puede estar más interesado en las utilidades que se repartirán a título de dividendos; pero un Alcalde o Gerente, además del estado de actividad que requiere para observar el resultado de su gestión, también estará interesado en observar cuál es la situación financiera de la entidad que representa.

3.6.2. Estados contables consolidados

Revelan la situación, actividad y flujo de recursos financieros, económicos, sociales y ambientales, de un grupo de entidades contables públicas que conforman centros de consolidación como si se tratara de una sola entidad contable, como la Nación o el Sector público, u otros niveles o sectores, a una fecha o durante

un período determinado. (Párrafo 381 del PGCP).

Los estados contables que se presentan en forma consolidada son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental y el Estado de Cambios en el Patrimonio. Las notas a los estados contables consolidados forman parte integral de los mismos. (Párrafo 383 del PGCP).

3.6.3. Informes contables específicos

Estos informes se preparan para satisfacer necesidades particulares de ciertos usuarios de la información contable y se caracterizan por tener un uso limitado y por suministrar mayor detalle de algunas transacciones, hechos y operaciones. Cuando sea necesario suministrar información adicional a la estructura del informe se hará por medio de notas. (Párrafo 384 del PGCP).

3.6.4. Reportes contables

Son informes de propósito específico que suministran datos e información necesaria para el proceso de consolidación desarrollado por la Contaduría General de la Nación-CGN. Estos reportes constituyen el insumo básico para la preparación de informes requeridos por diferentes usuarios estratégicos. Son informes preparados por la entidad contable pública con carácter obligatorio para su reporte a la CGN. Los reportes de información son:

1. Formulario de Saldos y Movimientos,
2. Formulario de Operaciones Recíprocas,
3. Formulario de Composición Patrimonial y
4. Formularios de notas de carácter general y específico. (Párrafo 396 del PGCP).

En el capítulo siguiente se analizan algunos indicadores que se obtienen de este

tipo de cuentas, los cuales son suficientemente útiles para comprender e interpretar adecuadamente los datos que allí se encuentran registrados. De esta forma los usuarios de la información podrán ver estos datos como algo que trasciende de la simple rendición de cuentas a la utilidad, que es el propósito de todo el sistema contable público.

3.7. Presentación de la información financiera, económica y social

3.7.1. Entidades que integran el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública, CHIP

De acuerdo con la norma relativa a plazos y requisitos expedida por la Contaduría General de la Nación el Sistema CHIP lo integran las entidades contables públicas que obtengan el acceso al mismo y reportarán la información indicada en el artículo siguiente a través de dicho sistema, en las fechas señaladas en la presente Resolución, a partir de la fecha de corte inmediatamente siguiente a la instalación del Sistema CHIP.

Estas entidades suprimirán el envío de los estados contables básicos y, respecto de los formularios definidos para cada una de las categorías de información que se transmite por este sistema, no se requiere el envío en forma impresa.

3.7.2. Formularios de la categoría “información contable pública”

Esta es una categoría administrada por la Contaduría General de la Nación y corresponde a la información estructurada en los modelos a través de los cuales las entidades reportan, vía CHIP, la información de naturaleza cuantitativa y cualitativa, es decir, son las diferentes vistas que se obtienen a partir de las categorías de

información y se integran por la agrupación de conceptos y variables de acuerdo con las definiciones incorporadas en la herramienta de ayuda en línea del aplicativo, cuyos aspectos técnicos y la forma de diligenciamiento se indican en el instructivo adoptado mediante carta circular. Se definen los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVI-MIENTOS: Permite el envío, por parte de las entidades, de la información contable correspondiente a los saldos inicial y final discriminado en corriente y no corriente, y los movimientos débito y crédito por el periodo definido. Este formulario se transmitirá de acuerdo con las fechas definidas en el artículo 3° de la presente Resolución.

CGN2005_002_OPERACIONES_RE-CÍPROCAS: Permite reportar los saldos de transacciones económicas y financieras realizadas entre entes públicos, asociadas con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, para obtener estados contables consolidados. Este formulario se transmitirá de acuerdo con las fechas definidas en la presente Resolución.

CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CA-RACTER_ESPECÍFICO: Permite reportar las notas específicas determinadas en la norma técnica relativa a las notas a los estados contables del Régimen de Contabilidad Pública. La transmisión de este formulario será obligatoria para la fecha de corte del 31 de diciembre.

Es pertinente precisar que las entidades de carácter societario que integran el sistema CHIP actualizarán directamente en el sistema, a través de la funcionalidad de ENTIDADES – DATOS BÁSICOS – COMPOSICIÓN PATRIMONIAL la relación de las entidades contables públicas que participan en su patrimonio.



3.7.3. Formularios de la categoría “notas generales”.

Esta también es una categoría administrada por la Contaduría General de la Nación, y corresponde a la información estructurada en los modelos a través de los cuales las entidades reportan la información de naturaleza cualitativa, cuya transmisión será obligatoria para la fecha de corte correspondiente al 31 de diciembre. Se define el siguiente formulario:

CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARÁCTER_GENERAL: Permite revelar las explicaciones de carácter general que complementan los estados contables, atendiendo los criterios definidos por la Contaduría General de la Nación en el procedimiento para la elaboración y presentación de las notas a los estados contables del Régimen de Contabilidad Pública.

3.7.4. Informe de control interno contable.

Del informe de control interno anual que debe ser enviado al Departamento Administrativo de la Función Pública, las entidades contables públicas que integran el sistema CHIP remitirán a la Contaduría General de la Nación solamente la parte relativa al CONTROL INTERNO CONTABLE, a más tardar el 15 de febrero del año siguiente al período evaluado.

3.7.5. Plazos para suministrar información a la Contaduría General de la Nación

Las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública presentarán la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación de acuerdo con las siguientes fechas:

PLAZOS DE PRESENTACIÓN



FECHAS CLAVE

DE CORTE

31 DE MARZO
30 DE JUNIO
30 DE SEPTIEMBRE
31 DE DICIEMBRE

DE PRESENTACIÓN

30 DE ABRIL
31 DE JULIO
31 DE OCTUBRE
15 DE FEBRERO DEL
AÑO SIGUIENTE

Las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deberán remitir la información financiera, económica, social y ambiental correspondiente a la

fecha de corte 31 de diciembre en la fecha establecida en el presente artículo, independiente de que dicha información requiera ser aprobada por la asamblea de accionistas o junta directiva. Lo anterior

sin perjuicio de que presente la información dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la realización de la asamblea o junta, en caso de que llegara a ser modificada con respecto a la enviada de manera oportuna.

Las entidades contables públicas del orden nacional y territorial que deban

enviar su información para que sea agregada y/o consolidada en otra entidad contable pública del sector central o descentralizado, previa conciliación de sus operaciones, deberán remitirle la información en las siguientes fechas:



En el orden territorial, tanto la administración central como las entidades contables públicas del sector descentralizado por servicios, serán las responsables de reportar la información contable directamente a la Contaduría General de la Nación.

En este sentido, las contralorías, personerías, concejos municipales y distritales, asambleas departamentales, instituciones educativas, instituciones prestadoras de servicios de salud que no son Empresas Sociales del Estado, y otros organismos y dependencias que forman parte de la administración central y llevan la contabilidad en forma independiente o separada, deberán enviar la información contable a la administración central correspondiente para que sea objeto de agregación y/o con-

solidación por parte de las gobernaciones y alcaldías a las cuales pertenecen.

El reporte de la información para la actualización de las inversiones patrimoniales debe rendirse al inversionista, por parte de la entidad en la cual se hizo la inversión, en los mismos plazos antes definidos.

En todo caso, las entidades contables públicas suministrarán a las entidades que así lo requieran, en los plazos antes definidos, la información y demás datos que sean necesarios a efectos de garantizar la confiabilidad y relevancia de la información que se reporte a la Contaduría General de la Nación.

Cuando la entidad contable pública presente información en las subcuentas denominadas “otros”, el valor revelado no



debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la respectiva cuenta y debe explicar en las notas a los estados contables los conceptos que lo conforman.

3.7.6. Responsables de la información

El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad del ente contable público, y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de los plazos, requisitos y obligaciones relacionadas con la presentación de la información a la Contaduría General de la Nación.

La responsabilidad del Contador Público se circunscribe a las normas que al respecto establece la Ley 43 de 1990 y demás normas vigentes que se relacionan.

La responsabilidad del Revisor Fiscal se circunscribe a las normas que al respecto están integradas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, los estatutos internos de la entidad y demás normas que le asignan funciones.

De acuerdo con lo antes señalado en materia de rendición de cuentas, se precisa lo siguiente:

1. Todas las entidades contables públicas, independiente de su forma de reporte de información, solo presentarán notas a la información contable con corte a diciembre 31 de cada periodo contable.
2. En ningún caso los estados contables básicos se suministran a la Contaduría General de la Nación. Estos deben ser generados para uso interno en la entidad y para atender requerimientos de organismos de control y de otros usuarios de la información, por lo cual se precisa que estos estados contables son de carácter obligatorio.

3. Las notas a los estados contables son obligatorias para la información con corte a diciembre 31 de cada periodo contable.
4. Todas las entidades contables públicas suministrarán, con corte al 31 de diciembre, el informe de control interno contable a la Contaduría General de la Nación a más tardar el 15 de febrero del año siguiente al periodo contable que corresponda.
5. En las entidades obligadas, los estados contables deberán ser dictaminados por el revisor fiscal.

3.7.7. Exhibición de la información contable

El nuevo PGCP dispone en el párrafo 353 que toda la documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública debe estar a disposición de los usuarios de la información, en especial para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.

En virtud de lo anterior, se concluye que no existen restricciones en términos de acceso a la información contable que producen las diferentes entidades públicas para los múltiples usuarios.

Esta disposición de la CGN interpreta lo preceptuado en el ya citado numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, en el sentido de que es deber de todo servidor público “publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que tratan la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”.

A grayscale background image showing a hand holding a pen, poised to write on a document with a grid pattern. The image is semi-transparent, allowing the text to be overlaid.

Unidad 4

Decisiones administrativas que se
desprenden de la información contable

Decisiones administrativas que se desprenden de la información contable

4.1. Objetivo de la unidad

Describir, a partir de casos específicos, la importancia de la información contable para efectos de tomar decisiones administrativas en las entidades públicas.

4.2. Aspectos introductorios

En secciones anteriores se expresó que el proceso contable culmina con el análisis, la interpretación y comunicación de la información. Es mediante la comunicación del mensaje contable que, de un lado, los contadores bajo cuya responsabilidad se procesó información en las entidades públicas encuentran el espacio que les permite participar proactivamente en una mejor administración de los recursos públicos; y, de otro, quienes toman decisiones encuentran en la contabilidad una herramienta necesaria no solo para cumplir requerimientos de tipo legal, sino para satisfacer necesidades informativas, pues a partir de ella pueden soportar sus decisiones para aplicar y optimizar los recursos de las entidades.

Bajo esta perspectiva, es necesario saber el tipo de información que arrojan los estados contables y demás informes y reportes que las entidades públicas están obligadas a preparar y presentar.

En términos generales, la información que debe enviarse a la CGN en forma trimes-

tral en las fechas indicadas anteriormente, y especialmente la relativa a saldos y movimientos, suministra información a todo nivel (clases, grupos, cuenta y subcuenta) sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos, cuentas de orden deudoras, cuentas de orden acreedoras, y cuentas de presupuesto y tesorería. Es decir, este reporte contiene la información suficiente para efectos de proceder a realizar, con base en un conjunto de indicadores financieros y de gestión, los análisis e interpretaciones necesarias para apoyar o soportar la toma de decisiones. Nótese que esta información contiene todos los elementos de los estados contables básicos, debidamente clasificados en corriente y no corriente.

Adicionalmente, este reporte contiene los datos relacionados con las cuentas de presupuesto y tesorería, las cuales resultan útiles para calcular, de igual forma, algunos indicadores financieros y de gestión, pues estas partidas dan cuenta de las expectativas de ingresos y gastos que van a ser ejecutados durante una vigencia fiscal (enero 1 a diciembre 31), así como de su respectiva ejecución.

Por su parte, los estados contables básicos suministran información sobre activos, pasivos y patrimonio, para el caso del balance general; ingresos, gastos y costos, para el caso del estado de actividad



financiera, económica y social; los flujos de efectivo generados por las actividades de operación, inversión y financiamiento, para el caso del estado de flujos de efectivo; y las variaciones en las cuentas que conforman el patrimonio, para el caso del estado de cambios en el patrimonio.

Obsérvese que con una u otra información es posible desarrollar o generar los informes antes descritos. Así, de los estados contables básicos y de las cuentas de presupuesto y tesorería pueden obtenerse los siguientes informes, con independencia de aquellos reglamentados en el PGCP:

ESTADOS CONTABLES Y CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA	INFORMES ESPECÍFICOS
<p style="text-align: center;">Balance General</p> <p>Cuentas clase 1 – activos, clase 2 – pasivos, clase 3 – patrimonio.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Informe de rentas por cobrar • Informe de deudores por cobrar • Informe de inversión económica y social • Informe de inversión financiera • Informe sobre la inversión para conservación ambiental • Informe de operaciones de crédito público • Informe sobre transferencias aplicadas • Informe de tesoro • Informe de la hacienda
ESTADOS CONTABLES Y CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA	INFORMES ESPECÍFICOS
<p style="text-align: center;">Estado de Actividad Financiera, Económica y Social</p> <p>Cuentas clase 4 – ingresos, clase 5 – gastos, clase 6 – costos de venta, clase 7 – costos de producción</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Informe de costos de producción
<p style="text-align: center;">Cuentas de Presupuesto y Tesorería</p> <p>Cuentas clase 0 – presupuesto de ingresos, presupuesto de gastos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Informe de ejecución del presupuesto de gastos de funcionamiento. • Informe de ejecución del presupuesto de gastos del servicio de la deuda. • Informe de ejecución del presupuesto de gastos de inversión. • Informe de ejecución presupuestal de ingresos.

Los informes relacionados en el anterior recuadro son una lista de informes específicos que se pueden obtener de los estados contables, pero no pretenden agotar las posibilidades de información que de ellos se generan. Estos informes son

base para conocer las realizaciones de una gestión administrativa en una entidad pública, por ello se describe más adelante el detalle de lo que revelan y específicamente las cuentas del Manual de Procedimientos de donde se generan.

4.3. Política para la gestión eficiente de las rentas y deudores

4.3.1. Informe de rentas por cobrar

Este informe revela los ingresos tributarios pendientes de recaudo, así como sus variaciones de un periodo a otro.

Para las entidades públicas descentralizadas territorialmente, tales como municipios, distritos y departamentos, e inclusive para la Nación, en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el reconocimiento de los derechos y demás transacciones asociadas con los impuestos resulta clave para la toma de decisiones e implementación de políticas para el control de estos recursos.

Recuérdese que para este tipo de entidades los impuestos constituyen una fuente muy importante de los recursos con los cuales financian las inversiones que ejecutan en desarrollo de su cometido estatal.

Cuando en la definición de este tipo de informes se señala que estos revelan los ingresos tributarios pendientes de recaudo, así como las provisiones y castigos, es porque el sistema de contabilidad pública debe disponer, como efectivamente lo hace, de los códigos y cuentas necesarias que permitan reconocer este tipo de operaciones y situaciones.

De esta manera, y para estos efectos, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos se encuentra estructurado de la siguiente forma:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
13	Rentas por cobrar
1305	Vigencia actual
1310	Vigencias anteriores
41	Ingresos fiscales
4105	Tributarios

Las anteriores cuentas permiten canalizar todos los hechos relacionados con los impuestos, desde su causación o reconocimiento del derecho, hasta su respectivo recaudo.

El hecho de que este tipo de ingresos esté debidamente clasificado por vigencias hace que la información proveniente de estas cuentas sea muy útil para tomar decisiones respecto de la gestión de las rentas. Si adicionalmente al análisis de los saldos que arrojen estas cuentas se

aplica la técnica del análisis horizontal para determinar el comportamiento del recaudo de estos ingresos frente a las facturaciones, pueden adelantarse acciones administrativas que conducen al fortalecimiento de la política tributaria en una determinada entidad.

En muchos casos se evidencia que los bajos ingresos por concepto de impuestos no se debe al agotamiento de la capacidad tributaria de los contribuyentes, sino a falta de ejercer acciones de cobro



contendientes para lograr un buen nivel de recaudo.

Obsérvese que en este grupo de cuentas no se revela la provisión de las rentas derivadas de su riesgo de incobrabilidad. En esta medida deben hacerse análisis que permitan establecer las variaciones reales de la totalidad de las rentas. Este dato también será importante para adelantar acciones inmediatas que conduzcan a fortalecer el recaudo de los impuestos en procura de sanear fiscalmente la entidad. Es muy posible que acciones relacionadas con el envío inmediato de cuentas de cobro a los contribuyentes morosos haga que se suspendan términos de prescripción, haciendo más viable el cobro de estos derechos por la vía jurídica.

Igualmente, la implementación de políticas tales como la celebración de acuerdos de pago, la negociación de los intereses o la condonación de los mismos pueden resultar efectivas y saludables desde el punto de vista fiscal.

4.3.2. Informe de deudores

Los deudores comprenden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, así como los conceptos conexos a la liquidación de las rentas por cobrar, tales como los intereses moratorios, sanciones y multas por extemporaneidad y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes de los ingresos tributarios.

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
14	Deudores
1401	Ingresos no tributarios
1402	Aportes sobre la nómina
1403	Rentas parafiscales
1475	Deudas de difícil recaudo
1480	Provisión para deudores
148003	Préstamos concedidos
148012	Prestación de servicios
41	Ingresos fiscales
4110	No tributarios
4114	Aportes sobre la nómina
4115	Rentas parafiscales

Las anteriores son solo algunas de las cuentas relacionadas con los deudores, y tienen el propósito de mostrar la información que estas revelan, así como las posibles decisiones que se pueden tomar dependiendo de los saldos de estas cuentas a una fecha determinada.

El caso de los deudores, por tratarse de una situación semejante desde el punto de vista de las decisiones administrativas que se puedan tomar, se sugiere aplicar el análisis realizado para las rentas por cobrar.

4.4. Políticas para la gestión eficiente de los activos operativos

Aunque el PGCP no define el concepto de activo operativo, resulta lógico asociarlo con el desarrollo de actividades operacionales, las cuales se ejecutan como parte de la operación básica o cometido estatal de la entidad contable pública.

Por tanto, los activos operativos son todos aquellos que están estrechamente vinculados al desarrollo de actividades relacionadas con el cometido estatal de los entes públicos.

Identificar en la contabilidad los activos operativos y no operativos es muy importante, y de allí pueden derivarse algunas decisiones relacionadas con la disposición de los bienes o derechos que se posean.

Si se observa en una entidad bienes que no aportan directamente al logro de la operación básica de la entidad, estos bienes pueden ser entregados a otras entidades públicas que realmente los requieran, en calidad de venta, donación, comodato o cualquier otra forma que posibilite un mejor aprovechamiento de los recursos públicos.

No obstante, deberá establecerse el monto de los ingresos y gastos que generan estos activos, porque aunque estén vinculados a actividades no operativas, es posible que de ellos se estén derivando ingresos importantes que ayuden a financiar la ejecución de inversiones que materializan el cometido de las entidades.

Contablemente pueden identificarse algunos activos que no necesariamente contribuyen directamente al desarrollo del cometido de las entidades públicas, y más aun cuando se trata de entidades no financieras, tal es el caso de las inversiones administración de liquidez que se registran en las cuentas 1201-Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda; 1202- Inversiones administración de liquidez en títulos participativos, y 1204 - Inversiones administración de liquidez en instrumentos derivados, del grupo 12 - Inversiones.

Es importante tener presente que estas cuentas tienen un propósito muy especial que se resume en optimizar los excedentes de tesorería, por lo tanto debe haber claridad suficiente en el sentido de que los valores allí registrados deben aplicarse una vez se requieran para cubrir las obligaciones que surjan en el normal desarrollo de las operaciones de las entidades.

No es normal, por ejemplo, que teniendo recursos en este tipo de inversiones los gerentes públicos acudan a fuentes externas de financiamiento, tales como créditos de tesorería, incurriendo en costos financieros innecesarios.

De igual manera, es posible encontrar bienes inmuebles que no se utilizan en las operaciones normales de las entidades, y que por este motivo se tienen en arren-



damiento, los cuales han de reconocerse específicamente en la cuenta 1682 - Propiedades de inversión. En este caso, puede resultar más productivo en términos sociales proceder a vender el activo en cuestión o entregarlo en comodato a otra entidad que efectivamente lo requiera, si es que el titular no pretende desprenderse de la propiedad del bien.

Hacia este propósito de derivar políticas para una gestión eficiente de activos del Estado apunta la Contaduría General de la Nación, pues también contempla en el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos la cuenta 1637 – Propiedades, planta y equipo no explotados, la cual se encuentra estructurada de la siguiente forma:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
16	Propiedades, planta y equipos
1637	Propiedades, planta y equipo no explotados
163701	Terrenos
163702	Construcciones en curso
163703	Edificaciones
163705	Plantas, ductos y túneles
163706	Redes, líneas y cables
163707	Maquinaria y equipo
163708	Equipo médico y científico
163709	Muebles, enseres y equipos de oficina
163710	Equipos de comunicación y computación
163711	Equipos de transporte, tracción y elevación
163712	Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería

La descripción que trae el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública señala que esta cuenta representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

En esta cuenta las entidades públicas tienen la oportunidad de registrar las propiedades,

planta y equipo que, no obstante ser de su propiedad, no están utilizando. Esta partida ha sido muy importante para el Gobierno Nacional, pues a partir de allí y en pro de fortalecer el programa de gobierno relativo a la gestión eficiente de activos, se ha logrado identificar gran cantidad de bienes improductivos, para tomar posteriormente la decisión de su venta o traslado a otras entidades.

La CGN pretende fortalecer este tipo de información como resultado del proyec-

to de armonización del PGCP con las normas internacionales de contabilidad pública - NICSP. La NICSP número 16 denominada “Propiedades de inversión” tiene como objetivo prescribir el “... tratamiento contable de los inmuebles cuyo uso no está asociado directamente a las operaciones ordinarias de la entidad, por

los cuales la entidad percibe un ingreso o rendimiento”.

Bajo esta perspectiva, y habiendo determinado que esta clasificación es pertinente de acuerdo con los propósitos informativos de los usuarios de la información, la CGN ha propuesto crear la siguiente cuenta del grupo de propiedades, planta y equipo:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
16	Propiedades, planta y equipos
1682	Propiedades de inversión
168201	Terrenos
168202	Edificaciones
168290	Otras propiedades de inversión

De acuerdo con la descripción del Manual de Procedimientos, esta cuenta representa el valor de los inmuebles de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, que están destinados a generar ingresos como producto de su arrendamiento.

4.5 Focalización de gastos ambientales

Pueden generarse a partir de la contabilidad pública informes específicos relacionados con el medio ambiente.

Es pertinente advertir que los procedimientos para efectos de reconocer contablemente estos recursos fueron modificados mediante la Resolución CGN 222 de 2006, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos estructura el grupo 18 de Recursos Naturales no Renovables, con respecto a cuenta, de la siguiente forma:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
18	Recursos naturales no renovables
1820	Recursos naturales no renovables en explotación
1825	Agotamiento acumulado de recursos naturales no renovables en explotación (cr)
1840	Inversiones en recursos naturales no renovables en explotación
1845	Amortización acumulada de inversiones en recursos naturales no renovables en explotación (cr)



De acuerdo con las nuevas disposiciones en esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los recursos naturales no renovables que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación. También incluye las inversiones orientadas a su explotación.

La norma dispone que las erogaciones realizadas con el propósito de proteger el medio ambiente de daños, para repararlo del deterioro y mantenerlos, así como aquellas orientadas a la investigación, estudios y educación ambiental, deben afectar directamente el gasto, por lo cual el CGC tiene previstas las siguientes cuentas:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CUENTAS
55	Gasto Público Social
5508	Medio ambiente
550801	Actividades de conservación
550802	Actividades de recuperación
550803	Actividades de adecuación
550804	Investigación
550805	Educación, capacitación y divulgación ambiental
550806	Estudios y proyectos
550807	Asistencia técnica
550808	Transferencia de tecnología
550809	Manejo y administración de información
550890	Otros gastos en medio ambiente

Según el Manual de Procedimientos, esta cuenta representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Con la nueva estructura de cuentas se concluye que el informe de recursos naturales renovables está orientado a revelar

fundamentalmente el esfuerzo que hace la administración pública por su conservación, y no a suministrar información sobre el valor de los recursos existentes. Contrario a lo que sucede para el caso de los recursos naturales no renovables, pues para estos se reconoce el valor de los recursos existentes más las inversiones que se hacen para efectos de explotarlos.

Nótese que la mayor preocupación de la administración pública y de la sociedad

en general radica en el hecho de identificar la calidad de los recursos naturales, pues las acciones del hombre y sus propósitos desarrollistas en términos económicos han provocado una degradación tal que compromete la sostenibilidad del medio ambiente, así lo han manifestado las diferentes autoridades en esta materia en las conferencias mundiales sobre medio ambiente. Por eso, en la actualidad, los mayores intereses por parte de la sociedad y de los gobiernos del mundo se centran en la conservación del ambiente promoviendo el desarrollo económico bajo condiciones de sustentabilidad.

En adelante, para determinar el conjunto de erogaciones realizadas por un ente público a fin de tomar decisiones en materia ambiental, o para demostrar el cumplimiento de un mandato constitucional y legal, en términos de la conservación de los recursos naturales, se deben considerar los valores registrados en las cuentas antes señaladas. Es decir, en la cuenta 5508 para los recursos en conservación, y en las cuentas del grupo 18 para los recursos no renovables o en explotación.

Los datos que las anteriores cuentas arrojen podrán ser la base para decidir sobre nuevas inversiones o erogaciones, para adelantar la ejecución de programas ambientales, para aplazar las apropiaciones o proyectos relacionados con el medio ambiente, para focalizar o reorientar las inversiones que solucionan un problema concreto, o para fijar una política en materia de inversión ambiental.

Debe tenerse en cuenta que la contabilidad revela los valores que se han aplicado en este tipo de recursos, y no muestra los impactos que han tenido las erogaciones realizadas, de tal modo que, adicional a

esta información, es importante acopiar información cualitativa sobre los beneficios o resultados concretos logrados con las inversiones realizadas, así se tendrá una información más integral que soporte aun más las decisiones que se puedan tomar.

4.6. Cumplimiento de obligaciones en el corto y largo plazos

Al igual que en los casos anteriores, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos incorpora algunas partidas relacionadas con las obligaciones, las cuales canalizan los diferentes hechos relacionados con el financiamiento de las entidades. Si en estas cuentas se reconocen adecuadamente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales realizados se tiene entonces un buen instrumento que puede ser utilizado para efectos de tomar decisiones relacionadas con este tema.

Son varios los tipos de obligaciones que las entidades públicas pueden contraer, entre ellas: operaciones de crédito público, operaciones de financiamiento e instrumentos derivados, cuentas por pagar, obligaciones laborales y de seguridad social integral, otros bonos y títulos emitidos, pasivos estimados y otros pasivos.

Un buen tomador de decisiones encuentra en la información contable un buen instrumento para determinar si sus obligaciones están siendo pagadas oportunamente, y si se tiene el flujo de efectivo necesario que permita su pago sin que afecte el normal funcionamiento de la entidad.

Todas las obligaciones tienen jurídicamente una fecha de vencimiento, razón por la cual las divisiones de contabilidad



en las entidades, o las áreas específicas a las cuales se haya encargado esta función, deberán generar listados periódicos indicando los pagos más inmediatos, así como las fuentes para obtener los recursos con los cuales se harán dichos pagos.

En gran cantidad de ocasiones las entidades presentan problemas de liquidez, y ello hace que estas acudan al endeudamiento para poder cubrir sus obligaciones en el corto plazo. Sin embargo, para tomar esta decisión se debe saber la capacidad que tienen las entidades para endeudarse, pues acudir permanentemente a recursos de terceros por la vía de los créditos puede generar una “bola de nieve” que se vuelve inmanejable en el mediano y largo plazos, pues no solo aumenta el valor de los desembolsos para cubrir el capital sino que también aumentan los costos financieros.

En este sentido, es importante lo que las normas jurídicas aplicables a las entidades públicas han reglamentado para limitar las decisiones de contraer deudas.

Aunque contablemente, y más precisamente del balance general pueden obtenerse algunos indicadores que ayudan a entender la capacidad que tienen las entidades para contraer obligaciones, es bien claro que estos no son de obligatorio cumplimiento. Los siguientes son algunos indicadores que pueden arrojar datos importantes y útiles para decidir sobre el tema en cuestión:

4.6.1. Endeudamiento total

El endeudamiento total está representado por la siguiente fórmula: $\text{pasivo total} / \text{activo total}$.

Esta relación es bastante general, y mide el grado de apalancamiento que corres-

ponde a la participación de los acreedores o terceros en los activos del ente público. En esta medida, mientras mayor sea el indicador, mayor participación, dependencia y apalancamiento financiero tendrá la entidad.

4.6.2. Endeudamiento a corto plazo

El endeudamiento a corto plazo está representado por la siguiente fórmula: $\text{pasivo corriente} / \text{activo total}$.

Este indicador es un poco más exigente, y tiene el propósito de medir la capacidad de endeudamiento que tiene la entidad en el corto plazo. Revela el porcentaje de participación con terceros cuyo vencimiento no es superior a un año.

4.6.3. Endeudamiento financiero

El endeudamiento financiero está dado por la siguiente fórmula: $\text{Obligaciones financieras} / \text{ingresos reales}$.

Este indicador mide los flujos de efectivo con que se cuenta para efectos de cubrir las obligaciones, en el corto y/o largo plazos. Mientras menor sea el indicador mayor capacidad tendrá la entidad para cubrir sus obligaciones con recursos propios, sin necesidad de asumir más costos financieros producto de refinanciamientos o de nuevos créditos.

Los anteriores son algunos indicadores que pueden aplicarse y arrojar resultados interesantes.

Como antes se indicaba, el Congreso de la República expidió la Ley 358 de 1997, por la cual se reglamenta el artículo 364 de la Constitución y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento.

El artículo primero de la referida Ley expresa que: “*De conformidad con lo*

dispuesto en el artículo 364 de la Constitución Política, **el endeudamiento de las entidades territoriales no podrá exceder su capacidad de pago.**

Para efectos de la presente ley, **se entienden por capacidad de pago el flujo mínimo de ahorro operacional que permite efectuar cumplidamente el servicio de la deuda en todos los años, dejando un remanente para financiar inversiones**". (Negrilla fuera de texto).

Continúa señalando el artículo segundo que: "Se presume que existe capacidad de pago cuando los intereses de la deuda al momento de celebrar una nueva operación de crédito, no superan el cuarenta por ciento (40%) del ahorro operacional.

(...).

Parágrafo: *El ahorro operacional será el resultado de restar los ingresos corrientes, los gastos de funcionamiento y las transferencias pagadas por las entidades territoriales. Se consideran ingresos corrientes los tributarios, no tributarios, las regalías y compensaciones monetarias efectivamente recibidas, las transferencias nacionales, las participaciones en las rentas de la nación, los recursos del balance y los rendimientos financieros...*". (Negrilla fuera de texto).

De igual manera, expresa el artículo tercero que: "Para el cálculo de los ingresos corrientes, se descontarán los activos, inversiones y rentas de las entidades territoriales, que respalden los procesos de titularización vigentes.

(...)"

El artículo cuarto de la misma ley establece los siguientes indicadores con los cuales las entidades públicas tienen

claridad sobre la capacidad de contraer obligaciones, así:

"Cuando el endeudamiento de la entidad territorial se sitúe en una relación intereses / ahorro operacional superior al 40% sin exceder el 60%, estas entidades podrán celebrar operaciones de crédito público, siempre y cuando el saldo de la deuda de la vigencia anterior no se incremente a una tasa superior a la variación del índice de precios al consumidor (IPC) proyectado por el Banco de la República.

(...)"

Continúa señalando el artículo sexto de la Ley 358: "Ninguna entidad territorial podrá, sin autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contratar nuevas operaciones de crédito cuando su relación intereses / ahorro operacional supere el 60% o su relación saldo de la deuda / ingresos corrientes supere el 80%. Para estos efectos, las obligaciones contingentes provenientes de las operaciones de crédito público se computarán por un porcentaje de su valor, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y en los reglamentos vigentes".

Para dar cumplimiento a las anteriores disposiciones se requiere que las entidades públicas tengan adecuados sistemas de información que les permitan generar los indicadores de sostenibilidad de la deuda con razonabilidad y confianza, más aun cuando en el artículo siete de esta ley de endeudamiento se establece 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



te anterior; con un ajuste correspondiente a la meta de inflación establecida por el Banco de la República para la vigencia presente”.

Lo dispuesto en el artículo antes citado quiere significar que las variables con las cuales se calculan las diferentes razones deben obtenerse de los registros que tenga la contabilidad pública a través de

las cuentas que se tienen para este fin, es decir, las cuentas de planeación y presupuesto, o más conocidas como cuentas clase cero.

En resumen:

La Ley 358 de 1997 es comúnmente conocida como la ley de Semáforos, y a cada situación del indicador se le asocia con un color: verde, amarillo y rojo, así:

Intereses / ahorro operacional	Situación	Posibilidades
Menor o igual al 40%	Verde	Se presume que la entidad tiene capacidad de pago, y por tanto puede celebrar operaciones de crédito.
Mayor a 40% y menor de 60%	Amarillo	La entidad tiene capacidad de pago limitada, y la celebración de nuevos créditos está condicionada a que el saldo de la deuda de la vigencia anterior no se incremente a una tasa superior a la variación del índice de precios al consumidor proyectado por el Banco de la República.
Mayor al 60%	Rojo	Se presume que la entidad no tiene capacidad de pago, y por tanto no puede contraer nuevos créditos sin autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4.7. Indicadores de gestión: ejecución de ingresos, ejecución de gastos

La CGN ha denominado a las relaciones entre las variables que involucran los diferentes componentes del presupuesto y su respectiva ejecución “Índices de ejecución y desarrollo administrativo”.

Se presenta en esta parte la estructura de las cuentas de presupuesto y tesorería a nivel de grupos y cuentas, a partir de la cual se señalarán algunos indicadores que pueden ser aplicados por los entes públicos para efectos de analizar su situación financiera desde la perspectiva presupuestal.

Adicionalmente, se retoman algunos subtemas de la materia presupuestal relacionada con la contabilidad, las cuales, evidentemente, ayudan a la comprensión, análisis e interpretación de la información que arroja estas cuentas.

4.7.1. Estructura de las cuentas de presupuesto y tesorería

La siguiente es la estructura de las cuentas de presupuesto en cuanto a clase y grupos que establece el nuevo Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública:

CÓDIGOS	NOMBRE DE LAS CLASES Y GRUPOS
0	Cuentas de presupuesto y tesorería
02	Presupuesto de ingresos y tesorería
03	Presupuesto de gastos de funcionamiento
04	Presupuesto del servicio de la deuda pública
05	Presupuesto de gastos de inversión aprobados
06	Presupuesto de gastos de inversión ejecutados
07	Presupuesto de gastos de inversión pagados
08	Reservas presupuestales y cuentas por pagar
09	Vigencias futuras

Esta nueva estructura de las cuentas de presupuesto y tesorería incorpora con mayor detalle los diferentes componentes del presupuesto de ingresos y gastos. Es decir, para el caso de los ingresos, se detallan los diferentes conceptos que señala el Estatuto Orgánico del Presupuesto, así: ingresos tributarios, ingresos no tributarios, transferencias y aportes, recursos de capital, contribuciones parafiscales, e ingresos por fondos especiales, permitiendo establecer al interior de cada grupo de

cuentas las diferentes etapas de aprobación y ejecución.

Las cuentas del presupuesto de gastos igualmente incorporan los tres grandes conceptos que señala el Estatuto Orgánico del Presupuesto, así: Funcionamiento, inversión y servicio de la deuda. En este caso también se permite establecer dentro de cada grupo de cuentas las diferentes etapas de aprobación, compromisos, obligaciones y pagos.



Estas cuentas de presupuesto y tesorería son importantes porque se incorporan al sistema de contabilidad patrimonial, posibilitando un análisis integral sobre la situación financiera de una entidad contable pública a partir de un mismo sistema de información.

4.7.2. Ecuaciones para determinar resultados presupuestales de ingresos, gastos y definitivo

El resultado presupuestal definitivo depende de los resultados presupuestales de

ingresos y gastos, por ello se describe seguidamente cómo se determina cada uno de estos resultados presupuestales.

4.7.2.1. Resultado presupuestal de ingresos

“El resultado presupuestal de ingresos se determina comparando el presupuesto de ingresos aprobado con el resultado de sumar los ingresos por ejecutar y los ingresos no aforados. De esta forma:

$$\begin{aligned} \text{Si Ingresos aprobados} &> \text{Ingresos por ejecutar} + \text{Ingresos no aforados} = \text{Déficit} \\ \text{Si Ingresos aprobados} &< \text{Ingresos por ejecutar} + \text{Ingresos no aforados} = \text{Superávit} \\ \text{Si Ingresos aprobados} &= \text{Ingresos por ejecutar} + \text{Ingresos no aforados} = \text{Equilibrio} \end{aligned}$$

Si el saldo de los recaudos por ingresos no aforados es cero, entonces el resultado presupuestal resulta de comparar los

ingresos aprobados con los ingresos por ejecutar.

Lo anterior puede observarse de otra forma:

$$\begin{aligned} \text{Ingresos aprobados} - \text{Ingresos por ejecutar} &= \text{Ejecución de ingresos} \\ \text{Ejecución de ingresos} &= \text{Saldo débito de los ingresos por ejecutar} \\ \text{Ejecución de ingresos} + \text{Ingresos no aforados} &\text{ Vs } \text{Ingresos aprobados} = \text{Resultado} \\ &\text{presupuestal de ingresos} \end{aligned}$$

Obsérvese que los ingresos no aforados no constituyen ejecución de ingresos y por tanto su recaudo no disminuye los ingresos por ejecutar hasta tanto éstos sean adicionados”⁶.

4.7.2.2. Resultado presupuestal de gastos

“El resultado presupuestal de gastos se determina comparando el presupuesto de gastos aprobado con el presupuesto de gastos ejecutado. De esta forma:

Presupuesto de gastos ejecutado = gastos aprobados - gastos por ejecutar - gastos comprometidos.

⁶ PULGARÍN GIRALDO, Hernán, CANO PABÓN, Jairo Alberto y otros. Contabilidad Pública – La respuesta a los interrogantes más comunes de las finanzas estatales. ECOE ediciones. Bogotá, D. C., 2005. Página 134.

Si gastos aprobados > Gastos ejecutados
= Superávit

Si gastos aprobados \Rightarrow Gastos ejecutados
= Déficit

Si Gastos aprobados = Gastos ejecutados
= Equilibrio

Adicionalmente, obsérvese que:

El presupuesto de gastos ejecutado = Saldo débito de los gastos comprometidos.

El déficit presupuestal de gastos no es posible desde el punto de vista constitucional y legal. En primer lugar la Constitución preceptúa en su artículo 345 lo siguiente: “ (...). Tampoco podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, por las asambleas departamentales, o por los concejos distritales o municipales, ni transferir crédito alguno a objeto no previsto en el presupuesto”, y en segundo lugar, el Estatuto Orgánico del Presupuesto establece los certificados de disponibilidad como un mecanismo que garantiza no ordenar más gastos de los presupuestados. Por eso, aunque el déficit presupuestal de gastos es un resultado lógico, no es posible legalmente.

Un gran porcentaje de ejecución presupuestal de gastos puede resultar un sofisma de distracción, pues téngase en cuenta que la ejecución de gastos se entiende desde el momento en que se perfecciona el compromiso y no cuando se ha recibido a satisfacción los bienes y servicios”⁷.

4.7.2.3. Resultado presupuestal definitivo

“El resultado presupuestal definitivo surge como una suma aritmética de los re-

sultados presupuestales de ingresos y de gastos, así:

Resultado de ingresos + Resultado de gastos = 0 \Rightarrow equilibrio.

Resultado de ingresos + Resultado de gastos > 0 \Rightarrow Superávit.

Resultado de ingresos + Resultado de gastos < 0 \Rightarrow Déficit.

El resultado definitivo también se puede obtener de la siguiente forma:

Si ejecución de ingresos + ingresos no aforados = Ejecución de gastos \Rightarrow equilibrio.

Si ejecución de ingresos + ingresos no aforados > Ejecución de gastos \Rightarrow Superávit.

Si ejecución de ingresos + ingresos no aforados > Ejecución de gastos \Rightarrow Déficit”⁸.

4.7.3. Indicadores de gestión

Las siguientes son algunas relaciones cuyos indicadores complementan el análisis sobre los resultados y tendencias de las gestiones realizadas:

- Ejecución del presupuesto de ingresos = Ingresos ejecutados / ingresos aprobados.

Este indicador señala en términos porcentuales la ejecución del presupuesto de ingresos, por tanto arroja información sobre los recursos con los cuales se financiarán los respectivos gastos de la vigencia.

En términos absolutos, la ejecución presupuestal de ingresos se observa en el saldo débito de la cuenta “ingresos por ejecutar”.

⁷ Ibídem, página 137.

⁸ Ibídem, página 138.



- Ejecución del presupuesto de gastos = gastos ejecutados / gastos aprobados

Este indicador muestra en términos porcentuales la ejecución del presupuesto de gastos.

En términos absolutos, la ejecución presupuestal de gastos se puede observar en el saldo débito de la cuenta “gastos comprometidos”.

4.7.4. Información que suministra las cuentas de presupuesto y tesorería

Se describe seguidamente la información que se obtiene de las cuentas de presupuesto y tesorería, por lo que resulta bastante útil para una mayor comprensión sobre la dinámica de esta clase de cuentas, su respectiva utilidad y, en consecuencia, para tomar las decisiones que mejor correspondan, desde el punto de vista financiero, económico y social.

- Cuentas de presupuesto y tesorería

El nuevo Plan General de Contabilidad Pública señala que las cuentas de presupuesto y tesorería “... constituyen la expresión contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal desde la aprobación hasta la ejecución en sus componentes de ingresos y gastos, facilitando el seguimiento y control en cada una de dichas etapas y permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución”. (Párrafo 312 del PGCP).

Las cuentas de presupuesto y tesorería integran sistemáticamente el proceso de planeación en el Estado colombiano, el cual parte del plan de desarrollo como un instrumento de largo plazo, y se materializa con el presupuesto como instrumento de corto plazo mediante el cual se calculan anticipadamente los ingresos y gastos para una vigencia fiscal.

La mencionada integración, originada en la Constitución Nacional (véase el artículo 342), resulta fundamental para lograr los propósitos sociales de largo, mediano y corto plazos del Estado, por tal razón este sistema de cuentas debidamente aplicado se convierte en un verdadero instrumento para monitorear el cumplimiento de los objetivos, así como la eficiencia y la legalidad con la que se desarrolla la acción pública.

La denominación de cuentas de presupuesto y tesorería se debe a que estas revelan información sobre el presupuesto aprobado y ejecutado, así como de recursos obtenidos por la entidad contable pública que no constituyen ejecución, tal es el caso de los ingresos no aforados.

- Propósito de la CGN al reglamentar las cuentas de presupuesto y tesorería

La CGN pretende subsumir en el sistema de contabilidad pública el subsistema de información presupuestal. Tal como se intentó mediante un proyecto de acto legislativo presentado al Congreso de la República en el año 2003, la CGN estará preparada con un sistema de cuentas por partida doble que revela información sobre el presupuesto y su respectiva ejecución, para el día en que este organismo sea el competente y la Contraloría se dedique a ejercer el control fiscal, que es su razón de ser.

Adicionalmente, con las modificaciones que se introdujeron a estas cuentas, dadas las modificaciones realizadas mediante la Resolución 222 de 2006, se pretende un mayor detalle de los conceptos para cumplir con mayor eficiencia los procesos de refrendación de la información a las entidades territoriales para efectos de la

distribución de los recursos de propósito general del Sistema General de Participaciones a que tienen derecho, y también para cumplir eficientemente las funciones de categorización de los Departamentos y Municipios, cuando haya lugar.

- Competencia de la CGN para reglamentar cuentas de presupuesto

La CGN, en virtud de su función constitucional y legal, tiene la competencia para reglamentar la contabilidad pública, con las particularidades que la caracterizan, y el sistema presupuestal subsumido en la contabilidad es una particularidad.

Adicionalmente, los registros en estas cuentas deben realizarse de conformidad con las normas presupuestales que les sean aplicables por parte de la administración central y los entes descentralizados de cualquier nivel. De este manejo se excluyen las sociedades de economía mixta que no tengan el régimen de empresas industriales y comerciales del Estado y las entidades financieras, por lo que tampoco es violatorio de ningún tipo de disposiciones en esta materia.

- Información que revela las cuentas del presupuesto de ingresos

Las cuentas del presupuesto de ingresos revelan las etapas de aprobación y ejecución. Igualmente, incluye aquellos conceptos que por efectos de la ejecución requieren que se realicen las correspondientes modificaciones al presupuesto.

- Cuentas dispuestas para revelar el ciclo del presupuesto de ingresos

Las siguientes son las cuentas que revelan el ciclo del presupuesto de ingresos: ingresos aprobados, ingresos por ejecutar, recaudos en efectivo, ejecución en papeles y otros, reconocimientos, recau-

dos por ingresos no aforados.

- Equivalencia entre el presupuesto de ingresos y gastos en la planeación

Por lo general el presupuesto de ingresos aprobado es igual al presupuesto de gastos aprobado. Sin embargo, el Estatuto Orgánico del Presupuesto da la posibilidad de que el presupuesto se apruebe desequilibrado o desfinanciado, es decir, que el presupuesto de gastos sea superior al de ingresos. Así, el artículo 54 del Decreto 111 de 1996 expresa:

“Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno por conducto del Ministerio de Hacienda, mediante un proyecto de ley propondrá los mecanismos para la obtención de nuevas rentas o la modificación de las existentes que financien el monto de los gastos contemplados.

En dicho proyecto se harán los ajustes al proyecto de presupuesto de rentas hasta por el monto de los gastos desfinanciados (Ley 179 de 1994, artículo 24)”.

- Ejecución del presupuesto de ingresos

El presupuesto de ingresos se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, papeles y otras cancelaciones, o con los reconocimientos siempre y cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplen. La ejecución del presupuesto de ingresos incluye operaciones con y sin situación de fondos.

- Fecha para registrar el presupuesto aprobado

Por el principio de “anualidad” del sistema presupuestal (artículo 14 del Decreto 111 de 1996), el año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre de cada año; por tanto, dado que el año fis-



cal se cierra en esa fecha, el presupuesto aprobado se debe registrar el primero de enero de cada vigencia.

- Lógica de la naturaleza de las cuentas de presupuesto

La naturaleza de estas cuentas no tiene ninguna lógica, como tampoco la tiene la naturaleza de las demás clases de cuentas. Las naturalezas débito y crédito de las cuentas simplemente un mecanismo que permite su respectiva dinámica.

- Registro contable del presupuesto de ingresos aprobado.

Se debita la cuenta “ingresos aprobados” y se acredita la cuenta “ingresos por ejecutar”, en la subcuenta que corresponda según el concepto.

- Registro de la ejecución del presupuesto de ingresos.

Se disminuyen los “ingresos por ejecutar” y se aumentan los “recaudos en efectivo”, o los “reconocimientos”, o “ejecución en papeles y otros”, según sea la forma de ejecución.

- Ejecución del presupuesto por vías diferentes del efectivo

Como se mencionó antes, es posible la ejecución en papeles y otros, y la ejecución vía reconocimientos.

- Reconocimientos.

Son una especie de causación presupuestal.

Son los ingresos reconocidos a 31 de diciembre, que hacen parte de la ejecución de la vigencia fiscal y se tiene la certeza de que su recaudo se efectuará en la vigencia siguiente. En consecuencia, no hacen parte del presupuesto de la vigencia en la cual se recaudan. Se aplica a los

conceptos de transferencias por recibir del sistema general de participaciones y créditos aprobados por desembolsar.

En otras entidades públicas representa el valor causado en desarrollo de su actividad de venta de bienes o servicios, siempre que la normatividad presupuestal que le aplique contemple esta etapa dentro de la ejecución del presupuesto.

- Reconocimientos por transferencias y causación en cuentas reales.

La causación en cuentas reales dependerá del momento en que se tenga la certeza del derecho. La descripción de este tipo de cuentas señala que el momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones. Por consiguiente, si el momento o la fecha en la que se conoce el derecho es diciembre 31, la respuesta es afirmativa.

- Registro contable de los reconocimientos.

Se acreditan los reconocimientos y se disminuyen los ingresos por ejecutar.

- Control de los reconocimientos en la vigencia siguiente.

Los reconocimientos se controlan contablemente mediante tres cuentas que son útiles para monitorear y evaluar el comportamiento de estos recursos, así: reconocimientos de vigencias anteriores, reconocimientos por ejecutar vigencias anteriores, y recaudos por reconocimientos de vigencias anteriores.

- Adiciones presupuestales.

Una adición presupuestal es una modificación al presupuesto que significa un aumento en el monto total del presupuesto, tanto de ingresos como de gastos, de tal

manera que se conserve el equilibrio del presupuesto.

- Ingresos no aforados.

Son valores recaudados en efectivo, en papeles u otra modalidad, durante la vigencia, de los diferentes conceptos del presupuesto de ingresos o rentas de la entidad, por rubros no aforados en el presupuesto inicial de ingresos o aforados por un menor valor.

- Registro contable de los recaudos de ingresos no aforados.

Se debitan los recaudos por ingresos no aforados y se acreditan los recaudos en efectivo.

- Adición de ingresos no aforados.

Adicionar los ingresos no aforados es potestad del competente. Los ingresos no aforados pueden ayudar a atenuar un comportamiento deficitario de un rubro del presupuesto de ingresos, lo cual es sano desde el punto de vista fiscal. Por ello la norma establece que adicionar este tipo de recursos es potestativo del competente.

- Disponibilidad inicial como rubro del presupuesto de ingresos.

Es un rubro del presupuesto de ingresos que revela "... el saldo de caja, bancos e inversiones temporales, proyectado a 31 de diciembre de la vigencia en curso, excluyendo los dineros recaudados que pertenecen a terceros y por lo tanto no tienen ningún efecto presupuestal. Hay que recordar que la disponibilidad inicial debe ser igual al valor estimado como disponibilidad final de la ejecución presupuestal de la vigencia en curso. Se debe especificar en un anexo si existen recursos con destinación preestablecida indicando su

origen y el uso. (Artículo 12 del Decreto 115 de 1996 - Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General del Presupuesto Nacional. Aspectos generales del proceso presupuestal colombiano. Bogotá, D. C., página 117).)

- Cierre de las cuentas del presupuesto de ingresos.

El proceso de cierre de las cuentas de presupuesto de ingresos debe realizarse al finalizar la vigencia fiscal correspondiente.

- Procedimiento para cerrar las cuentas del presupuesto de ingresos.

Dado que las cuentas del presupuesto de ingresos conforman una igualdad o equivalencia, es decir, que: ingresos aprobados = ingresos por ejecutar + Recaudos en Efectivo + ejecución en papeles y otros + reconocimientos - los recaudos por ingresos no aforados, entonces, cada uno de los saldos de las mencionadas cuentas se cierran contra la cuenta de "ingresos aprobados".

- Información que revela las cuentas del presupuesto de gastos.

El presupuesto de gastos de la vigencia contempla sus diferentes momentos o etapas como son la aprobación, el registro presupuestal o gastos comprometidos, la constitución de la obligación y el pago con o sin flujo de efectivo.

- Etapas del presupuesto de gastos.

Las etapas de la ejecución presupuestal de gastos son: aprobación, expedición del certificado de disponibilidad presupuestal, registro presupuestal o certificado de compromiso, constitución de la obligación y el pago de la obligación. No obstante, a partir de la vigencia del nuevo



Régimen de Contabilidad Pública (enero 1 de 2007) no se reconoce contablemente la etapa de certificados de disponibilidad por no constituir ejecución presupuestal.

- Registro contable del presupuesto de gastos aprobado.

Se debita por cada componente del presupuesto, según corresponda, en la denominación “aprobados” y se acredita el componente que corresponda en la denominación “por ejecutar”.

- Ejecución del presupuesto de gastos

Se entiende ejecución presupuestal de gastos desde el mismo momento en que se perfecciona el compromiso con el registro presupuestal. (Artículo 20 del Decreto 568 de 1996).

- Registro presupuestal

El registro presupuestal es la operación mediante la cual se perfecciona el compromiso y se afecta en forma definitiva la aprobación, garantizando que esta no será desviada a ningún otro fin. En esta operación se deben indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a que haya lugar. (Artículo 20 del Decreto 568 de 1996).

- Registro del recibo a satisfacción de bienes o servicios

Se reconocen (debitan) las “obligaciones contraídas” y se disminuye el rubro de comprometidos, según la obligación.

- Registro del pago de una obligación

Se debita el concepto que corresponda de la obligación como pagos en efectivo de la vigencia y se acredita o disminuye el concepto de obligación contraída.

- Disponibilidad final

La disponibilidad final corresponde a la

diferencia entre el presupuesto de ingresos y el presupuesto de gastos (artículo 15 del Decreto 115 de 1996).

“... es un resultado obtenido de restar a la suma de la disponibilidad inicial y del valor total de los ingresos de la vigencia el valor total de los gastos de la misma. No constituyen una apropiación para atender gastos y refleja solamente un excedente de recursos”. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General del Presupuesto Nacional. Aspectos generales del proceso presupuestal colombiano. Bogotá, D. C., página 129).

- Vigencias expiradas

Son cuentas por pagar que tienen los entes públicos, contraídas por la recepción a satisfacción de un bien o servicio, y corresponden a vigencias anteriores.

De acuerdo con la Dirección de Presupuesto Nacional “... solo sería posible cancelar aquellos compromisos originados en vigencias fiscales anteriores con cargo al presupuesto vigente, que en su oportunidad se adquirieron con las formalidades legales y contaron con apropiación presupuestal disponible o sin comprometer que las amparaban. (...) los gastos que así se apropien deben estar en el mismo detalle del decreto de liquidación o en un grado de detalle que permita identificar el gasto que se está realizando, indicando que se trata de vigencias expiradas, para garantizar que estos se orientan a cancelar las obligaciones que se sustentaron.

Todo lo anterior sin perjuicio de la responsabilidad que les corresponda a los funcionarios de la administración por las actuaciones que causaron el no pago de estas obligaciones en cumplida forma”. (Concepto 3816 de 1995 – Dirección General del Presupuesto Nacional).

- Traslados presupuestales.

Los traslados presupuestales no tienen ningún efecto sobre el monto total del presupuesto. Un traslado significa disminuir la disponibilidad a una partida (crédito) para aumentar la disponibilidad de otra (contracrédito), por tanto no modifican el monto total. Los traslados presupuestales sólo aplican para el caso del presupuesto de gastos.

- Cierre de cuentas del presupuesto de gastos.

Dado que: conceptos aprobados = conceptos por ejecutar + conceptos comprometidos + obligaciones contraídas + pagos de la vigencia, entonces los “conceptos aprobados” se convierten en las subcuentas contra las que se cerrarán las demás partidas que tengan saldo.

- Reservas presupuestales

Las reservas presupuestales son excepciones al principio de anualidad del presupuesto. Son apropiaciones que se constituyen con base en los compromisos existentes a diciembre 31, los cuales han sido adquiridos legalmente, de tal forma que le permita al ente público efectuar el pago en la vigencia siguiente cuando el contratista entregue a satisfacción los bienes y servicios contratados.

El párrafo transitorio del artículo 8 de la Ley 819 de 2003 establece lo siguiente:

“El treinta por ciento (30%) de las reservas del Presupuesto General de la Nación y de las Entidades Territoriales que se constituyan al cierre de la vigencia fiscal del 2004 se atenderán con cargo al presupuesto del año 2005. A su vez, el setenta por ciento (70%) de las reservas del Presupuesto General de la Nación y de las Entidades Territoriales que se constituyan al cierre de

la vigencia fiscal de 2005 se atenderá con cargo al presupuesto del año 2006.

Para lo cual, el Gobierno Nacional y los Gobiernos Territoriales, respectivamente, harán por decreto los ajustes correspondientes”.

- Cuentas para monitorear la ejecución de las reservas presupuestales

Las cuentas que se tienen para monitorear y hacer seguimiento a las reservas presupuestales son: reservas presupuestales constituidas, reservas presupuestales por ejecutar, obligaciones contraídas por reservas presupuestales, y reservas presupuestales pagadas.

- Cuentas por pagar

Desde el punto de vista presupuestal, las cuentas por pagar son aquellas que se constituyen con base en las obligaciones existentes a diciembre 31, las cuales surgieron por recibir a satisfacción bienes y servicios contratados.

- Reconocimiento de las cuentas por pagar constituidas

Las partidas para reconocer las cuentas por pagar son: cuentas por pagar constituidas, cuentas por pagar pendientes de cancelar, y cuentas por pagar canceladas.

- Vigencias futuras

Son las autorizaciones del órgano competente para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales futuras, cuando su ejecución se inicia con presupuesto de la vigencia en curso y el objeto del compromiso se llevará a cabo en varias vigencias, de acuerdo con la normatividad vigente.

- Registro de las vigencias futuras

Una vez aprobadas, se debita la cuenta “Compromisos de vigencias futuras por incorporar al presupuesto” y se acredita



“vigencias futuras aprobadas”. En la medida que el proyecto se vaya incorporando en los presupuestos de las diferentes vigencias, se acredita “Compromisos de vigencias futuras por incorporar al pre-

supuesto” y se debita “Compromisos de vigencias futuras incorporados al presupuesto”. De esta forma este sistema de cuentas suministra información sobre los macroproyectos en ejecución que han comprometido vigencias futuras.

5. Bibliografía

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 222 de 2006, por medio de la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 119 de 2006, por medio de la cual se adoptó el Manual de Procedimientos para garantizar la sostenibilidad de los sistemas de contabilidad pública.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Diccionario de Términos de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional. Bogotá, D. C., 1998.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La contabilidad pública y los controles político y social. Imprenta Nacional. Bogotá, D. C., 1998.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN – DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. La contabilidad pública: un instrumento para el control social. Imprenta Nacional. Bogotá, D. C., 2003.

Constitución Política de Colombia 1991 – comentada y concordada. Ediciones Librería. Bogotá, D. C., 2002.

CARDONA AGUIRRE, Jairo Hernando. Sistemas contables. Editorial Mc Graw Hill. Bogotá, D. C., 1998.

CHURCHMAN, C. West. El enfoque de sistemas. Editorial Diana. México, abril de 1995.

LAUDON, Kenneth C., y LAUDON, Jane P. Administración de los sistemas de información – Organización y tecnología. Tercera edición. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A. México, 1996.

MILLÁN PUENTES, Régulo. 100 años de investigación científica de la contabilidad – teorías y doctrinas de la contabilidad. Editorial Kimpres Ltda. Bogotá, D. C., febrero de 2000.

PULGARÍN GIRALDO, Hernán; CANO PABÓN, Jairo Alberto, y otros. Contabilidad Pública – las respuestas a los interrogantes más comunes de las finanzas estatales. ECOE ediciones. Bogotá, 2005.

PULGARÍN GIRALDO, Hernán y CANO PABÓN, Jairo Alberto. Historia de la Contabilidad Pública en Colombia. Revista Contaduría Universidad de Antioquia número 37. Medellín, septiembre de 2000.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA – DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. 2019, Visión Colombia II centenario – Propuesta para discusión. Editorial Planeta Colombiana S.A., primera edición. Bogotá, D.C., agosto de 2005.



DECRETO 2649 DE 1993 - PLAN ÚNICO DE CUENTAS. Editorial Legis. Bogotá, D. C., 2005.

LEY 298 DE 1996. Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como una unidad administrativa especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones.

LEY 358 DE 1997, por la cual se reglamenta el artículo 364 de la Constitución y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento.

LEY 734 DE 2002. Por la cual se adopta el Código Disciplinario Único.

LEY 819 DE 2003, por la cual se reglamenta el marco fiscal de mediano plazo.

www.contaduria.gov.co – Página web de la Contaduría General de la Nación.



www.imprenta.gov.co
Conmutador: PBX (0571) 457 80 00
Carrera 66 No. 24-09
Bogotá, D. C., Colombia