

EL SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

Por Hernan Pulgarín Giraldo

Contador Público Universidad de Antioquia

Especialista en Finanzas Públicas. Profesor del Departamento de Ciencias Contables,

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia.

Profesor de la Facultad de Contaduría de UNNULA

hernanpulgarin@hotmail.com

Por Jaime Alberto Cano Pabón

Contador Público

Especialista en Gestión Tributaria.

Profesor Catedrático del Departamento de Ciencias Contables,

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia.

Ex-Contador General del Departamento de Antioquia.

jcanopab@medellin.goban.gov.co

EL SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

En esta parte hemos de referirnos primero al concepto general de sistema, para luego hablar del sistema contable público y, específicamente, el adoptado en Colombia. Emiro Rotundo plantea que sistema es "una red de relaciones de información que ponen en funcionamiento un conjunto de decisiones en los diferentes elementos del sistema, lo cual hace que éste opere en la forma que le es propia"¹. Los autores consultados coinciden en definir el concepto de sistema como un todo lleno de sentido y conformado de partes debidamente interconectadas o integradas con el propósito de lograr un fin específico. Así, el mismo concepto general de contabilidad puede definirse, también, como un macrosistema que genera sistemas de información. Esta acepción es válida en el sentido de que la contabilidad, de acuerdo a sus posibles usos o aplicaciones y a las necesidades de los usuarios, suministra información con propósitos diferentes. La contabilidad cuenta con ramas especializadas que persiguen objetivos específicos o particulares, entre ellas pueden citarse la contabilidad financiera, tributaria, costos, ambiental, social, agrícola, presupuestal, pública, etc., todas ellas respondiendo a diversas necesidades de información.

Para el caso que nos ocupa, la Contaduría General de la Nación, con acierto, ha definido el Sistema Nacional de Contabilidad Pública como "el conjunto organizado de políticas, principios, normas y procedimientos, estructurados lógicamente en el Plan General de Contabilidad Pública, 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 las administraciones públicas"². Es decir, que en este sistema se identifican una gran cantidad de elementos interactuando permanentemente con el objetivo de obtener información que satisfaga suficientemente las necesidades de sus usuarios. Tales elementos explicitados en la citada definición podrían clasificarse, de alguna forma, como elementos instrumentales, para diferenciarlos de los elementos generales implícitos en el mismo concepto y, que se abordan, desde la perspectiva de la teoría de la comunicación, como podrá observarse más adelante.

Elementos instrumentales. Estos elementos se definen como los subsistemas del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, y tienen como objetivo servir de base operativa del proceso contable, de tal forma que permitan poner en abstracción la realidad económica, financiera y social de las entidades públicas a través de la mediatización de los diferentes hechos medibles que realizan estas

¹ ROTUNDO PAUL, Ensayo. Introducción a la teoría general de sistemas. 5ª edición. -Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Caracas, 1985, p. 2.

² MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Santafé de Bogotá, 1995. P. 19.

entidades. Así, por ejemplo, son elementos instrumentales del sistema contable el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), los documentos fuente o soporte de las operaciones (comprobantes de ingreso, egreso, ajustes, notas de contabilidad, facturas de venta, compra, etc.), los registros contables, los comprobantes de contabilidad, los libros de contabilidad, los estados contables, el software y el hardware utilizados para procesar la información, etc.

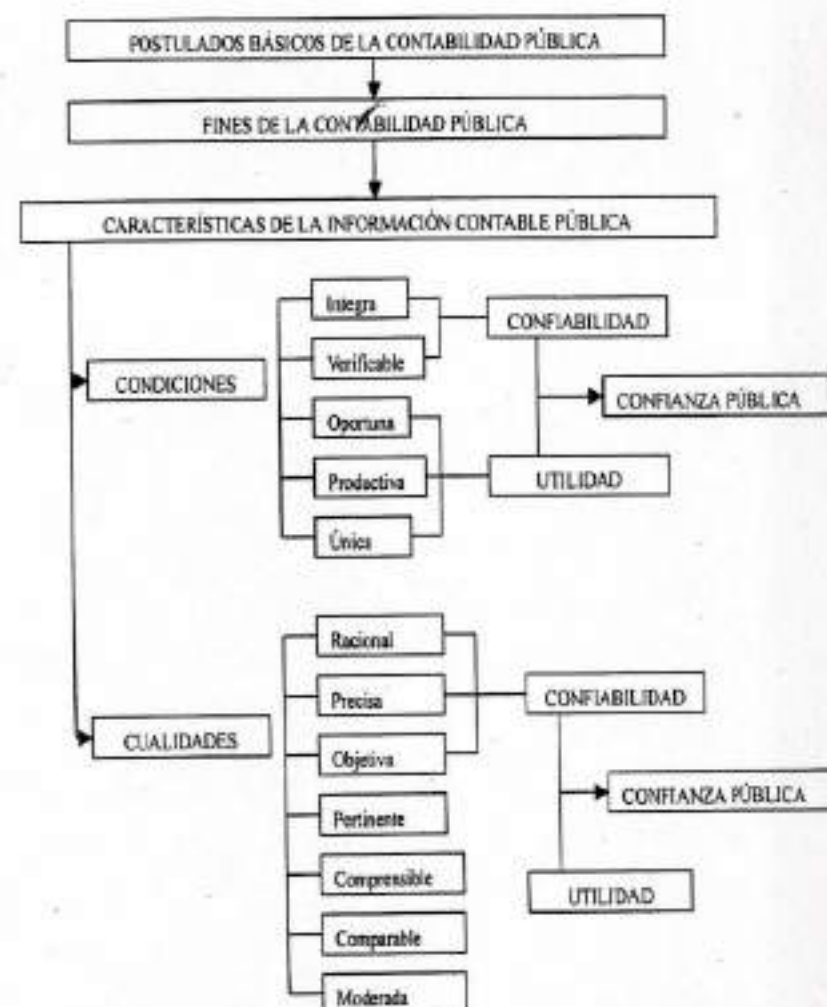
Plan General de Contabilidad Pública. Es el elemento instrumental que posibilita el adecuado procesamiento de la información contable pública. "Comprende un conjunto interrelacionado de conceptos, normas, procedimientos e instrumentos contables, que considerados conjuntamente con los demás elementos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, permiten la producción de información financiera, económica y social, de carácter público"³.

El PGCP en Colombia fue adoptado mediante la resolución 4444 de noviembre de 1995 expedida por la entonces Dirección General de Contabilidad Pública (hoy Contaduría General de la Nación). Está estructurado de la siguiente forma: en la primera parte presenta el marco conceptual de la contabilidad pública, es decir, el conjunto de conceptos, definiciones, principios, postulados, normas generales y técnicas, etc., que deben ser tenidos en cuenta en el proceso contable⁴, todos ellos constituyen las macroreglas que orientan y direccionan el procesamiento de la información, de tal manera que ésta sirva a sus respectivos usuarios para los fines previstos según sus necesidades. El gráfico 1 se ilustra sobre el marco conceptual de la contabilidad pública estructurado en el PGCP.

³ CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional de Colombia. Abril de 1999. p. 33.

⁴ El proceso contable se entiende como el conjunto de fases o subprocesos que se identifican desde el momento en que se genera el hecho económico, financiero o social, hasta que se obtiene, analiza, interpreta y comunica la información contable.

Gráfico 1: Marco conceptual de la contabilidad pública (parte I):



Fuente: Elaborado con base en el marco conceptual de la contabilidad pública estructurado en el PGCP.

La contabilidad, como disciplina básica en la formación de los contables, tiene el objetivo de suministrar información sobre la situación financiera, económica y social de las entidades, de tal manera que satisfaga suficientemente las necesidades de sus usuarios. La contabilidad pública fundamenta su aplicación e implementación en los fines de cultura ciudadana, gestión, control y análisis y divulgación, suministrando la información necesaria para gestionar eficientemente los recursos del Estado, atenuando con ella los riesgos de la administración pública e informando oportunamente a los ciudadanos, como accionistas del Estado, sobre las realizaciones de los gobernantes. Tales fines se logran en la medida que la información se halle soportada en los postulados de confiabilidad, utilidad y confianza pública, cuya pretensión es obtener una información exacta, ajustada a la realidad del ente público y oportuna, de tal manera que satisfaga suficientemente a los usuarios y pueda ser usada en el proceso de toma de decisiones. El cumplimiento de los postulados y, por consiguiente, de los fines, exige que la información cumpla con determinadas características que se traducen en condiciones y cualidades de la información.

Las condiciones "Constituyen los requisitos mínimos que debe reunir la información contable pública y que permiten delimitar su aplicabilidad, para el logro de los postulados propuestos... poseen un carácter necesario y exógeno"⁵. Contrario a lo que plantean otros modelos contables, se consideran aquí la integridad, verificabilidad, oportunidad, productividad e insustituibilidad, como requisitos necesarios para imprimirle a la información contable confiabilidad y utilidad y, en consecuencia, confianza pública.

Las cualidades "Se entienden como los atributos de carácter substancial y endógeno que posee la información contable pública, que permiten diferenciarla de otras clases de información, y que resultan ser necesarios para que cumpla los fines previstos"⁶. Las cualidades son inherentes a la información y complemento de las condiciones para que ésta cumpla con las características necesarias que garantizan "niveles máximos de confiabilidad".

Debe entenderse que el anterior planteamiento constituye el marco o lineamiento general de la información contable pública que resulta del proceso contable, y que en el conjunto de fases que se identifican propiamente en el procesamiento de la información deben observarse los principios, normas generales y normas técnicas que, en su conjunto, precisan, delimitan y materializan la filosofía y postulados de la contabilidad. En este sentido los principios "Constituyen, esencialmente, conceptos básicos y pautas generales que orientan e ilustran el proceso contable, para el análisis e interpretación de la información relativa a los asuntos y actividades del ente público"⁷, las normas

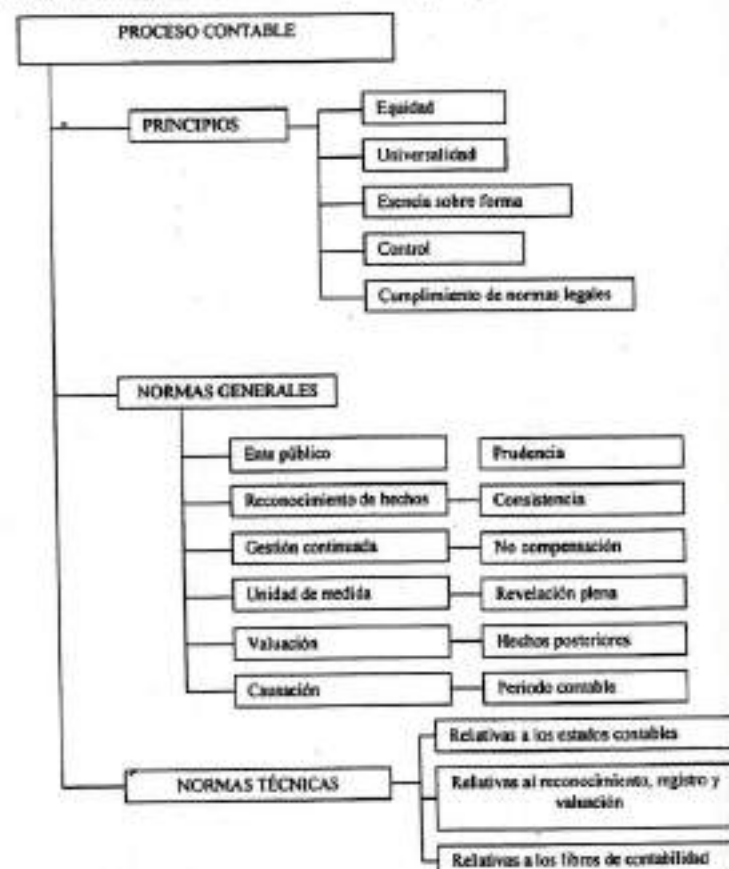
⁵ Plan General de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional de Colombia. Abril de 1999. p. 46

⁶ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Ídem. P. 46

⁷ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Ídem. P. 48

generales, por su parte, son "...conceptos fundamentales que precisan y delimitan el proceso contable, definen parámetros y criterios generales, tanto para la cuantificación de los hechos financieros, económicos y sociales, como para la presentación de estados contables e informes complementarios de los entes públicos"⁸. El gráfico 2 ilustra sobre los principios, normas generales y técnicas observables en el proceso contable.

Gráfico 2: Marco conceptual de la contabilidad pública (parte I):



Fuente: Elaborado con base en el marco conceptual de la contabilidad pública estructurado en el PGCP.

⁸ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Ídem. P. 48

Las normas técnicas "Regulan la operatividad de los procesos de identificación, clasificación, registro y valoración de los hechos financieros, económicos y sociales, y disponen los criterios de revelación de la información de los entes públicos"⁹. En resumen, puede decirse que los principios son las macro-orientaciones del proceso contable delimitadas y precisadas por las normas generales que se desprenden, a su vez, de las normas técnicas, las cuales son indicativas del procedimiento riguroso para el reconocimiento de las operaciones que se derivan del desarrollo del objeto social del ente público. Los principios y normas aplicables en el proceso contable tienen el objetivo de garantizar la razonabilidad de la información que representa la realidad económica, financiera, social, ambiental y cultural del ente público.

Como se puede observar, los postulados, fines y características antes anotadas se asocian directamente con la información contable, mientras los principios, normas generales y técnicas corresponden al proceso contable. Cada uno de estos elementos que, en su conjunto, forman parte del marco conceptual de la contabilidad se encuentran debidamente interrelacionados, por lo cual no podía hablarse de que la información es contentiva de confiabilidad, utilidad y confianza pública, si al operacionalizar los elementos del sistema contable para procesar la información no se han observado responsablemente los principios, normas generales y técnicas.

La segunda parte del Plan comprende el "modelo instrumental", el cual, a su vez, comprende el Catálogo General de Cuentas (CGC) y el manual de procedimientos. El primero, es decir, el CGC, contiene la estructura del sistema de codificación (con los siguientes niveles: clase, grupo, cuenta, subcuenta), el detalle de los diferentes rubros que componen cada uno de los niveles, como se observará más adelante, y la descripción y dinámica para describir conceptualmente las clases, grupos y cuentas y, a su vez, mostrar los hechos específicos que originan los movimientos contables. El manual de procedimientos contiene las instrucciones para proceder técnicamente al adecuado reconocimiento de los hechos financieros, económicos y sociales y, en consecuencia, tiene como propósito fundamental "garantizar la razonabilidad y consistencia de las cifras consignadas en los estados contables e informes complementarios"¹⁰.

Seguidamente se introduce muy sucintamente las principales clases y grupos de cuentas que conforman el modelo instrumental de la contabilidad pública y hacen parte de los estados contables que se producen. En este resumen se incorporan las diferentes operaciones que originan cada una de las clases de cuentas.

1. **ACTIVOS** Son recursos, bienes y derechos del ente público aplicables a su función Estatal. Es función de las cuentas de activo reflejar la situación de liquidez y manejo de reservas y recursos del

Ente Público, con lo cual podrá manejar y administrar la liquidez y necesidad de descentralización Estatal, reflejar la gestión fiscal, registrar la cartera y los derechos, reflejar la capacidad de comercialización de bienes y prestación de servicios, analizar el comportamiento de la capacidad operativa, administrativa y productiva a través de la formación bruta de capital, del bienestar social a través de la formación bruta de capital en la construcción de bienes públicos para el uso, goce y disfrute de la comunidad, reflejar los esfuerzos realizados por los entes públicos para la conservación, recuperación, y mantenimiento del medio ambiente Creación, Generación, Formación y Registro de Bienes y Derechos que también Contribuyen a la Gestión Estatal.

Pueden originarse por operaciones o transacciones tales como:

- Operaciones de Crédito Público
- Suministro de Inventarios
- Realización de los Ingresos
- Causación de los Ingresos Fiscales o venta de bienes y servicios
- Constitución de Inversiones
- Construcción y Contratación de Bienes de Beneficio y Uso Público
- Inversión en Recursos Naturales y del Medio Ambiente

Para representar contablemente los anteriores hechos, que bien pueden clasificarse como económicos, financieros o sociales, el Catálogo General de Cuentas contempla, entre otros, los siguientes grupos de cuentas:

RENTAS POR COBRAR
DEUDORES
INVENTARIOS
PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO
BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO
RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE
OTROS ACTIVOS

2. **PASIVOS** Son las obligaciones o exigibilidades del ente público que se generan en desarrollo de su objeto social. Es función de los pasivos Manejar las operaciones de captación de la banca central y del sistema financiero público, reflejar las operaciones derivadas de la necesidad de financiamiento, registrar las operaciones derivadas de las situaciones transitorias de liquidez, reflejar las obligaciones generadas en la adquisición de bienes y servicios y otros conceptos, registrar las obligaciones contraídas por la Entidad con sus servidores o exservidores públicos en virtud de la vinculación legal y reglamentaria de éstos con la misma, reconocer las obligaciones pensionales por concepto de bonos

⁹ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Bóden 2: 38

¹⁰ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional de Colombia. Medellín de 1999. p. 543

emitidos, registrar las provisiones y contingencias, reconocimiento de otras obligaciones contraídas en virtud del desarrollo de su objeto social. Estos se pueden generar por:

- Operaciones de Financiamiento:
 - Créditos Ordinarios
 - Créditos Transitorios
 - Créditos de Tesorería
 - Bonos de Deuda Pública
- Constitución de Obligaciones Financieras
- Adquisición de Bienes, Servicios e Inventarios
- Obligaciones Laborales
- Causación de un Gasto o un Costo
- Sustitución de un Pasivo Interno por un Pasivo Externo

Similar a los activos, para los pasivos se tienen, entre otros, los siguientes grupos:

OPERACIONES DE LA BANCA CENTRAL Y ENTIDADES FINANCIERAS
 OPERACIONES DE CREDITO PÚBLICO
 OBLIGACIONES FINANCIERAS
 CUENTAS POR PAGAR
 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL
 OTROS BONOS Y TITULOS EMITIDOS
 PASIVOS ESTIMADOS
 OTROS PASIVOS

3. **INGRESOS.** Son la Fuente de los recursos percibidos por el ente público en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Son funciones de las cuentas de ingresos: reflejar el valor de los recursos obtenidos por el ente público en virtud del poder potestativo del Estado para percibir impuestos, además de las tasas, multas, rentas parafiscales y fondos especiales (INGRESOS FISCALES); reflejar el valor de la fuente de recursos obtenidos por el ente público que comercializa bienes elaborados o producidos en desarrollo de su objeto o cometido estatal. (VENTA DE BIENES); reflejar el valor de la fuente de recursos obtenidos por el ente público provenientes de actividades sociales, comerciales, financieras, en desarrollo de su objeto o cometido estatal. (VENTA DE SERVICIOS); reflejar el valor de las cuentas que representan los recursos causados por el ente público, asignados en el presupuesto y que no implican ninguna contraprestación. (TRANSFERENCIAS); registrar los recursos recibidos por las administradoras de pensiones en desarrollo de su objeto social. (RECURSOS DE LOS FONDOS DE LAS ENTIDADES ADMINISTRADORAS DE PENSIONES); registrar las operaciones de aportes, traspaso de fondos, operaciones de recaudo de fondos y traspaso de bienes que no constituyen donación, recibidos por el

ente público de la administración central para el desarrollo de su cometido estatal. (OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES); reflejar el valor de los recursos que recibe el ente público y que no corresponden al desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (OTROS INGRESOS); registrar la contrapartida de los ajustes integrales por inflación. (AJUSTES POR INFLACIÓN).

4. **GASTOS.** Son la aplicación de los recursos del ente público en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento, al igual que las transferencias. Es función de los gastos:

1. Reflejar los valores utilizados por el ente público para su funcionamiento y normal desarrollo de la actividad administrativa y cometido estatal. (ADMINISTRACIÓN)

2. Registrar las cuentas representativas de las erogaciones utilizadas en el desarrollo directo de la operación básica o cometido estatal del ente público. (DE OPERACIÓN)

3. Reflejar el valor de los gastos estimados de carácter económico para cubrir contingencias de pérdidas, obligaciones y el valor causado por el uso, consumo o pérdida de capacidad operacional de los bienes. (PROV., AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES)

4. Reflejar las erogaciones del ente público, de acuerdo con las asignaciones establecidas en el presupuesto, sin contraprestación alguna. (TRANSFERENCIAS)

5. Registrar las erogaciones de las entidades de la administración central de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital, que desarrollan y ejecutan servicios en materia social, con el fin de cubrir necesidades básicas insatisfechas de la población. (GASTO SOCIAL)

6. Registrar aquellas operaciones de aportes y traspaso de fondos girados por la administración central para el desarrollo del cometido estatal de los entes públicos. (OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES)

7. Reflejar aquellas erogaciones en que incurre el ente público, que por su naturaleza, no corresponden al desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (OTROS GASTOS)

8. Obtener el resultado de las operaciones realizadas por el ente público. (CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS)

5. **COSTOS DE VENTAS.** Valores medibles, cuantificables y atribuibles al ingreso, en que incurre el Ente Público en la producción y comercialización de bienes y en la prestación de servicios, en desarrollo de su función administrativa o cometido Estatal. Es función de los costos de venta:

1. Reflejar el valor del costo incurrido en la producción y comercialización de bienes, durante el periodo. (COSTO DE VENTAS DE BIENES)

2. Registrar el valor del Costo de los servicios vendidos durante el periodo. (COSTO DE VENTA DE SERVICIOS)

6. **COSTOS DE PRODUCCIÓN.** Cargos asociados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, de los cuales un Ente Público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su cometido estatal. Son elementos del costo de producción:

MATERIA PRIMA: Costo de los elementos que han de ser sometidos a un proceso de transformación y convertidos en un bien final o intermedio.

MATERIALES: En la producción de bienes, comprende el costo de los elementos que quedan integrados físicamente al producto, susceptible de medirse en unidades de costo. Así mismo incluye los materiales de envases y empaques necesarios en la producción. En lo concerniente a la producción de servicios comprende aquellos elementos que se consumen directamente en la prestación de los mismos.

GENERALES: No se identifican físicamente en el producto, pero son necesarios en la producción, tales como: Mantenimiento, Reparación, Servicios Públicos, Arrendamientos, entre otros.

SUELDOS Y SALARIOS: Remuneración que se reconoce a las personas que participan directa o indirectamente en los procesos productivos de bienes o prestación de servicios.

CONTRIBUCIONES IMPUTADAS: Prestaciones reconocidas directamente por el Ente Público a las personas vinculadas con el proceso productivo

CONTRIBUCIONES EFECTIVAS: Las que paga el Ente Público a través de los Sistemas de Seguridad Social.

APORTES SOBRE NÓMINA

DEPRECIACIÓN

AMORTIZACIÓN

IMPUESTOS

Es función de los Costos de Producción:

1. Identificar los valores incurridos por cada uno de los conceptos necesarios para la producción de bienes. (PRODUCCIÓN DE BIENES)

2. Reflejar los costos incurridos por los Entes Públicos prestadores de servicios de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas, docentes, de extensión cultural. (SERVICIOS EDUCATIVOS)

3. Reflejar los Costos incurridos por los Entes Públicos prestadores de los servicios de salud, en las diferentes unidades funcionales. (SERVICIOS DE SALUD)

4. Reflejar los costos incurridos por los Entes Públicos prestadores de servicios de transporte, en desarrollo de su cometido Estatal. (SERVICIOS DE TRANSPORTE)

5. Reflejar los Costos incurridos por los Entes Públicos prestadores de los servicios públicos domiciliarios en desarrollo de su cometido estatal. (SERVICIOS PÚBLICOS)

6. Refleja los costos incurridos por los Entes Públicos en la prestación de servicios de Hotelería y de promoción turística, en desarrollo de su cometido estatal. (SERV. HOTELEROS Y DE PROM. TURÍSTICA)

7. Reflejar los costos incurridos por otros servicios (OTROS SERVICIOS)

7. **CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS.** Son aquellas cuentas representativas de hechos o circunstancias de las cuales pueden generarse derechos que afecten la estructura financiera del Ente Público. Son función de las cuentas de orden deudoras las siguientes:

1. Reflejar las Cuentas que representan compromisos, contratos o situaciones, de las cuales pueden generarse derechos para el Ente Público. (DERECHOS CONTINGENTES)

2. Conciliar las diferencias entre los Registros Contables de los Activos y la Información Tributaria. (DEUDORAS FISCALES)

3. Reflejar cuentas utilizadas para el Control Interno de Activos y de futuros hechos económicos. (DEUDORAS DE CONTROL)

4. Reflejar la contrapartida de las cuentas deudoras (DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR))

8. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS. Son aquellas cuentas representativas de los compromisos o contratos que se relacionan con posibles obligaciones y que por lo tanto pueden llegar a afectar la estructura financiera del Ente Público. Las siguientes son funciones de las cuentas de orden acreedoras:

1. Reflejar las cuentas que representan los compromisos o contratos de los cuales pueden derivarse obligaciones a cargo del Ente Público. (RESPONSABILIDADES CONTINGENTES)
2. Reflejar las diferencias entre el valor de las cuentas de naturaleza pasiva según contabilidad y las de igual naturaleza utilizadas en la información Tributaria (ACREEDORAS FISCALES)
3. Ejercer un mayor control sobre actividades administrativas, bienes y obligaciones (ACREEDORAS DE CONTROL)
4. Reflejar la contrapartida de las Cuentas Acreedoras (ACREEDORAS POR CONTRA (DB))

9. CUENTAS DE PLANEACIÓN Y PRESUPUESTO. Cuentas que identifican el Presupuesto de Rentas y Gastos aprobado por el Ente Público en una vigencia Fiscal y su correspondiente ejecución. Al igual que la evaluación del Plan Plurianual de Inversiones contenido en el Plan de Desarrollo para el respectivo período de Gobierno. Tienen las siguientes funciones

1. Identificar los diferentes conceptos de Rentas y recursos aprobados con su correspondiente ejecución. (PRESUPUESTO DE INGRESOS)
2. Registrar los diferentes conceptos de gastos aprobados durante la vigencia y su correspondiente ejecución. (PRESUPUESTO DE GASTOS DE LA VIGENCIA)
3. Registrar el valor de la afectación presupuestal de la vigencia para amparar convenios, contratos o compromisos a ejecutarse en la siguiente vigencia fiscal. (RESERVAS PRESUPUESTALES)
4. Registrar y Controlar el valor de la cuenta por pagar al final de vigencia (CUENTAS POR PAGAR)
5. Reflejar el Valor de los compromisos que afectan varias vigencias, adquiridos en la actualidad y que inician su ejecución en la vigencia de constitución. (VIGENCIAS FUTURAS)
6. Registrar y Evaluar los proyectos de inversión aprobados para el período de Gobierno. (PLAN PLURIANUAL DE INV. APROBADO (CR))

7. Registrar los valores pendientes de ejecutar en el plan de desarrollo clasificado por sectores (PLAN PLURIANUAL DE INV POR EJECUTAR (DB))

8. Registrar el valor de los proyectos contenidos en el Plan de Desarrollo ejecutados durante el período de Gobierno debidamente clasificados por los sectores a que correspondan. (PLAN PLURIANUAL DE INVERSIONES EJECUTADO (DB))

El mencionado sistema de cuentas y codificación tiene una estructura arborescente que ayuda a la clasificación y reconocimiento de las transacciones y también, a la obtención de los estados contables a través del procesamiento automatizado de datos. Este sistema de cuentas es el fiel reflejo de una realidad compleja de las entidades, por eso se plantea hipotéticamente que al aplicar rigurosamente las normas en el proceso contable se obtiene como resultado una información razonable ajustada estrictamente a la realidad empresarial.

Debe señalarse que el marco conceptual y el modelo instrumental del PGCP guardan estrecha relación y, en consecuencia, están vinculados con una coherencia tal, que permite sin traumas el debido procesamiento y obtención de información contable útil y confiable para la toma de decisiones. Puede afirmarse que el PGCP es el instrumento rector o marco de la contabilidad pública. De él se desprenden las normas específicas y procedimentales que guían directamente el reconocimiento de las operaciones realizadas por los entes públicos.

El mencionado instrumento surge, pues, como una primera respuesta a las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública del país, funciones que el artículo 354 de la Constitución de 1991 señala para el Contador General. La adopción del Plan constituye un primer avance en cuanto a normalización contable pública se refiere, da comienzo al proceso de uniformar la contabilidad y, por consiguiente, posibilita la centralización y consolidación de la información contable. Sin embargo, difícilmente podría hablarse de armonización contable en nuestro país, máxime cuando, desde la perspectiva regulativa, existen múltiples organismos emitiendo normas de contabilidad de obligatoria aplicación. En este sentido, y como prueba de ello, en virtud de legislación especial existen actualmente en nuestro medio 16 planes de cuentas diferentes adoptados por distintos sectores. No obstante, debe indicarse que cuando una entidad pública corresponde a otro sector de la economía, ésta deberá aplicar las normas emitidas por el Contador General de la Nación, según el ámbito de aplicación definido en la primera parte del PGCP.

Cada una de las diferentes clases de cuentas que antes se relacionaron son la base para la elaboración de los estados contables, los cuales, en razón a su importancia, merecen un capítulo aparte.

Documentos. De acuerdo con el Diccionario de términos contables para Colombia se entiende

por documentos aquellos "Escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares"¹¹. Como lo indica esta definición, no puede reducirse el concepto de documento sólo al escrito que se encuentra impreso en el papel, pues debe tenerse en cuenta lo "representativo o declarativo" del elemento necesario y útil para comprobar o demostrar alguna situación o hecho en particular. Para el caso contable debe entenderse como documentos todos aquellos elementos que respaldan o sustentan los registros y la información contable en general. Así, son ejemplos de documentos las facturas, comprobantes de ingreso, ordenes de pago, comprobantes de egreso o pago, comprobantes de contabilidad, libros de contabilidad, notas de contabilidad, comprobantes de ajuste, los reportes o estados contables, etc., debe entenderse, además, de conformidad con el concepto de documento, que éste no necesariamente implica la corporeidad o existencia física e impresa del mismo, puesto que debe considerarse el avance de los sistemas de información a partir del desarrollo de la informática, la cual ha traído consigo la circulación de la información por los diferentes medios electrónicos. Estos avances, sin duda alguna, significan para la contabilidad un cambio importante, implicando en consecuencia, una interpretación diferente por parte de los contadores de lo que tradicionalmente se ha conocido como documentos.

Hoy es innegable la utilización del "documento electrónico" como soporte de las relaciones de intercambio de bienes y servicios entre los diferentes agentes de una economía. Esta práctica se está haciendo cada vez más generalizada, y ha conducido a que en un Estado social de derecho como es el caso de Colombia, se expidan las normas que regulan el comercio electrónico en las que se reconoce la plena validez del documento electrónico. La Ley 527 de 1999 "Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales...", define en su artículo 2, entre otros, los siguientes términos:

Mensaje de datos. "La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax".

Comercio electrónico. "Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensaje de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultorio;

¹¹ AGUIAR, Horacio y otros. *Diccionario de términos contables para Colombia*. Editorial Universidad de Antioquia, Medellín, 1996, p. 602.

de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera". Las anteriores son, sin duda, hechos económicos que ponen en circulación los diferentes tipos de recursos y, por consiguiente, son objeto de medición o representación contable para ser informados posteriormente a los interesados.

Sistema de información. "Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna u otra forma mensajes de datos". Es claro que esta acepción del término limita el concepto general de sistema de información, toda vez que lo circunscribe al instrumento que manipula los mensajes de datos, sin embargo, para efectos de esta norma debe entenderse como se ha expresado.

La misma norma dispone que "No se regarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos" (artículo 5).

Este tipo de reglamentaciones implica que deban ser modificadas las actuales disposiciones en materia contable, en el sentido de incorporar clara y explícitamente todo lo que de esta forma de hacer comercio se derive, es decir, la regulación específica sobre libros de contabilidad, su respectivo registro, formalidades de los libros, documentos soporte, comprobantes de contabilidad, conservación de documentos, etc., los cuales, hasta ahora, solo se han introducido tímidamente en la normatividad.

Los documentos, cualquiera que se trate, constituyen el soporte o evidencia de las operaciones desarrolladas por el ente público. Los documentos son los que permiten hacer una debida identificación para la clasificación y registro de los hechos financieros, económicos y sociales que estos realizan, de tal manera que posibilite la "verificabilidad" de la información como condición para el cumplimiento de los postulados básicos de la misma. En este sentido no deberá reconocerse ningún tipo de operación que no esté debidamente documentada, pues ello atenta contra el postulado de la confiabilidad y, en consecuencia, el de utilidad de la información contable. La información que no sea susceptible de verificación y comprobación no puede ser certificada por parte de quienes la norma jurídica les ha conferido esta competencia.

Es importante precisar que los documentos según las personas que en ellos intervienen se clasifican en internos o externos. Son documentos internos aquellos que surjan al interior de la organización para soportar una operación de la cual sólo es responsable la misma entidad, es decir, no tiene efecto directo sobre otros agentes económicos. Son documentos externos aquellos que soportan una operación en la cual intervienen varios agentes económicos. La Contaduría General de la Nación como autoridad doctrinaria en materia de interpretación de normas de contabilidad pública ha conceptualizado lo siguiente: "(...) Son documentos soporte

de origen interno aquellos que contienen operaciones que no afectan directamente a terceros, tales como, provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones, asientos de cierre. Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registro de una operación (...)¹².

Esta clasificación que se hace de los documentos resulta esencial para analizar la validez de los soportes. Una transacción que se realice con un tercero no podrá soportarse con un documento de origen interno. Por ejemplo: "(...) Cuando la situación de recursos se hace a través de la red bancaria, el documento soporte de ingreso a la contabilidad, será la nota crédito expedida por el ente financiero..."¹³. En este caso no tiene mucho sentido la elaboración de un comprobante de ingreso para soportar tal operación.

Vale la pena, igualmente, hacer alguna diferencia entre "documento fuente" y "documento soporte". Si bien la finalidad de ambos está encaminada a la comprobación de las afirmaciones, implícitas o explícitas, de la información contable, debe aclararse que no todo documento soporte constituye, necesariamente, un documento fuente. Los documentos fuente son aquellos que se originan específicamente en el hecho económico, financiero o social objeto de reconocimiento, ellos contienen la información sustancial de la operación realizada. Un documento soporte de una transacción podría ser el documento fuente, pero no siempre es así. Los documentos adicionales que sirven para ilustrar con más detalle la operación ejecutada sin que estos sean el documento esencial, son considerados como documentos soporte. Esta precisión es necesario hacerla porque en la práctica, en oportunidades, se observa un uso indiscriminado de documentos soportando una misma operación sin que ello sea necesario o fundamental. Es requisito de la esencia, para proceder al reconocimiento contable de la operación, el documento fuente. La "nota crédito" expedida por la entidad financiera y el "comprobante de ingreso" elaborado por la entidad que percibió los recursos, referenciados en el párrafo anterior, son ejemplos de documento fuente y soporte, respectivamente.

Libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son documentos en los cuales se registran las operaciones financieras, económicas, sociales, ambientales, culturales, etc., que han realizado las entidades públicas en virtud de su objeto social. Estos deberán estar soportados en comprobantes de contabilidad, y elaborados con base en el marco conceptual de la contabilidad pública, de tal manera que permitan la verificación de la información registrada.

¹² CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. Doctrina contable pública. Concepto 3899 de 1998. Imprenta nacional de Colombia. Bogotá D.C., 1998, p. 262.

¹³ Ibidem. Concepto 3049 de 1997, p. 31.

Contrario a lo que se define en la regulación contable privada¹⁴, las normas de contabilidad pública han definido como libros de contabilidad los principales y los auxiliares, los primeros son el libro diario y el mayor, en los cuales se registran en orden cronológico las operaciones realizadas (libro diario) y se resumen los movimientos del diario (libro mayor). Los auxiliares explican con más detalle cada uno de los movimientos registrados en el diario y mayor.

La elaboración de los libros de contabilidad resulta una actividad importante del proceso contable, pues son estos la base para preparar los estados contables, es requisito de la esencia para el proceso de certificación de la información contable pública por parte de los responsables de la misma. Este tipo de documentos pueden definirse, también, como una forma de registrar en forma sistemática cualquier tipo de transacción, posibilitando, al mismo tiempo, la consulta, verificación o comprobación de los documentos fuente o soporte, para determinar así, la razonabilidad de la información y proceder a la respectiva certificación.

Para que la contabilidad se entienda llevada en debida forma y pueda ser oponible a terceros, es decir, que pueda ser admitida como prueba, es necesario que los libros de contabilidad estén debidamente registrados. La norma de contabilidad pública dispone que "Los libros principales deben registrarse mediante la elaboración de un Acta de Apertura que suscribirá el representante legal del ente público, la cual debe quedar inserta en el primer folio de los libros o en el primero que se encuentre hábil, siguiendo las demás formalidades consagradas en el tercer inciso del ru-

¹⁴ El Decreto 2649 de 1995, por el cual se implementa la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, y específicamente el artículo 121 que trata sobre libros, es del siguiente tenor: "Libros. Las entidades financieras deberán elaborar con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes (...).

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y/o la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

- 1) Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por rubros globales o superiores a un mes.
- 2) Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, con la cantidad correspondiente de los diferentes establecimientos.
- 3) Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.
- 4) Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios (...).
- 5) Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico (...).

Como podrá observarse en esta regulación no se expresa una denominación específica para los libros que deben llevar quienes están sujetos a ella. Actualmente no tiene asidero jurídico decir que los libros diario y mayor son libros obligatorios, ello se debe, primero, al tenor de lo que en algún momento contempló la norma, y a la costumbre de esas denominaciones en la práctica mercantil y, segundo, a la interpretación que se le hubiera dado a cierta normatividad. A este respecto el profesor Luis Alberto Cadavidé luego hace el siguiente comentario: "(...) el Artículo 50 del Código de Comercio -expone que al iniciar actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio; esta disposición está exigida llevar un libro de inventarios y balances. Completamente equivocada es dicha interpretación, ya que a lo que está obligado es a efectuar la operación de inventario y a realizar el balance, cuestiones estas que asientan en los libros que a su vez, no debe confundirse la obligación de llevar a cabo una operación, con la exigencia de llevar esos libros específicos de contabilidad. Pero las cosas no se quedan ahí. Con la misma falta de profundidad en la lectura y análisis de los textos, concluyen que el Artículo 53 prescribe la obligatoriedad del libro diario, cuando dice que en los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante" (Ver ponencia presentada por el Profesor Luis Alberto Cadavidé en el Simposio de Contaduría Universidad de Antioquia, denominada "Jurisprudencia Contable", realizado en Medellín-Colombia, en el mes de octubre del 2000).

meral 3 de la Circular Externa 007 del 11 de abril de 1996. Este requisito es indispensable para validar el proceso de contabilización de las operaciones.

Cuando se trate de entes públicos que desarrollen su función administrativa o cometido estatal a través de seccionales, regionales, distritos, etc., el acta de apertura será suscrita por quien haga las veces de representante legal en la respectiva seccional, regional, distrito, etc.

Los entes públicos que hayan registrado los libros principales en la Cámara de Comercio, dicho acto tendrá plena validez y suplirá, para todos los efectos, lo previsto en la presente Circular Externa" (Circular Externa 10 de 1996).

La observación que se hizo en el acápite anterior sobre el documento electrónico, debe ser nuevamente retomado en esta parte, toda vez que la indicación de que el acta de apertura "debe quedar inserta en el primer folio de los libros o en el primero que se encuentre hábil", sugiere que estos libros sean impresos en papel. Una aproximación al concepto de libro electrónico lo indica Fabiola Torres Agudelo al expresar que además de la reunión o haz de hojas, debe considerarse el registro de las operaciones en forma electrónica y, así un libro que comprenda "(...) una reunión de registros electrónicos que resume, en cuentas identificadas con un código, las operaciones, en una estructura similar que debe contener requisitos de forma y fondo. De fondo por la veracidad y exactitud y de forma por la sencillez y claridad de los registros"¹⁵. En consecuencia, lo que debe plantearse es la necesidad de unos documentos que, independientemente de su forma de procesamiento (manual, mecánica, electrónica, etc.), revelen la información clara, completa y fidedigna de las entidades, y ésta pueda ser susceptible de verificación y comprobación.

Informes contables. Los informes contables son documentos que resultan del proceso contable y contienen información relativa a la situación y resultados financieros, económicos y sociales de las diferentes entidades públicas, de conformidad con el objeto social específico que estas desarrollen. En razón a la importancia de la información contable, y a los diferentes estados que se producen y se proponen para satisfacer la necesidad informativa de los diferentes usuarios este tema se trata en el capítulo siguiente.

Registros contables. Según el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, se entiende por registro contable el "Asiento o anotación contable que debe ser realizado para reconocer una transacción contable o un hecho económico que afecte al ente público y atienda las normas generales de causación y prudencia. Este puede ser en el débito o en el crédito, cumpliendo el principio de

¹⁵ JIMÉNEZ RAMÍREZ, Eduardo y Otros. *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*. Cámara de Comercio de Bogotá. Santafé de Bogotá - Colombia, P. 754.

partida doble"¹⁶. El registro es el elemento del sistema contable que permite el debido reconocimiento de los hechos económicos, financieros y sociales que realizan las empresas. Estos, de acuerdo con la condición de verificabilidad que sustenta el postulado de la confiabilidad de la información contable, deberán soportarse en los documentos que se originaron en la operación realizada. Según la norma general de contabilidad pública de "Reconocimiento de hechos y actividades específicas. En el proceso contable deben reconocerse los hechos financieros, económicos y sociales incluidos los que resulten de actividades culturales o que estén relacionados con el patrimonio histórico. El reconocimiento se entiende como el proceso de afectación cuantitativa real y potencial de la situación financiera, económica y social, y de los resultados de la actividad del ente público, por hechos medibles y cuantificables, mediante la identificación, clasificación y registro en su contabilidad.

La afectación real implica que las operaciones tienen la característica de ser hechos pasados que representan resultados de excedente o déficit en la actividad, o variaciones en los recursos disponibles o exigibles. La afectación potencial, se refiere a las operaciones que por su naturaleza contingente pueden representar en el futuro excedente o déficit en la actividad, o recursos disponibles o exigibles".

El manejo de los documentos electrónicos, mencionados en líneas anteriores, conlleva a que el sistema de registro también sea en forma electrónica. La tendencia de las aplicaciones es a que éstas tengan integrados todos los procesos organizacionales a fin de obtener más y mejores resultados en cuanto a eficiencia, eficacia y economía de los procesos desarrollados. Así las cosas, el registro se efectúa automáticamente de acuerdo con la parametrización de las aplicaciones y, en consecuencia, se evita con ello el reprocesamiento de la información al existir un solo punto de captura de los datos.

La actividad de registrar, puede afirmarse, es ya superada por las aplicaciones que manejan integralmente toda la información del ente público. Dado que se cumple el reconocimiento de las operaciones en forma automática, el verdadero trabajo que se le exige al contador es el análisis e interpretación de la información contable, de tal manera que, si bien este profesional no es competente para decidir administrativamente en la organización, sí haga parte activa de este proceso.

Si bien hoy se insiste en que el ejercicio de los contadores públicos es menos operativo y más profesional, de conformidad con su objeto de estudio y los nuevos retos que nos depara el futuro de una economía cada vez más globalizada, debe indicarse sobre su responsabilidad en una actividad tan importante como lo es el registro contable de las operaciones que realizan las entidades. Ha de entenderse que de no hacerse un adecuado reconocimiento de las operaciones, no se lograrán los fines

¹⁶ CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN. *Diccionario de Términos de Contabilidad Pública*. Imprenta Nacional. Santafé de Bogotá, 1998, P. 143.

que la contabilidad pública se propone. Es a partir de un correcto registro de la realidad económica, financiera y social, a través del plan de cuentas, que los estados contables logran revelar la historia clara, completa y fidedigna de las entidades, y hacer las proyecciones o predicciones necesarias a partir de esta información. Si bien el proceso contable es responsabilidad del profesional de la Contaduría, este proceso no se inicia en un departamento de contabilidad o área similar, y menos cuando existen sistemas integrados en los cuales los mismos subsistemas de las organizaciones hacen los reconocimientos automáticos de los hechos bajo su responsabilidad. En consecuencia, es el contador quien deberá establecer las políticas y lineamientos generales que garanticen la adecuada teneduría de libros.

Manuales. Los manuales son documentos utilizados como una herramienta que sirve de orientación o ayuda para el mejor desempeño en las actividades que conforman el proceso contable. El Diccionario de Términos de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación define el término manual como el "Conjunto de instrucciones y explicaciones escritas que cubren distintas materias como políticas, métodos, planes de cuentas, trabajos de un sistema de contabilidad o de un sistema de cómputo". De esta definición, para el caso de los asuntos contables, se desprende alguna clasificación de manuales en razón al tipo de instrucción que se esté prescribiendo, así por ejemplo, existen manuales de políticas, métodos y procedimientos, funciones, procesos, control interno, etc. Según los parámetros de evaluación de los sistemas y controles internos contables emitidos por la Contaduría General de la Nación, estos documentos resultan fundamentales para evaluar y analizar las prácticas contables y los respectivos controles en cada entidad. En lo que tiene que ver con la documentación de los procesos y procedimientos organizacionales, los manuales juegan un papel preponderante. Para el caso de los manuales de procedimientos, éstos no deben ser exclusivos para operar los sistemas mecánicos. Las instrucciones generales escritas sobre la forma como se ejecuta cualquier procedimiento facilita el proceso de entrenamiento y capacitación de los funcionarios responsables del mismo. La existencia de este tipo de documentos posibilita la evaluación y análisis permanente sobre su efectividad por parte de personas ajenas o no involucradas en él, facilita las auditorías operacionales y la evaluación externa de los controles implementados, ya que la implementación y puesta en marcha de los procedimientos debe contemplar los controles internos necesarios para atenuar los riesgos que se puedan presentar en el registro o reconocimiento de los hechos financieros, económicos o sociales, en el procesamiento de los mismos y, en la obtención o salida de la información como resultado del proceso contable. De igual forma será importante que cada uno de los procedimientos diseñados sean debidamente asignados a las personas involucradas. Esto con el objetivo de asignar responsabilidades y, así, evaluar la eficiencia y la eficacia en la ejecución de las actividades que hacen parte de los procedimientos. La pretensión de estos manuales de funciones no es más que la de identificar claramente las responsabilidades de cada funcionario y realizar, en consecuencia, un control más efectivo sobre las acciones ejecutadas.

Los manuales se clasifican de acuerdo con las instrucciones que se estén desarrollando, por ello existen, además de los de procedimientos y funciones antes anotados, manuales de políticas que desarrollan los lineamientos generales de los procedimientos aprobados por la administración, manuales de control interno que revelan específicamente los controles implementados para atenuar los riesgos inherentes a cada procedimiento, manuales de procesos los cuales deben ser desarrollados, identificando sistémicamente los diferentes macroprocesos que desarrollan las entidades. La "metodología de modelos corporativos", adoptada en la actualidad por gran cantidad de organismos, constituye una manera de levantar, con un enfoque de sistemas, cada uno de los procesos organizacionales, las actividades, procedimientos, tareas y métodos que los conforman, identificando, simultáneamente, los funcionarios responsables de la ejecución de las tareas.

La realización de este tipo de trabajos resulta fundamental para implementar en las entidades los "sistemas integrados de información financiera" a que se refiere la ley reglamentaria de la Contaduría General de la Nación (Ley 298 de 1996). Los cuales pretenden la integración de los diferentes macroprocesos de las entidades públicas, entre ellos, los de planeación, presupuesto, contabilidad, tesorería, etc.

Paquetes contables y equipos de cómputo. Con los avances de la tecnología informática, puede decirse con relativa tranquilidad que la denominación de "contabilidad manual" que se manejaba para expresar el procesamiento de la información en ausencia de programas o aplicaciones, hoy ha perdido un tanto de vigencia, pues, ante las modernas aplicaciones o paquetes contables donde los documentos soporte de las transacciones se capturan y reconocen en su lugar de origen, la utilización de un programa de contabilidad para procesar la información es simplemente una "contabilidad manual asistida por computador". Como ya se anotó, la tendencia son los paquetes contables integrados. En este sentido la Contaduría General de la Nación, en el marco de la modernización de la administración financiera pública (proyecto MAFP), lidera la implementación del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) que aparece reglamentado en la ley que crea este organismo (Ley 298 de 1996), y cuya pretensión es la integración de los procesos más importantes que realiza la administración pública colombiana, entre ellos: planeación, presupuesto, contabilidad y tesorería. Asimismo, se pretende la implementación del programa para el fortalecimiento del sistema financiero territorial (FOSIT) el cual busca pretender el mismo objetivo del SIIF pero con las entidades territoriales (departamentos, distritos y municipios). Estos dos proyectos serán objeto de tratamiento especial en capítulo aparte.

Conservación de documentos. Según la Ley 80 de 1989 y el Decreto 1777 de 1990, es la Junta Directiva del Archivo General de la Nación, la encargada de reglamentar todo lo concerniente a los archivos oficiales. Así, de conformidad con el acuerdo No 07 de junio de 1994 "Por el cual se adopta y se expide el Reglamento General de Archivos", se entiende de los principios rectores del

quehacer archivístico del país que "Los documentos que conforman los archivos son importantes para la administración y la cultura porque son imprescindibles para la toma de decisiones basadas en antecedentes y porque pasada su vigencia se convierten en fuentes de la historia y componentes valiosos del patrimonio cultural y de la identidad nacional (...) Los documentos de archivos oficiales son potencialmente parte del patrimonio documental de la Nación. Por tanto, los funcionarios públicos son responsables del manejo de los documentos disciplinaria, administrativa, civil y penalmente, son responsables de organizarlos y conservarlos de acuerdo con las normas y criterios que para el caso existan".

Elementos generales: Estos elementos se definen desde la perspectiva de la teoría de la comunicación, teniendo como referente a la contabilidad como "sistema informativo y comunicacional". Cada uno de los elementos analizados en la teoría de la comunicación como son el emisor, el medio, el mensaje, el receptor y el lenguaje o código necesario para transmitir el mensaje, han sido abordados por la contabilidad, teniendo como base los elementos instrumentales que tienen una estrecha relación con los mencionados conceptos. La vinculación de estos elementos generales con la contabilidad ha posibilitado algún nivel de desarrollo para esta disciplina, toda vez que las necesidades de los usuarios han exigido la producción de un tipo de información que trasciende los límites de lo estrictamente financiero.

Según José María Fernández Pirla "El lenguaje se adapta a los usos, es decir, a las necesidades de comunicación de los hombres. Estos usos, las necesidades sociales y los propios niveles de comunicación, exigen de un lenguaje informativo que, además, tiene que ser esencialmente dinámico para ir captando las peculiaridades de las nuevas realidades, a medida que las mismas se van produciendo.

Las normas contables, por lo tanto, exigen de un lenguaje específico "su lenguaje formalizado", que al no coincidir estrictamente con el lenguaje vulgar, que en cada país tiene su formulación, de explicación detallada del concepto, esto es, de describir la semántica que se oculta detrás de la terminología. Pues bien, este es el objeto de la norma contable"¹⁷.

La información contable está conformada por una cantidad de signos, los cuales, de acuerdo a los mismos sistemas de regulación o normalización adoptados en cada país, constituyen el lenguaje con el cual se transmite o comunica la información. La aceptación generalizada de los signos por parte de una comunidad es lo que permite el entendimiento y conocimiento del mensaje que se transmite. En este sentido es importante anotar que los mismos procesos

¹⁷ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.). Normas Internacionales de Contabilidad de la I.A.S.C. Ediciones del Instituto de Auditores - Censores Jurados de Cuentas de España. 3ª edición. Madrid, 1993.

de internacionalización y globalización de la economía hacen que se vaya perdiendo la discrecionalidad que tienen cada uno de los países para emitir normas contables, pues estos procesos van exigiendo cada vez más un lenguaje contable universal que posibilite, por lo menos, un mayor grado de uniformidad que haga viable la comparabilidad de la información producida en entornos diferentes.

EL SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y LA TEORÍA GENERAL DE SISTEMAS

Al hablar de sistemas, es necesario introducir algunos elementos conceptuales que permitan, desde el punto de vista de la Teoría General de Sistemas, entender más claramente el funcionamiento de los sistemas contables y el procesamiento de la información. Esta teoría indica tres aspectos fundamentales, los cuales consideran que: el universo es el sistema mayor, todo sistema está conformado por subsistemas y que cada subsistema es a la vez un sistema.

Desde esta perspectiva, "podemos entender el universo como un conjunto de sistemas interactuando entre sí, y comprender las cosas como sus subsistemas componentes interactuando entre sí"¹⁸.

Por sistema se entiende un conjunto de elementos o componentes que se integran, interrelacionan, coordinan, interactúan unos con otros, con el propósito de lograr un objetivo determinado. Una clasificación de los sistemas en abiertos y cerrados, permite ir identificando y ubicando a nuestro sistema objeto de estudio (sistema contable), y a la vez, asociándole con las características correspondientes.

Los sistemas cerrados no intercambian energía o información con el medio donde se encuentran, en consecuencia, son más susceptibles de sufrir los procesos entrópicos.

Los sistemas abiertos, por el contrario, son aquellos que interactúan permanentemente con el medio en que se encuentran. Esta interacción le permite tomar la información necesaria para lograr su subsistencia, e igualmente el logro de los objetivos. El resultado de la integración de sus elementos constituye un aporte del sistema abierto al medio donde se encuentra. "El punto de vista de sistema abierto reconoce que los sistemas biológicos o sociales se encuentran en una relación dinámica con su ambiente y que perciben diferentes entradas, que transforman de alguna manera y salen en forma de productos. El sistema abierto se adapta a su medio ambiente, el cambio de estructura y de los procesos de sus componentes internos"¹⁹.

¹⁸ El contador público ante el reto de los estándares del desarrollo socio - económico del país. C.F. Jesús Wilmar Cepeda Gaitán. Ponencia presentada en el IV congreso nacional de contadores públicos del Perú, 1994.

¹⁹ RODRIGUEZ VALENCIA, Joaquín. Teoría de Sistemas y Procesamiento. Editorial ECASA. México, 1982. Página 7.

La anterior clasificación se hace con el objeto de ubicar con mayor precisión al sistema contable dentro de los sistemas abiertos, y asociarlo con las características generales que comparten esta clase de sistemas.

Otra clasificación, igualmente importante, consiste en determinar los sistemas simples, complejos, probabilistas y deterministas²⁰, a fin de identificar la correspondencia entre éstos y el sistema contable. Los sistemas simples están conformados por pocos elementos o componentes, pero esto no hace que los resultados de los eventos se puedan predecir. Esta clasificación aparece en razón sólo al número de elementos que los sistemas poseen, y no a que sus resultados se puedan conocer con anticipación. Lo que sí determina es el número de interrelaciones. Puede asegurarse, en términos generales, que el número de elementos es directamente proporcional a la cantidad de interrelaciones.

Los sistemas complejos son aquellos que están conformados por gran cantidad de elementos. La complejidad de los sistemas radica en el número de sus componentes, razón por la cual puede afirmarse que los sistemas abiertos tienden cada vez más a la complejidad en la medida en que sus elementos tienden a crecer. Para el caso de una organización, mientras el número de elementos crece en forma aritmética, las interrelaciones o estados posibles crecen geométricamente, explicándose así la cada vez más difícil tarea de administrar los sistemas organizacionales.

A los sistemas deterministas puede predecirse su resultado, pero no por el número de elementos que posea. Podría pensarse que el conocimiento de los sistemas es mayor cuando sus componentes son pocos, y en consecuencia tal conocimiento determinaría el resultado; sin embargo no funciona así, pues un sistema complejo puede ser a su vez determinista.

Por el contrario, para los sistemas probabilistas no es posible indicar con certeza su producto, y bajo la misma reflexión anterior, tampoco depende del grado de complejidad o simplicidad que se posea. Por tratarse de sistemas que funcionan en condiciones de incertidumbre, debe acudirse, entonces, a las probabilidades (simulación) como mecanismo o alternativa para soportar la toma de decisiones.

Estas categorías permiten establecer otro tipo de interrelaciones. Así, un sistema abierto puede ser a su vez un sistema complejo y determinista, o complejo y probabilista, simple y determinista, o simple y probabilista, de acuerdo con los elementos y al conocimiento previo que se tenga de sus respectivos productos.

²⁰ ROTUNDO INÚL, Ennio. Introducción a la teoría general de los sistemas. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Caracas, 1985. Página 33.

Las organizaciones, y en general los sistemas abiertos, tienen ciertas características que son importantes mencionar, toda vez que ellas explican el estado y comportamiento de los mismos sistemas frente a determinados eventos.

Cada subsistema de la organización tiene bajo su responsabilidad la ejecución de un proceso, entendido éste como el conjunto de actividades necesarias, ubicadas por lo general en forma secuencial, para lograr un objetivo. Lo anterior sugiere que tales actividades deben desarrollarse con eficiencia, eficacia y economía, en el marco de las funciones básicas de la administración.

Las siguientes son, entre otras, algunas características que por su importancia, asociación e identificación con los sistemas que se vienen mencionando, son del caso analizar:

Entropía. Todo sistema (abierto o cerrado) tiende a desordenarse y seguidamente a la desaparición. Bertalanffy, citado por Ricardo García Madariaga dice que "En los procesos irreversibles la entropía debe crecer. Las variaciones de la entropía en los sistemas cerrados es siempre positiva. El orden es permanentemente destruido"²¹. Ya se había enunciado que los procesos entrópicos son más latentes y notables en los sistemas cerrados, por cuanto no tienen la posibilidad de sobrevivir dadas las condiciones y características de los mismos, caso contrario el de los sistemas abiertos que, aunque son susceptibles del desorden, tienen la posibilidad de generar entropía negativa o información para contrarrestar la entropía.

Homeóstasis. Constituye una característica de los sistemas dinámicos (abierto), los cuales luego de un proceso de adaptación, tienden "...a buscar su estabilidad como un requisito necesario de su existencia"²². "Un homeóstato es un dispositivo de control para mantener alguna variable entre los límites deseados, es decir, dentro de los límites que aseguren el buen funcionamiento del sistema, que no atentan contra su estabilidad"²³. La homeóstasis es el punto de partida hacia el crecimiento de los sistemas, con el cual se tiende a la complejidad del mismo.

Crecimiento. Se entiende como el desarrollo de los sistemas, y se logra una vez se ha superado la adaptación en el medio. Para los sistemas organizacionales, el crecimiento puede explicarse, aunque no necesariamente, a partir del aumento del número de elementos o componentes, lo cual va generando cierto grado de complejidad y la exigencia de más y mejor conocimiento de las partes integrantes para administrar con éxito el sistema en vía de desarrollo. Tal conocimiento debe entenderse como el resultado de un adecuado sistema de información. Mientras más se conoce lo que se maneja o se administra, la forma como se interrelacionan o integran las partes de

²¹ GARCÍA MADARIAGA, Ricardo. Teoría General de Sistemas. Escuela Superior de Administración Pública, Bogotá, 1987.
²² ROTUNDO INÚL, Ennio. Introducción a la teoría general de los sistemas. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Caracas, 1985. Página 21.
²³ *Ibid.* Página 31.

lo que se conoce, las reacciones de los elementos o componentes, cuando hay interrelación, o cuando no la hay, etc., permite determinar con mayor precisión el comportamiento del sistema total frente a los posibles eventos que puedan afectarlo. El conocimiento de tal comportamiento es lo que posibilita una acertada toma de decisiones, que a su vez se constituye en un proceso de retroalimentación del sistema para continuar creciendo.

Holismo. Más que una característica, es una forma de abordar el estudio de los sistemas. Ya se ha hecho referencia sobre la complejidad de los sistemas abiertos, explicada a partir de los diferentes o múltiples subsistemas de que se pueda componer. Ahora, el estudio del sistema total debe abordarse globalmente, de tal manera que el conocimiento que se adquiriera no corresponda a los subsistemas en particular que, aunque consecuentes con el propósito general, pueden tener objetivos diferentes. Lo que se pretende es un conocimiento general y totalitario que garantice una visión amplia de la "cosmología general" de los sistemas, y no el conocimiento focalizado de las partes.

Sinergia. Es común encontrar que los resultados obtenidos de un proceso, en el cual han intervenido en forma coordinada cada uno de los elementos que conforman un sistema, son superiores a los resultados de un sistema cuyos elementos no funcionan integradamente. "La principal peculiaridad de un sistema es la existencia de cualidades que resultan de la integración, que no se reduce únicamente a la suma de las propiedades de los elementos que lo constituyen"²⁴, así, la sumatoria de los esfuerzos que hacen individualmente cada uno de los componentes, serán inferiores a la sumatoria de sus esfuerzos realizados conjuntamente.

Estos últimos elementos anotados permitirán al lector hacer reflexiones sobre la clasificación del sistema nacional de contabilidad pública y, por consiguiente, lograr un conocimiento más fundamentado acerca del mismo.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR, Horacio y otros. Diccionario de Términos Contables para Colombia. Medellín: Editorial Universidad de Antioquia. 1998.

COMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES (IASC). Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC. Madrid: Ediciones del Instituto de Auditores - Censores Jurados de Cuentas de España. 1993.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Doctrina contable Pública. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. 1998.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. 1999.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Diccionario de Términos de Contabilidad Pública. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia. 1998.

GARCÍA MADARRIAGA, Ricardo. Teoría General de Sistemas. Bogotá: Escuela Superior de Administración Pública. 1987.

JIMENEZ RAMÍREZ, Eduardo y otros. Perspectivas y aplicación de la Contabilidad en Colombia. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá. 1997.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. El sistema Nacional de Contabilidad Pública. Bogotá: Dirección General de Contabilidad Pública. 1995.

RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín. Estudio de Sistemas y Procedimientos. México: Editorial Ecasa. 1992.

ROTUNDO PAUL, Emiro. Introducción a la Teoría General de Sistemas. Caracas: Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias económicas y Sociales. 1985.

²⁴ GARCÍA MADARRIAGA, Ricardo. Teoría General de Sistemas. Escuela Superior de Administración Pública. Bogotá, 1987.