

Análisis del régimen de contabilidad gubernamental de Colombia y su perspectiva forense en el subproceso de reconocimiento

Esteban Segundo Martínez Salinas

Resumen

El presente trabajo se deriva de un estudio realizado en la Universidad Central (por parte del autor) donde se analizaron 82 informes de los municipios auditados por la Superintendencia Nacional de Salud, para la vigencia de 2008 y primer trimestre de 2009, relacionados con la determinación de los saldos de las cuentas maestras, y que permitieron obtener información de los entes territoriales sobre el manejo del subproceso de reconocimiento contable, y cuya conclusión deriva a considerar que las prescripciones emitidas por la Contaduría General de la Nación no son suficientes para determinar el carácter forense de la contabilidad (respecto de soportes, comprobantes y libros, subproceso de reconocimiento), y que las prácticas verificadas en los entes territoriales no cumplen con el precepto de legalidad de los libros de contabilidad, conllevando, por lo tanto, a desvirtuar la consideración de los mismos con valores probatorios.

Conviene precisar que las alusiones de contabilidad pública obedecen a la necesaria coherencia con las disposiciones existentes en Colombia, pero que realmente deben considerarse en la noción de contabilidad gubernamental.

Palabras clave

Contabilidad gubernamental, libros de contabilidad, contabilidad forense.

Abstract

This paper derivates from a research conducted at Universidad Central (by the author) in which 82 reports of the towns audited by the Health Superintendency during 2008 and the first quarter of 2009 were analyzed. Those reports were related to the determination of the balance of the master accounts and allow me to obtain information of these towns and how they managed the subprocess of accounting recognizance. As a result we can infer that the bylaws of the General Accounting of the Nation are no enough to determine the forensic character of accounting (in relation to support documents, invoices and books, sub-process of recognizance) and that the practices applied to these towns do not comply with the bylaw of legality of the Accounting Books, what lead to invalidate those books as documents of proof.

It is important to clarify that to allude to public accounting is a consequence of the necessary coherence with the existing norms in Colombia, but that they should be considered as part of the notion of governmental accounting.

Key words

Governmental accounting, accounting books, forensic accounting.

Primera versión recibida en julio de 2011 - Versión final aceptada en noviembre de 2011

Artículo derivado de la investigación denominada *Análisis y reconstrucción de las prácticas contables en los Fondos Locales de Salud de Colombia*, realizada durante el año 2010, y cuyos resultados se presentaron en el primer semestre de 2011.

1. Fundamentos legales del Sistema Nacional de Contabilidad Pública en Colombia (contabilidad gubernamental)

Previo al análisis del régimen de contabilidad gubernamental de Colombia, conviene precisar el marco jurídico aplicable en materia contable, que constitucionalmente le corresponde a la Contaduría General de la Nación. Para el efecto se resaltan aquellos aspectos contenidos en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (Congreso de la República de Colombia, 1996) que se dirige a las formas prescriptivas del manejo contable de los entes territoriales y sus entidades descentralizadas, que determina lo siguiente:

Artículo 4. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público. b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública. [...] g) Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas, y los requisitos que éstos deben cumplir. [...]

En virtud de la Ley 298 antes citada (Congreso de la República de Colombia, 1996), se establece la necesidad de existencia y adecuación de áreas financieras y contables de las entidades obligadas, acorde con los lineamientos que establece la Contaduría General de la Nación (ver artículo 5º). De igual forma, la ley aludida, establece el *Sistema Nacional de Contabilidad Pública* que contiene las políticas, normas y procedimientos técnicos de contabilidad que versan sobre las operaciones, recursos y actividades de los entes públicos en la generación de información para la toma de decisiones y el control de la administración pública (ver artículo 7º).

Existe una diferencia entre la contabilidad general de la nación y la contabilidad pública, conforme a lo estipulado en los artículos 9 y 10 de la Ley 298 de 1996 (Congreso de la República de Colombia, 1996). La contabilidad pública comprende la contabilidad general de la nación y la de las entidades y organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, independientemente del orden a que pertenezcan o la forma jurídica de las entidades que manejen o administren recursos públicos.

Desde 1996, hasta nuestro tiempo, la Contaduría General de la Nación ha emitido diversas normas, cada vez más profusas y atinentes a situaciones generales y específicas, de las cuales sólo interesa denotar que mediante Resolución 354 de 2007 (Contaduría General de la Nación, 2007), se adoptó un *Régimen de contabilidad pública* de obligatoria observancia que comprende:

- ♦ El plan general de contabilidad pública.
- ♦ El manual de procedimientos.
- ♦ La doctrina contable pública.

La Resolución 354 (Contaduría General de la Nación, 2007), ya citada, establece el *régimen de contabilidad pública* en el cual se estructuran las prescripciones a observar en materia de contabilidad gubernamental. En esta perspectiva, dicho régimen determina el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en su título II, en los siguientes términos:

31. 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.

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

Las prácticas y los sujetos (para nuestro caso los contadores públicos) hacen parte del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, lo cual permite ubicar como un punto de inflexión o análisis de tales prácticas las disposiciones establecidas y los acatamientos de los sujetos de dichas disposiciones, específicamente en aquellas relacionadas con los libros, documentos y soportes. Es importante destacar que en la determinación de entidad contable pública, el régimen en cuestión expresa que es la unidad productora de información que puede ser una unidad jurídica, administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos¹, y que, por lo tanto, debe desarrollar el proceso contable y producir

¹ Ver párrafo 34, *Régimen de contabilidad pública* (Contaduría General de la Nación, 2007).

los estados, informes y reportes contables de conformidad con la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación.

1.1. Preceptos del proceso contable público

Existen definiciones derivadas del *Régimen de contabilidad pública* relacionadas con la actividad y toma de decisiones de las entidades contables y el control sobre tales entidades, de conformidad con los párrafos 39 y 40 (Contaduría General de la Nación, 2007). Sin embargo, interesa señalar que el proceso contable, que permite el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, posibilita la toma de decisiones y el control en las entidades públicas.

Conforme con lo expresado, el proceso contable se concreta en el reconocimiento y revelación de información². El *subproceso de reconocimiento*, según el régimen de contabilidad pública, considera:

- ♦ La captura de datos, y para ello se fundamenta en soportes.
- ♦ La inclusión en una estructura de clasificación cronológica y conceptual, y para ello utiliza los comprobantes de contabilidad.
- ♦ La representación, para lo cual convierte la información mediante la aplicación de partida doble, y considera los principios, normas generales y específicas de los elementos de los estados financieros (que incluye normas técnicas).
- ♦ Estructuración de libros de contabilidad, en los cuales se sistematizan los elementos conceptuales y técnicos de representación de la realidad económica, al tiempo que se constituyen en valores probatorios.

Por otra parte, el *subproceso de revelación*, prescrito en el régimen de contabilidad pública, considera la generación de estados, informes y reportes contables, encaminados a la toma de decisiones y al control sobre los recursos por parte de múltiples usuarios de información, conforme con lo definido en el párrafo 63 (Contaduría General de la Nación, 2007) y que describen las pautas y criterios seguidos en la etapa previa de reconocimiento.

La información contable pública se estructura sobre unas características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, unas pautas o principios descritos en los párrafos 102 a 104 del régimen de contabilidad pública (Contaduría General de la Nación, 2007). Los principios de contabilidad pública son: gestión continuada, registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, periodo contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre.

² Ver párrafo 61, *Régimen de contabilidad pública* (Contaduría General de la Nación, 2007).

1.1.1. Subproceso de reconocimiento contable

El proceso contable de las entidades públicas se relaciona con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Para esbozar el contenido que caracteriza cada uno de los elementos del subproceso de reconocimiento, conforme a las disposiciones contenidas en el *Régimen de contabilidad pública*, se prescriben unas normas técnicas genéricas que establecen los criterios para el registro de transacciones, hechos y operaciones que se relacionan con las formalidades, conservación y custodia, entre otras, de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad³.

El subproceso de reconocimiento debe garantizar los preceptos de legalidad (fundamento jurídico), autenticidad (correspondencia con la formalidad jurídica), e integridad (respecto del contenido), con miras al adecuado ejercicio de inspección, vigilancia y control. Otra característica interesante es la posibilidad de elaboración de soportes, comprobantes y libros de forma manual o automatizada (Contaduría General de la Nación, 2007).

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

Soportes de contabilidad: respecto de los soportes de contabilidad, el *Régimen de contabilidad pública* determina una noción que contiene algunas características que deben observar tales soportes⁴ y se clasifican en internos y externos.

Como características específicas de los soportes se destacan que los mismos son relaciones, escritos o mensajes de datos que deben:

1. Anteceder los registros contables.
2. Adjuntarse a los comprobantes de contabilidad.
3. Archivarse y conservarse en el orden en que hayan sido expedidos.

Del análisis de las prescripciones del *Régimen de contabilidad pública* enunciadas para los soportes contables se generan algunas inquietudes así:

- ♦ ¿Cómo adjuntar mensajes de datos en los comprobantes contables, si estos últimos son documentos físicos?

3 Ver párrafos 335 y 336 del numeral 9.2, normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Régimen de contabilidad pública en Colombia (Contaduría General de la Nación, 2007).

4 Ver párrafos 337 y 338, normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Régimen de contabilidad pública en Colombia (Contaduría General de la Nación, 2007).

- ♦ ¿Cómo adjuntar mensajes de datos en los comprobantes contables, si estos últimos, a su vez, son mensajes de datos?
- ♦ Si los soportes se adjuntan a los comprobantes de contabilidad (en cualquier forma), y en consideración a su origen interno o externo, ¿cómo se archivan y conservan en el orden en que fueron expedidos?

Los interrogantes formulados son indicadores del requerimiento de precisiones legales sobre los soportes contables

Comprobantes de contabilidad: por otra parte, el *Régimen de contabilidad pública* determina la noción, y algunas características, de los comprobantes de contabilidad (Contaduría General de la Nación, 2007) en el siguiente sentido:

9.2.2 Comprobantes de contabilidad. 339. Noción. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el catálogo general de cuentas.

340. Las entidades contables públicas deben elaborar, entre otros, comprobantes de contabilidad de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o documento que lo represente. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o su equivalente. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con movimientos globales o de integración, tales como estimaciones, ajustes, correcciones y otras operaciones en las que no interviene el efectivo o su equivalente.

341. Los comprobantes deben incluir información de máximo un mes, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública.

Es de recordar que en el párrafo 336 antes citado (Contaduría General de la Nación, 2007), se establece la posibilidad de elaboración automatizada de los comprobantes de contabilidad, pero en los párrafos 339 y 340 se definen como documentos⁵. Dentro de las características de los comprobantes de contabilidad se resaltan las contenidas en la tabla 1.

⁵ Esta situación no contradice la idea de trabajo sobre la insuficiencia de las disposiciones regulativas relacionadas con el carácter forense de libros, comprobantes y soportes de contabilidad, pues

Tabla 1. Variables que deben contener los comprobantes de contabilidad

1. Existencia documental	2. Expresar el resumen de operaciones
3. Previos, fuentes, a los registros en libros	4. Elaborarse en castellano
5. Debidamente soportado	6. Indicar fecha de operaciones
7. Señalar origen de operaciones	8. Describir operaciones
9. Debidamente cuantificados	10. Cuentas contables afectadas
11. Personas que elaboran	12. Personas que autorizan
13. Numeración consecutiva	14. Numeración continua
15. Clasificados de forma adecuada	16. Conservación (archivo)
17. Integridad (información de máximo un mes)	

Fuente: Elaboración propia

Las características de los comprobantes de contabilidad establecen precisiones sobre la forma y contenido de los mismos, situación que facilita la verificación de la observancia normativa en las entidades públicas.

Libros de contabilidad: con relación a los libros de contabilidad, el *Régimen de contabilidad pública* (Contaduría General de la Nación, 2007) señala en los párrafos 342 a 349, inclusive, la noción de libros de contabilidad en términos de estructuras que de forma cronológica y nominativa sistematizan los datos provenientes de las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables, y alude su constitución como “soporte documental”⁶.

Interesante observar la definición de libros de contabilidad en términos de estructuras que sistematizan datos de transacciones, hechos y operaciones. Una síntesis de las características relevantes de libros de contabilidad se presenta en la tabla 2.

Tabla 2. Variables que deben contener los libros de contabilidad

1. Cronológicos	2. Nominativos, respecto de las cuentas y grupos de cuentas
3. Base documental, por ello deben ser verificables, preferiblemente impresos	4. Clasificados (principales o auxiliares)
5. Aplicar partida doble (para el caso de los principales Diario General y Mayor – movimientos débitos y créditos)	6. Indicación de comprobantes de contabilidad
7. Indicar saldos (para el caso del libro Mayor) anteriores y acumulados	8. Cuentas contables afectadas (conforme al Plan General de Contabilidad Pública - Catálogo General de Cuentas)

lo que denota es precisamente que existen contradicciones o ambigüedades en las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación, que por una parte señala la posibilidad de elaboración y conservación automatizada de los comprobantes de contabilidad, pero luego precisa que éstos son documentos.

6 Ver disposiciones en materia de libros de contabilidad. *Régimen de contabilidad pública* (Contaduría General de la Nación, 2007), párrafos 342 a 349.

9. Validez / legalidad [Oficialización mediante elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse, o registro mercantil si es el caso]	10. Numeración de folios sucesiva y continua
11. Expresamente nominados (nombre)	12. Llevarse en castellano
13. Contener el número y fecha de los comprobantes de contabilidad, que le sirven de respaldo	14. Integridad de la información contable pública, contener todos los movimientos según comprobantes
15. Observar normas sobre corrección de errores	16. Observar normas sobre anulación de folios
17. Observar normas sobre diligenciamiento (libros físicos)	

Fuente: Elaboración propia

Los anteriores ítems se constituyen en variables básicas a verificar dentro de las formas del procesamiento contable para entidades gubernamentales. Los enunciados anteriores generan algunas dudas sobre la posibilidad del manejo automatizado de libros de contabilidad (conforme a lo señalado en el párrafo 336 antes descrito), pues la característica de soporte documental pareciera expresar la necesidad de contar con libros físicos; la numeración de folios de forma sucesiva y continua, las normas sobre corrección, anulación y diligenciamiento apoyan esta afirmación. Sin embargo, queda la certeza de los demás ítems señalados, de los cuales se destaca la necesidad de observar el precepto de validez o legalidad, previo al diligenciamiento de libros, que incluyen a los libros automatizados, mediante acta de apertura.

Respecto de las normas sobre tenencia, conservación y custodia de soportes, comprobantes y libros de contabilidad, el *Régimen de contabilidad pública* determina unas formalidades de responsabilidad, asignación, reproducción exacta, conservación y exhibición de los mismos en los párrafos 350, 351, 353 y 354 que se transcriben seguidamente (Contaduría General de la Nación, 2007):

9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. 350. La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad.

351. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

353. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31

de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes.

9.2.5 Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad. 354. 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.

1.1.2. Subproceso de revelación contable

Como se afirmó en párrafos anteriores, el proceso contable también incluye el subproceso de revelación que conforme con el *Régimen de contabilidad pública*, comprende las normas relacionadas con los estados, informes y reportes contables (párrafos 355 al 397).

Las revelaciones, relacionadas con los estados contables, establecen una primera característica de existencia, e inmediatamente la debida certificación.

Respecto de las notas a los estados contables básicos (que son parte integrante de los mismos), existen unas características de contenido, conforme a los párrafos 375 a 381 del *Régimen de contabilidad pública*, que establecen un carácter general y otro específico de las mismas. Para el sentido que interesa, la existencia y contenido deben considerar los aspectos de políticas y prácticas contables, movimiento, resultados, recursos restringidos, y demás situaciones particulares.

El subproceso de revelación se cumple con la preparación, certificación y difusión de los estados contables de propósito general, de las notas a los estados contables básicos y de informes específicos que se enuncian:

- ♦ Balance general.
- ♦ Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.
- ♦ Estado de cambios en el patrimonio.
- ♦ Estado de flujos de efectivo.
- ♦ Las notas a los estados contables básicos, que forman parte integral de los mismos.
- ♦ Informes contables específicos.
- ♦ Informes por segmentos.
- ♦ Informes contables complementarios.
- ♦ Informes de objetivos.

- ♦ Informe de cuadro de mandos o tableros de control.
- ♦ Informe de operaciones efectivas de caja.
- ♦ Informe de fuentes y usos de ingresos.

Para estos preceptos de revelación se deben tener en cuenta formalidades relacionadas con la identificación del ente, nombre del estado o informe pertinente, periodo a que corresponden, deben ser comparativos, deben estar debidamente certificados y suscritos por quienes lo elaboran. De igual forma, debe existir correspondencia con los libros de contabilidad, deben ser oportunos y contener la información con base en las características y principios de contabilidad contenidos en el *Régimen de contabilidad pública*.

1.2. Prescripciones en materia de control interno contable

El proceso contable de reconocimiento y revelación requiere de la aplicación de normas relacionadas con el control que garanticen una adecuada consecución de los objetivos y cualidades de la información contable pública. Al respecto, el *Régimen de contabilidad pública* presenta en su párrafo 40 un sentido amplio que se orienta hacia la posibilidad de evaluación de las responsabilidades en el cumplimiento de los fines y finalidades del Estado, y en el uso y mantenimiento de los recursos y del patrimonio público, conforme con el marco legal pertinente. La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución 357 de 2008 adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación con destino a dicha entidad, con miras a garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

La observancia de las normas relativas a la implementación de controles al proceso contable público corresponde a las entidades expresamente señaladas en el *Régimen de contabilidad pública* establecido mediante Resolución 354 (Contaduría General de la Nación, 2007). En esta perspectiva los jefes de control interno, los auditores o quienes actúen como tales, son los responsables de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable, dentro del *modelo estándar de control interno* MECI. Adicional a la información contable requerida por la Contaduría General de la Nación, es necesario que al corte de cada periodo se elabore y remita a dicha entidad un informe anual de evaluación del control interno contable, debidamente suscrito por el representante legal y el jefe de la oficina de control interno, o de quien haga sus veces (ver artículos 4 y 5 de la Resolución 357 de 2007, CGN).

De acuerdo con el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable prescrito por la Contaduría General de la Nación, se requiere, en aras de garantizar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable, que la información revelada en los estados

contables sea susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, observando siempre la aplicación estricta del *Régimen de contabilidad pública* para el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones realizadas por la entidad contable pública (Contaduría General de la Nación, 2008, pág. 4). La situación aludida, respecto de las comprobaciones, deben considerarse en la perspectiva forense de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

2. Análisis de las prácticas contables en los Fondos Locales de Salud, subproceso de reconocimiento

El subproceso de reconocimiento en el proceso contable de las entidades públicas en general incluye: soportes de contabilidad, comprobantes de contabilidad, libros de contabilidad.

Se analizaron 82 informes de los municipios auditados por la Superintendencia Nacional de Salud, para la vigencia de 2008 y primer trimestre de 2009. En las entidades que no se suministraron libros, comprobantes o soportes contables manifestados expresamente en los informes analizados, se consideró como inexistente.

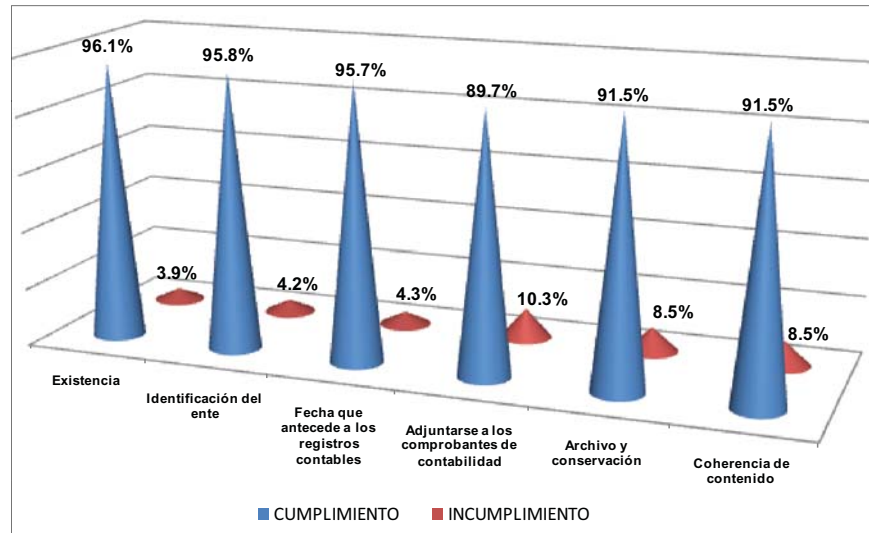
Para el caso de información electrónica (en libros y comprobantes contables) se entiende por defecto el cumplimiento de algunas variables contenidas en el análisis, por ello la calificación subsiguiente es automática, excepto aquellas variables relacionadas con la legalidad (en el caso de libros de contabilidad). Para este tipo de situaciones, no se les aplican las variables relacionadas con la observancia de normas sobre corrección de errores, anulación y diligenciamiento de folios.

Respecto a la evaluación de libros de contabilidad sólo se consideran las prescripciones relacionadas con libros oficiales de contabilidad (en especial con los libros: mayor y balances, y diario general), distinto de las consideraciones de libros auxiliares que no son objeto de análisis.

2.1. Soportes contables

El análisis correspondiente se basa en un promedio de 87% de las entidades sobre las cuales se obtuvo información del manejo de los soportes contables (promedio de 71 entes territoriales). De tales entidades se observa un manejo adecuado promedio de 93% respecto de las variables analizadas asociadas a los soportes de contabilidad, que incluyen aspectos relacionados con su existencia, identificación, cronología, archivo y contenido (ver gráfica 1). La observancia de los aspectos señalados, denota la importancia de los soportes dentro de las actividades propias que realizan los contables.

Gráfico 1. Análisis de cumplimiento prescripciones sobre soportes contables en algunos entes territoriales (2008-2009)



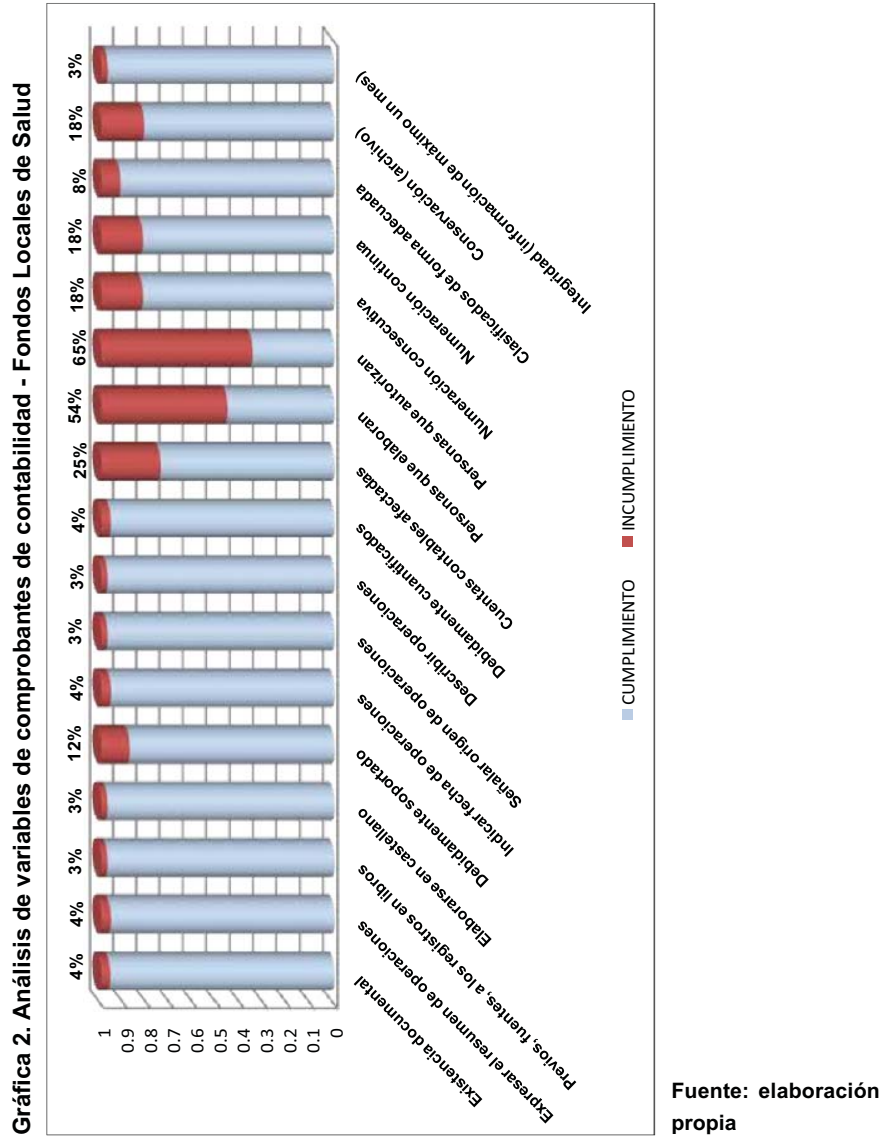
Fuente: elaboración propia

2.2. Comprobantes de contabilidad

La verificación de observancia de los comprobantes de contabilidad, inició con el reconocimiento de que la información disponible corresponde a cada una de las variables de forma distinta, siendo 95% la mayor, y 34% la menor, es decir, de los 82 informes, se analizaron por variable y se obtuvo información en algunos casos de 78 entes, y en otros sólo se obtuvo de 28, teniendo un promedio de 63 (77% de la muestra observada).

Se pudo determinar que 6 entes territoriales de categoría 6 diligencian de forma electrónica los comprobantes de contabilidad, sin que exista copia impresa (y su consecuente archivo) y sin soportes de los mismos.

La información obtenida se divide por variable examinada y por ello sólo conviene destacar aquellas variables que no alcanzan a ser mayoritariamente observadas, relacionadas con los elementos de formalidad como las firmas de quienes elaboran y autorizan tales comprobantes (ver gráfica 2). De igual forma, de manera destacable, se observa que una cuarta parte de los entes analizados, se caracterizan porque en sus comprobantes de contabilidad no discriminan las cuentas contables afectadas. En las demás variables se puede afirmar que existe una observancia general sobre las demás disposiciones sobre comprobantes de contabilidad.



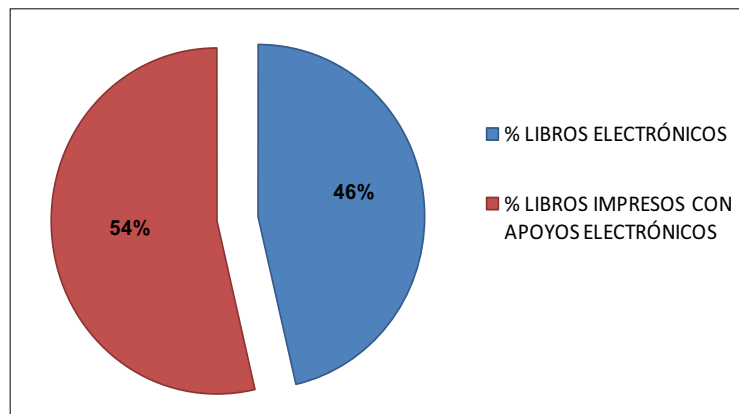
2.3. Libros de contabilidad

El análisis de libros de contabilidad considera dos formas de usanza de tales libros. Algunas entidades, desde aplicativos informáticos, sólo diligencian información de carácter electrónica, considerando por lo tanto que sus libros de contabilidad son de igual manera electrónicos, pues lo asocian a reportes (virtuales o impresos) sin la observancia de algunos o todos los preceptos de legalidad de tales libros. No obstante, otras entidades, con el apoyo

de aplicativos informáticos mantienen los libros de contabilidad de forma impresa, teniendo que observar por lo tanto las disposiciones en la materia.

En tanto dato interesante, se observa que el 46% de las entidades examinadas manejan el concepto de libros electrónicos de contabilidad (ver gráfica 3), mientras que el restante 54% diligencia los libros de contabilidad en aplicativos contables, pero efectúa las impresiones o reportes correspondientes, aplicándole todas las variables antes descritas para libros de contabilidad.

Gráfica 3. Usanza de libros de contabilidad electrónicos e impresos en algunos entes territoriales analizados

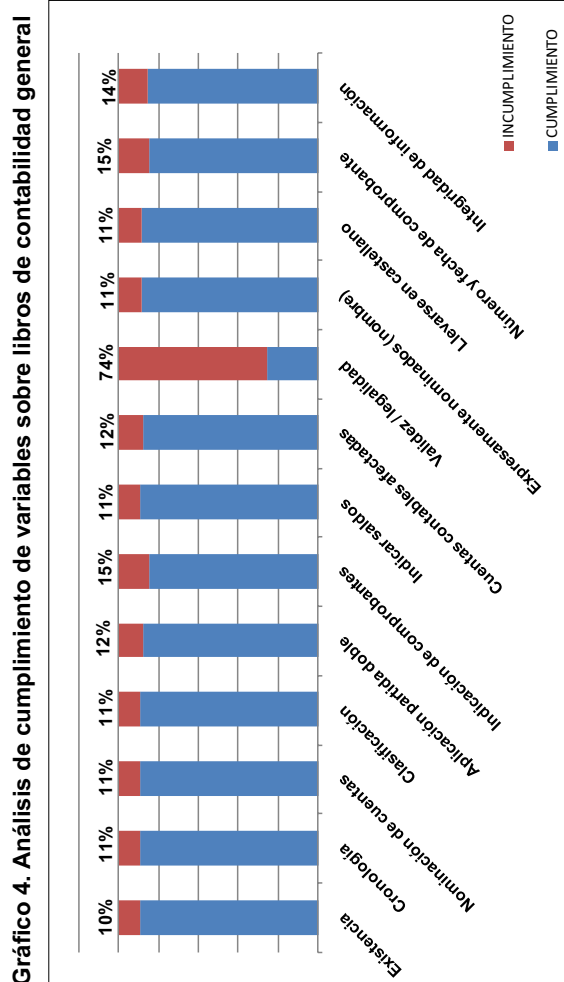


Fuente: elaboración propia

En el caso de las entidades que utilizan el concepto de libros electrónicos de contabilidad, no es posible (acorde con las definiciones) aplicarle las variables que se enuncian seguidamente:

- ♦ Numeración de folios sucesiva y continua
- ♦ Observar normas sobre corrección de errores
- ♦ Observar normas sobre anulación de folios
- ♦ Observar normas sobre diligenciamiento (libros físicos)

Cabe destacar que en los informes analizados se puede observar que ninguno de los entes utiliza esquemas de mensajes de datos en su contabilidad y, en este sentido, no se cumple con las condiciones para considerar la información electrónica como valor probatorio, de conformidad con la normativa vigente.



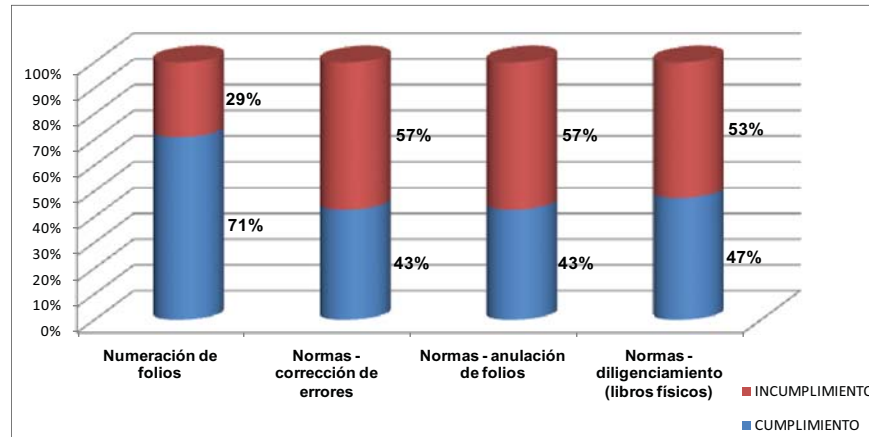
Fuente: elaboración propia

Se obtuvo información del 90% (promedio) de las entidades cobijadas en los informes analizados. Se puede verificar que el 89% en promedio observa las disposiciones en materia de existencia, cronología, nominación de cuentas, clasificación, aplicación de partida doble, indicación de comprobantes de contabilidad, saldos (para el caso del libro mayor) y cuentas contables afectadas, entre otras,

como práctica general. Sin embargo, tales correspondencias carecen de fundamento cuando se confirma que sólo el 26% de las entidades poseen un acto administrativo que da cuenta de la legalidad de tales libros (ver gráfico 4), situación que desdibuja las demás características para el diligenciamiento de libros de contabilidad.

En lo concerniente sólo a libros físicos de contabilidad se verificaron las variables de numeración, corrección de errores, anulación de folios y diligenciamiento, observando que existe un incumplimiento promedio de casi la mitad (49%) de las entidades que utilizan este tipo de libros contables, significando que una de cada dos entidades presenta dificultades para aplicar las normas sobre dichas variables (ver gráfica 5).

Gráfica 5. Análisis de variables sobre libros de contabilidad físicos



Fuente: elaboración propia

Conclusiones

En el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), los contadores públicos como sujetos responsables de la preparación y presentación de la información, no están cumpliendo con algunas disposiciones en la materialización de dicho sistema, relacionada con el proceso contable de conformidad con la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación.

En el análisis del subproceso de reconocimiento contable se pudo determinar que existe mayor observancia en las disposiciones relacionadas con soportes y comprobantes contables, con excepciones en las identificaciones de elaboración y autorización de los últimos. En lo concerniente a libros de contabilidad, el 46% de las entidades examinadas manejan el concepto de libros electrónicos de contabilidad, mientras que el restante 54% diligencian libros de contabilidad en aplicativos contables, pero efectúan las impresiones o reportes correspondientes.

Aunque existe una mayor observancia sobre soportes y comprobantes de contabilidad, es de anotar que es preponderante la falta de legalidad de los libros de contabilidad (físicos y virtuales) en los entes analizados desvirtuando la característica forense de la contabilidad.

La información electrónica de los entes territoriales analizados no está amparada bajo el esquema de mensajes de datos, sino que sólo conservan la información en un aplicativo, el cual es susceptible de modificación en cualquier tiempo, por lo cual se requiere de disposiciones o regulaciones claras en materia de elaboración, conservación y custodia de ese tipo de información. Con la legislación vigente en Colombia, pareciera ser que

carece de todo fundamento legal la información contable así tratada, aun cuando existieren actos administrativos internos que prescriban dicho manejo, situación que afecta los procesos de reconocimiento y revelación de información contable de las entidades.

La mayor observancia normativa de las actividades contables se denota en los soportes de contabilidad que son obtenidos por medios físicos, aun cuando existen algunas incongruencias con las prescripciones de la Contaduría General de la Nación, relacionadas con los soportes como mensajes de datos. En este sentido, se observa que las prescripciones del *Régimen de contabilidad pública* no son suficientes para determinar las características de los soportes de contabilidad.

Bibliografía

Calderón R., C. (2000). *Planeación estatal y presupuesto público*. Bogotá: Legis.

Congreso de la República de Colombia. (1993). Ley 42 de 1993. Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2000). Ley 617 de 2000, por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley orgánica del presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, y se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (2007). Resolución 248 de julio de 2007, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación. http://www.santander.gov.co/santander/phocadownload/resoluciones-departamentales/Resolucion_248_del_2007.pdf (14/02/2011).

Contaduría General de la Nación. (2007). Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el *Régimen de contabilidad pública*, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (2007a). Resolución 356 de 2007, por la cual se adopta el manual de procedimientos del *Régimen de contabilidad pública*. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. (2008). Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación. Bogotá, Colombia.

Contaduría General de la Nación. Diapositivas: armonización del *Plan general de contabilidad pública* (PGCP) con estándares internacionales de contabilidad pública (IPSAS). <http://www.veeduriadistrital.gov.co/es/grupo/g285/web/Adopcion%20IPSAS%20sector%20publico.pdf>. (14/02/2011).

Elizondo, A. (2002). *Metodología de la investigación contable*. México: Thomson.

Méndez, C. (2001). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación*. 3ª ed., Bogotá: Mc Graw Hill.

Ortega C., A. (2000). *Hacienda pública*. Bogotá: Ecoe ediciones.

Presidencia de la República de Colombia. (1996). Decreto 111 de 1996, por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994, y la Ley 225 de 1995, que conforman el *Estatuto orgánico del presupuesto*. Bogotá, Colombia.

Restrepo, J. C. (2000). *Hacienda pública*. 5ª ed., Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Romero R., E. (2007). *Presupuesto y contabilidad pública: una visión práctica actualizada a NIC-SP*. 3ª ed., Bogotá: Ecoe Ediciones.

Talero, A. (1999). *El derecho de las finanzas públicas*. Bogotá: Legis.

Universidad del Valle - Superintendencia Nacional de Salud. (2009). Informes convenio 145 de 2008.

Esteban Segundo Martínez Salinas
koperar@gmail.com

Docente del departamento de Contaduría Pública de la Universidad Central (Bogotá). Contador Público. Magíster en Contabilidad y Auditoría de Gestión (USACH). Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión y en Docencia Universitaria. Ponente y conferencista en eventos académicos de carácter nacional.