

OPCIÓN DE GRADO

EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA

**BLANCA LILIA GOMEZ DURAN
AIDA LUZ SEQUEDA CAMACHO
CLAUDIA PATRICIA MUTIS CORTES
SANDRA ISABEL GUEVARA GUEVARA**

**CORPORACIÓN NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR CUN
NOVIEMBRE 2013
BOGOTA D.C.**

EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA

PRESENTADO POR:

**BLANCA LILIA GOMEZ DURAN
AIDA LUZ SEQUEDA CAMACHO
CLAUDIA PATRICIA MUTIS CORTES
SANDRA ISABEL GUEVARA GUEVARA**

**PRESENTADO A:
MARIA DEL ROSARIO GORRÓN SAAVEDRA**
maria_gorron@cun.edu.co

MATERIA:

OPCIÓN DE GRADO III

**CORPORACIÓN NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR CUN
NOVIEMBRE DE 2013
BOGOTA D.C.**

CONTENIDO

PRESENTACIÓN.

4

INTRODUCCIÓN

6

OBJETIVOS GENERALES

8

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

9

EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA.

10

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA 11

1.1 Etapa Prehispánica.

11

1.2 Etapa Del Virreinato.

13

1.3 Etapa De La República.

20

2. MARCO REGULATORIO DEL EJERCICIO PROFESIONAL

38

2.1. Experiencias regulativas en el sector privado

39

2.2 Preocupaciones regulativas por los medios de trabajo

40

2.3. Código de Comercio de 1853.

41

2.4. Código de Comercio de 1887.

44

3. LA REGULACIÓN DE LOS PROCESOS DE TRABAJO

45

3. EVOLUCIÓN REGULATIVA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL

45

3.1. Antecedentes de la regulación

45

3.2. Etapa de la improvisación

46

3.3. Etapa de adaptación

48

DEFICIENCIAS FUNDAMENTALES DE KEMMERRER

51

3.4. Etapa de racionalización

52

3.5. Una experiencia avanzada y frustrada

58

3.6. Los nuevos tiempos.

59

3.6.1. Sector público

59

3.6.2. El sector de servicios públicos domiciliarios.

72

3.6.3. Sector hospitalario.

72

3.7. Preocupación regulativa por el control de información.

73

4. NORMAS DE CONTROL FISCAL ESTATAL.

84

4. DIAGNÓSTICO Y PERSPECTIVAS DE LOS PLANES CONTABLES EN COLOMBIA.

84

4.1. La normalización contable.	84
4.1.1. La normalización contable y el modelo regulatorio.	84
4.1.2. Elementos componentes de un modelo regulatorio contable	85
4.2. La planificación contable.	
86	
4.2.1. Fines de la planificación contable.	
86	
4.2.2. Análisis conceptual del plan de cuentas.	
87	
5. POSIBLES PUNTOS A DESARROLLAR	
94	
5.1. La dinámica internacional.	
94	
5.2. Análisis comparativo de los distintos planes de cuentas.	
95	
5.3. Principales diferencias encontradas entre los planes de cuentas.	
96	
LEY 298 1996.	
104	
CONCLUSIONES.	
112	
CIBERGRAFÍA.	
114	



PRESENTACIÓN

A medida que surgen cambios en la parte de la economía, la tecnología, las necesidades y la visión de la población difieren de un día a otro, se hace inevitable la evolución de todos aquellos elementos que hacen parte de la gestión y control en la administración de las organizaciones, para que así se puedan afrontar los retos y desafíos que se presentan, la economía actual debe comprenderse claramente debido a que su constante desarrollo exige a la gerencia anticiparse a los escenarios futuros y al objetivo de cumplir sus funciones obteniendo los mejores resultados financieros, económicos y sociales.

El proceso de regulación contable en el mundo es de larga historia, las entidades están en una constante evolución, así como sus necesidades de información; por lo cual, los modelos contables y financieros han debido adecuarse a las cambiantes exigencias de gestión, control, toma de decisiones y rendición de cuentas. Colombia no ha sido ajena a esta evolución. La contabilidad ha presentado desarrollos importantes desde la época prehispánica hasta nuestros días, y si bien es cierto se han cometido errores, tales como la improvisación y la provisionalidad, también ha tenido aciertos.

La regulación contable, lejos de ser una moda constituye una vieja práctica, es así como los desarrollos regulativos de la contabilidad, originados en las funciones de vigilancia y control estatal, inician el camino por la emisión de normas generales, avanzando al establecimiento de formularios oficiales de información, para concluir, o acercándose a ello actualmente, en la adopción de Planes únicos de cuentas. La regulación Contable en Colombia no es un fenómeno de la última década del siglo XX; constituye una larga tradición originada en el intervencionismo de Estado y el ejercicio de sus funciones de control y vigilancia. Para comprender esta evolución se hace necesario hacer un recorrido por la historia de la contabilidad en Colombia, para así conocer la tradición regulativa

contable en nuestro medio, las normas más destacadas, los aspectos que fundamentaron estas normas, y las etapas de su desarrollo desde su origen hasta su estado actual, así como conocer cuáles son sus perspectivas.

El recorrido por esta historia permite comprender cuál es el papel que juega el país frente a la comunidad mundial respecto a los objetivos de homogeneizar el lenguaje en la presentación de la información financiera y el rol del contador público como protagonista principal del desarrollo de la contabilidad en todos sus aspectos y variables.



INTRODUCCIÓN

La gerencia pública moderna y eficiente busca un Estado con capacidad permanente para mejorar su gestión, sus espacios de participación y su interlocución con la sociedad, en procura de la prestación de mejores y más efectivos servicios.

El mejoramiento continuo de la Administración Pública, se basa, entre otros aspectos, en el fortalecimiento de herramientas de gestión y en la coordinación interinstitucional que facilitan la implementación de las políticas públicas mediante la ejecución de los planes, los programas y los proyectos.

Con el fin de proporcionarle a la ciudadanía los bienes y servicios que necesitan y de tender oportunamente sus exigencias, las entidades requieren que desde la planeación se trace el camino de la gestión institucional con principios de eficiencia y eficacia y que los colaboradores de los diferentes niveles y áreas de la entidad se sientan involucrados en el logro de las metas establecidas. La contabilidad es la base sobre la cual se fundamentan las decisiones gerenciales y por tanto, no existe actividad económica ajena al registro y afectación de las técnicas de la ciencia contable. Desde la actividad económica más pequeña hasta las transacciones económicas de grandes corporaciones, la ciencia contable aporta a un gran cúmulo de conocimientos, los cuales requieren que sean aplicados por profesionales de la contaduría pública altamente capacitados.

La contabilidad es un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se convierte en el eje central para llevar a cabo diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada

Con este trabajo queremos enriquecer el significativo mundo de la contaduría, dando así un mayor conocimiento de nuestra carrera llevándonos a adquirir nuevos conocimientos moderno y cambiante en la contaduría, estos tiene como fin primordial el motivar y afianzar más a nuestro nuevos colegas en el maravilloso mundo de la contaduría, que comprenda desde el principio cuál ha sido la trayectoria de la contabilidad en Colombia a partir de la conquista y como ha trascendido el origen de la contabilidad a través de la historia universal, viendo cómo ha intervenido a nivel social, económico y político, convirtiéndose la contabilidad en área del conocimiento fundamental para ayudar al crecimiento y desarrollo de una nación.

El texto **5 Evolución Del Proceso De Planificación Contable En Colombia**, nos cuenta el paso de la historia de la contabilidad y su obligada relación con todos los sucesos a nivel social, económico, político en nuestro país, dándole al Contador Público una especificación de cuál va a ser su desempeño y comportamiento frente a la sociedad y los fenómenos sociales, económicos y políticos que se viven en nuestra nación.

Otro tema a profundizar será respecto a los planes de cuentas, sus orígenes, su estructura, su normatividad, donde se pretende dar a conocer y entender al lector el por qué la necesidad de un plan contable en cualquier tipo de organización o ente económico.

El plan de cuentas nació de la necesidad de organización en las transacciones de las empresas para conocer su realidad económica a través de símbolos, gráficas, por tanto su evolución fue facilitada por los códigos numéricos los cuales hicieron posible su entendimiento.

OBJETIVO GENERAL

Simplificar y racionalizar la labor de las entidades en la generación y presentación de planes, reportes e informes. Armonizando las diferentes estrategias, políticas y planes orientados al cumplimiento de la misión y prioridades de Gobierno, proporcionando lineamientos para su implementación e inclusión en el ejercicio de la planeación sectorial e institucional, tanto cuatrienal como anual.



OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Identificar el estudio directo de las normas de control interno en el Sector Público.
2. Establecer los indicadores de gestión que aplican para las Instituciones Públicas.
3. Conocer los medios regulativos del trabajo de contabilidad que es de controlar los movimientos económicos.
4. Comprender las diferencias entre algunos planes contables del sector público
5. Observar el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contaduría Pública. (RCP) y de los existentes en el sector privado.

EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE PLANIFICACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA.

Para comprender esta evolución se hace necesario hacer un recorrido por la historia de la contabilidad en Colombia, para así conocer la tradición regulativa contable en nuestro medio, las normas más destacadas, los aspectos que fundamentaron estas normas, y las etapas de su desarrollo desde su origen hasta su estado actual, así como conocer cuáles son sus perspectivas, esto permite comprender cuál es el papel que juega el país frente a la comunidad mundial respecto a los objetivos de homogeneizar el lenguaje en la presentación de la información financiera y el rol del contador público como protagonista principal del desarrollo de la contabilidad en todos sus aspectos y variables, su objetivo es ilustrar los desarrollo de la contabilidad en Colombia, sea esta cada día repensada con el fin de que esta logre satisfacer las necesidades que siempre ha pretendido cubrir.

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA

1.1. ETAPA PREHISPÁNICA

Cuando en 1492 las expediciones españolas, buscando una ruta comercial pisaron tierra americana, encontraron poblaciones indígenas de cultura avanzada, con complejas organizaciones políticas, económicas y religiosas. Tribus sedentarias, dedicadas a la agricultura siendo las tribus americanas atrasadas en su desarrollo, no se encontraban desarrollados completamente los elementos necesarios para la contabilidad, ni escritura alfabética. Sin embargo, cuando llegaron los españoles la contabilidad era una práctica normal en América; los Aztecas hacían cálculo y cuenta de los tributos que imponían a los pueblos sojuzgados. Los mayordomos derramaban los tributos, los recogían y los distribuían por cuenta; conocían el efectivo de los ejércitos en guarnición y en campana y les preparaban vestidos y raciones; partían ciertas rentas entre los sacerdotes, el culto y la fábrica del Teocali.

El Inca maneja sus cuentas mediante el quipus, los cuales mostraban diversos colores, mucho sirvieron al pueblo, que alcanzó civilización muy notable, sin embargo, parece que la contabilidad superior fue el sistema pictórico azteca.

En Colombia habitaron diferentes culturas y técnicas contables., como el intercambio de productos, esta experiencia permitió la elaboración de tablas de equivalencia para agilizar el mismo intercambio (Comunidad de los Quimbaya).

En cuanto a la civilización Chibcha, el comercio es escaso, el intercambio de productos dentro de las tribus de una misma y cambiar productos con tribus forasteras. El control del trueque, dado por un sistema numérico, el registro se hacía en pigmentaciones sobre la túnica del encargado de este menester Sus transacciones comerciales corresponden a las primeras formas de intercambio, originadas por la producción de excedentes, entre tribus, a pesar de que se presenta la figura del administrador y una forma de Estado que señala el

tránsito a la civilización, hacia la propiedad privada, encarnada la figura de los caciques, jefes que se apropiaron de un sinnúmero de privilegios.

La contabilidad demuestra una la invalidez de criterios impartidos, en el sentido de que ella no es posible sin la existencia de la moneda como patrón de medida, de la existencia de la escritura alfabética y del cálculo aritmético.

España en la época constituía un país altamente desarrollado, por lo cual mantenía instituciones feudales. Por constituir una cultura más avanzada y soportada en superioridad militar, España avasallo la cultura aborígen e impuso la suya; su idioma, religión, costumbres, conocimientos en lo referente a la contabilidad.

El descubrimiento de América y la posterior expoliación de sus riquezas no constituyeron para España un factor de desarrollo, ya que fue un freno para él, ya que fue la forma como llegó a España, pues fue obtenido por explotación en las minas de América, no llegaba principalmente a manos de los empresarios y se regaba de manera bastante más homogénea en los diversos sectores de la economía; así la carrera de precios y salarios dejó también retrasados a los segundos, pero en una proporción mucho menor a la que caracterizo como vimos a los países industrialmente avanzados esto no llevo a España progreso, sino atraso económico, afianzando las fuerzas feudales, que sometieron las culturas nativas y les impusieron las instituciones socioeconómicas de relaciones de producción, ocasionando un estancamiento en el área del conocimiento y por su economía. Situación diferente se presentó en los colonizadores ingleses quienes exterminaron a los indígenas, ya que no eran aptos para la explotación del trabajo sometido, En este tiempo no existió en América la institución escuela. España se constituía en el país más atrasado de Europa en el aspecto económico y generaba las condiciones de negación al avance del pensamiento; había tomado la producción contable de la escuela latina y ella fue trasladada a América.

1.2. ETAPA DEL VIRREINATO

España impuso su cultura, costumbres mercantiles y las prácticas contables en las colonias Americanas, el descubrimiento y conquista de América, acaecen en momentos en que el mundo Europeo transforma sus relaciones de producción, cuando el feudalismo daba paso al triunfante mercantilismo característico del primer capitalismo.

AÑO	ACONTECIMIENTO
1531	España queda ausente de este proceso, por los efectos negativos de los tesoros americanos así como por la derrota de la burguesía nacional en la batalla de Villa Jar, a manos del monarca Carlos V en el año
	Felipe II decreto la expulsión de los moros y los judíos de España, sectores que constituían las fuerzas de la agricultura y el comercio, constituye en el país más estancado de Europa en lo económico
1436	Antes de esto España estuvo abierta a los pensamientos y conocimientos generados en Europa, como se muestra en la organización de las cuentas reales, ordenadas por Alfonso el Sabio en 1263, cuando impuso a los funcionarios encargados de la administración de las rentas públicas, la obligación de rendir cuentas anuales, práctica que se normalizo totalmente.
1476	Se ordena la forma de la rendición de cuentas y es trasladada a América esta organización contable;
1519	Se iniciarse la conquista de México por Hernán Cortes, eligiendo como contador a don Alfonso de Ávila.
15 Oct.	Carlos V, nombra a Rodrigo de Albornoz, como Contador Real, recibiendo instrucción dándose allí el punto de partida de los reglamentos de la

1522	contabilidad fiscal de la Nueva España, se le instruye que se deben registrar las operaciones en el Libro Grande todas las partidas que se registran vayan firmadas por el contador y por el tesorero, principio fundamental de control.
1551	El Rey Felipe II ordena llevar la contabilidad del Reino por partida doble.
1551 En Adelante	El colonizador impuso en América instituciones socioeconómicas con que se inicia y mantiene la economía durante la Colonia. Estas instituciones que eran obligados como grupo primero y más tarde per cápita a pagar a los español un tributo fijado por los oficiales de la Corona, El tributos se los llamaban DEMORA recaía en el grupo social y no en el individuo y comprendía el tributo para el encomendero, las pensiones para particulares, el quinto para el rey, el estipendio para el cura doctrinero y el sueldo para los corregidores.
	La economía granadina se desarrolló en actividades de minería, agricultura, ganadería, artesanía, comercio y trabajo doméstico. La propiedad privada era de la Colonia. El monarca español reivindicó para sí el dominio de los territorios tomando el nombre de tierras realengas, adjudicadas a los conquistadores que obtenían derechos y compromisos. Luego se sustituyen las capitulaciones por la adjudicación directa dando propiedad sobre la tierra con la obligación de hacerlas cultivables y productivas, se presentó una cesión de tierra, sin cesión de propiedad, a los indígenas para que allí vivieran y produjeran los bienes para pagar sus cargas tributarias.
	La institución económicamente más poderosa y apropió para sí propiedades urbanas y rurales como haciendas y colegios. “fueron los Jesuitas, los verdaderos innovadores para lograr el trabajo de los indígenas y a diferencia de los demás colonizadores, no acudieron directamente a la fuerza para lograr el servicio.... Tanto las haciendas y los colegios estaban sujetos a un estricto control económico, que se llevaba en los libros de contabilidad, balances periódicos y visitas de los superiores a los administradores. Debían estar inventariados y cada cambio de administración implicaba un nuevo inventario.

El método fue iniciar a los indígenas en las prácticas agrícolas destinando parte de él para las necesidades de la colectividad.

Más adelante dividieron la tierra trabajada en dos secciones: El campo de Dios laborado en común y el campo del hombre dividido en parcelas, con trabajo individual y no negociable. Tanto las haciendas y los colegios estaban sujetos a un estricto control económico, que se llevaba en los libros de contabilidad, balances periódicos y visitas de los superiores a los administradores. Debían estar inventariados y cada cambio de administración implicaba un nuevo inventario.

Todo recibo en que constaran títulos, obligaciones o derechos debía ser guardado, las actividades económicas de los Jesuitas estuvieron marcadas por la eficiencia, la sutileza para captar mano de obra indígena, les dio gran resultado y en el manejo de sus bienes, síntoma ya de explotación capitalista ordenada, les produjo pingües resultados. Los libros de contabilidad, los inventarios y las visitas fueron introducidos en América, para el manejo de bienes no públicos, con un criterio de empresa a la manera capitalista. Por ser una institución y no una persona natural, podía planear a largo plazo y hacer una inversión adecuada del excedente producido, sino creando un proceso auto generador de reinversión. Pero los logros económicos de la Compañía de Jesús no pueden darnos una visión idealizada. Hubo eficiencia, racionalidad interna y productividad. La fábrica capitalista es también un modelo de eficiencia, de racionalidad interna y de productividad pero a costa de la explotación; la actividad económica de los Jesuitas en la Colonia. El relativo desarrollo era a costa de la explotación. Esclavos, indígenas, quienes contribuyeron a crear el excedente en las haciendas, y en las misiones, los indígenas contribuían a crear un excedente que no era gastado inmediatamente y que por pertenecer a una institución daba la apariencia de ser una propiedad colectiva. Los Jesuitas no se oponían al aprovechamiento sobre los indígenas como lo simbolizaba el cultivo conjunto del 'Campo de Dios' en beneficio último de la compañía, Esta cita, se menciona por la claridad con que señala la forma en que la contabilidad empieza a aplicarse en tierras latinoamericanas, apareciendo el

presupuesto, como elemento constitutivo de la planeación y el control sobre la administración.

AÑO	ACONTECIMIENTO
1579	El comercio en la Colonia tuvo diferentes manifestaciones, por el monopolio de España, existieron normas jurídicas que impidieron que este se realizara entre las colonias, y controlado a través de la Casa de Contratación que se estableció en Sevilla

La actividad comercial se realizarse por españoles y en barcos españoles quienes realizan el cargue y descargue de mercancías en puertos amurallados, con costos cubiertos a través de impuestos y los precios de monopolio establecidos por España, logrando un encarecimiento de los artículos, esto perjudico los productores americanos, esto no permitía el florecimiento de esta actividad.

Esta situación se modificó en el siglo XVIII cuando España empezó a sufrir transformaciones, que otros países habían tenido. Surgen entonces industrias España que esperan encontrar centros de mercado para sus productos, la obtención de materias primas para su elaboración, permitiendo el cultivo de viñedos y olivares, fijando medidas restrictivas contra el surgimiento de empresas manufactureras coloniales, que fueron competidores como la industria española no tenía la cobertura suficiente pretendió mantener el monopolio de oferta, generando el contrabando de importaciones y exportaciones. Las importaciones de esclavos, textiles, vestuarios de lujo, loza, hierro, acero, azogue y harina. Las exportaciones de oro, cacao, algodón, añil, quina y maderas de tinte. Contrario al volumen de comercio exterior fue el escaso comercio interior, a finales del siglo XIX, lo cual explica el escaso fomento de la actividad contable privada. Una de las causas que contribuyó al no florecimiento de un mercado interior fue la inexistencia de un medio monetario.

Las primeras monedas en América fueron españolas: el escudo de oro y el real de plata. La macuquina, moneda de plata acunada en Méjico y Lima, que subsistió aun después de la independencia, dando motivo a fraudes.

El sistema monetario español en América, era una moneda imaginaria para cubrirse con una real. El oro en polvo vino a cumplir muchas veces funciones de moneda en las transacciones en la regiones de Antioquia hasta 1789 no usaron moneda acunada”. Esto trato de ser solucionada con la fundación de casas de moneda en Méjico, Lima, Potosí, Santa Fe, Popayán, etc. Para la casa de moneda de Santa Fe se iniciaron investigaciones en el ano de 1559 y en 1590, iniciando la acuñación en 1627, prevenir la fuga ilegal de oro sin previo pago de derechos fiscales. Lo otro que contribuye al conocimiento de la contabilidad en América Latina es la Hacienda Pública. Generando sus ingresos en impuestos sobre los consumos y el trabajo. Estos podían ser civiles o eclesiásticos, recaudados por el poder el papado y los monarcas españoles. Los principales impuestos fueron:

IMPUESTO	DESCRIPCIÓN
LA AVERIA	Consistía en una especie de derecho de aduana.
LA MEDIA ANATA	Impuesto al trabajo de los empleados civiles.
LA ALCABALA	Impuesto sobre venta de bienes muebles e inmuebles.
EL QUINTO REAL	Impuesto sobre la producción de las minas.
EL IMPTO DE LA ARMADA DE BARLOVENTO	Gravaba el consumo de artículos de primera necesidad.
LA SISA	Porcentaje de peso y medida que se sustraía al comprador.
LOS VALIMENTOS	Confiscación de los sueldos de los empleados de la Corona.
GRACIAS DEL SACAR	Gravaba los privilegios y concesiones hechos por la Corona.

EL DIEZMO	Gravamen sobre los frutos vegetales y crías de animales con destino al servicio del culto.
LA MESADA ECLESIAÍSTICA	Duodécima parte de la renta anual por oficios de los miembros del clero.
LOS ESPOLIOS	Bienes de obispos y arzobispos que pasaban a ser propiedad de la Corona al morir estos.
LAS VACANTES MAYORES	Renta de la Corona desde la muerte de un prelado hasta la preconización del sucesor.
ESTANCOS Y MONOPOLIOS	Diferencia entre los precios de compra y venta de productos, en los que el Estado era único comprador y vendedor. Para la percepción de estos impuestos existieron dos sistemas: a. Recaudación y administración directa por parte de la Corona. b. Adjudicación por remate a particulares.

Para la organización fiscal en América, se establecieron en 1605 tres tribunales de cuentas, en Méjico, Lima y Santa Fe, se nombraron contadores especiales en La Habana y Caracas y se dictaron varias normas. En 1572, por ordenanza real, Felipe II exigiendo que en cada casa real se llevara un libro contable “Libro Común del Cargo Universal de la Hacienda Real” y firmado por el jefe principal de distrito, registrando todas las partidas que pertenecieron a la Corona. En 1678, Felipe IV dispone que los Contadores Reales deben presentar cuentas de haber cada dos años al Real Tribunal de Cuentas. Informando los registros y control de los impuestos que se recaudan y administran directamente por la Corona. El impuesto recaudados por particulares, manejaba el método de la oferta, estos podían utilizar los dineros captados, en sus negocios particulares pero debían tener alguna disponibilidad para gastos normales y extraordinarios, y presentar la totalidad del dinero en el vencimiento del cargo, presentaba informe detallado de los ingresos y gastos mediante libros de contabilidad, con su soporte respectivo y verificados por los funcionarios de Tribunal de Cuentas.

El recaudo de los diezmos, comenta Álvaro Tirado Mejía que para entonces Antonio Nariño, quien era recaudador, incurrió en un desfalco al no poder presentar los dineros confiados a su custodia en el momento en que se le exigían. Sin embargo, para juzgar su conducta hay que tener en cuenta las prácticas y costumbres de la época que autorizaba a los que habían rematado la recaudación para negociar con los dineros percibidos hasta entregarlos en una fecha determinada. Nariño, que había traducido Los Derechos del Hombre, fue acusado políticamente y obligado en lo inmediato a restituir los fondos antes de la fecha de vencimiento de su cargo, con la consecuencia de que resultó fallido, no obstante que los créditos a su favor, los cuales aspiraba a hacer efectivos antes de la fecha fijada para la rendición de cuentas, eran superiores a la suma adeudada al tesoro. Durante la Colonia se practicó contabilidad en América Latina, en el sector público por parte del Estado y los recaudadores particulares de impuestos, así como en el sector privado donde fue ejemplar la utilización de registro, presupuesto y control realizado por las comunidades religiosas y muy especialmente la Compañía de Jesús. La técnica contable aplicada es la generada en Italia y adoptada por España. Es conveniente analizar dentro de este periodo colonial, el comportamiento de la educación en general y de la formación contable en particular, a fin de ir determinando las raíces culturales de la actual formación profesional. La educación latinoamericana tiene características que plantean diferencias con la formación escolar en el resto del mundo. Se recuerda como en la sociedad esclavista y feudal, la educación superior fue creada como consecuencia de la necesidad de profundizar los conocimientos adquiridos en uno o dos ciclos anteriores de escolaridad. En América Latina la universidad es creada antes que el resto de la educación. Fue después de constituidas las universidades, que los estudios del trívium, se separaron de ellas para ser impartidos en colegios secundarios dirigidos por comunidades religiosas. El nivel básico era la catequización, controlado por el clero.

La primera universidad que se constituyó fue la Autónoma de Santo Domingo en 1538 y luego las de México y Lima en 1551. En Colombia se constituyeron en 1573 la Universidad de Santo Tomás, la Universidad Javeriana en 1622, el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario en 1653, el Colegio Mayor de San Buenaventura en 1708 y llegaron a completarse trece en Latinoamérica hasta el siglo XVIII, las cuales fueron universidades reales (creadas

por la Corona) y universidades pontificias, que se organizaron sobre el modelo de Salamanca las primeras y Alcalá las segundas. Estas universidades tenían un carácter elitista caracterizado por el impulso del escolasticismo, girando su actividad siempre en torno a la idea de Dios. Sus métodos fueron librescos y repetitivos, la cátedra magistral, su fundamento pedagógico y sus esfuerzos educativos se dirigieron a solucionar algunas necesidades.

1.3. ETAPA DE LA REPÚBLICA

Los cambios en la estructura económica de España, medicado la concepción de la Corona frente a sus colonias. Al liberalizarse el comercio, América se convierte en mercado de la metrópoli y en fuente de materias primas, por lo cual se adopta una política proteccionista con los indios, frente al encomendero, para que estos continuaran trabajando y tributando, proporcionando la producción agrícola en las haciendas de los terratenientes criollos. Luego los indígenas, que hasta ese momento fueron protegidos en los resguardos, son lanzados a vender su fuerza de trabajo como peones. La reorganización fiscal hacía elevar permanentemente los impuestos, lo cual gestó una respuesta de todas las clases contra la Corona originando movimientos en principio fallidos como lo fue la revolución de los comuneros.

La liberalización del comercio también originó el crecimiento de una burguesía comercial con conciencia, que reivindicó sus intereses, por la libertad absoluta de su función y el derecho a desarrollar actividades manufactureras que le eran prohibidas, constituyéndose en vanguardia del movimiento emancipador, apoyándose de Inglaterra, que estaba interesada como una forma de ampliar su mercado, llevando allí sus manufacturas. La burguesía comerciante contaba con el apoyo de los artesanos, y el pueblo que fue arrastrado involuntariamente a la lucha, la independencia finalmente se obtuvo pero esto no modificó las formas económicas vigentes, con la sola independencia tomó el control del Gobierno ocupando los puestos y privilegios hasta entonces de la Corona, dándole a las repúblicas el carácter de agroexportadoras.

La ideología de la independencia provenía de Francia y por ello se dio una gran influencia cultural de ese país, buscando formar personas para el mercado ocupacional, originado por las condiciones de desarrollo, dejando de lado la investigación científica, considerada actividad propia de otras instituciones. Tal fue la idea que inspiró la reforma de 1826, impulsada por el General Santander, y orientadora en la creación de las universidades de la Gran Colombia en Santa fe, Quito y Caracas en el mismo año.

El apoyo inglés a la independencia latinoamericana, fue en armas, la participación de la Legión Británica, así como empréstitos, no fue gratuito. Ya que “en junio de 1820 arribó a Londres, Francisco Antonio Zea en representación de la República de Colombia “aceptó una cuenta indiscriminada de 500.000 libras, en reconocimiento de obligaciones no muy claras, de los enviados anteriores. Los problemas inherentes al crédito serían resueltos por una comisión de tres personas, y los intereses serían del 10% anual, si pagaderos en Londres, o del 12% si en Colombia. Luego tomó otro empréstito la Casa Herrening, Graham and Powels, con el objeto de pagar los intereses debidos en el primer crédito. El empréstito se garantizó con los derechos de importación y exportación de la República, así como con las rentas provenientes de las minas de oro, plata y sal y con el producto del monopolio del tabaco”. Fluyen grandes inversiones comerciales y mineras. Los bancos ingleses emitieron bonos entre 1822 y 1825 en nombre de diversos Gobiernos que necesitaban fondos para pagar las deudas contraídas por la guerra. Se crearon sociedades anónimas a fin de explotar las económicas de Latinoamérica (la minería), se abrió un mercado para las manufacturas inglesas, pues no existía circulante para su adquisición. Pero Inglaterra solucionó tal problema otorgando masivos préstamos, que se utilizaron para comprar sus mercancías, lo cual llevó a la desaparición de la industria nacional.

Esto hace que los artesanos se organizaron políticamente junto con la burguesía comercial utilizaron al pueblo para enfrentarlo a los terratenientes, logrando su derrocamiento del poder e iniciando la revolución burguesa.

El país avanzó hacia el capitalismo y la burguesía comerciante tomó el Estado en su propio beneficio, mas como no existía una industria consolidada, la dependencia de Inglaterra se

acentuó y por cerca de un siglo el mercado nacional de bienes de consumo se surtió con productos extranjeros.

Los empréstitos y las inversiones inglesas, sobre todo en ferrocarriles se hicieron sentir y el comercio de exportación fue dirigido desde el exterior. Dando un paso adelante al capitalismo y dos atrás en el de la dependencia. Por muchos años seríamos semiología con una independencia política formal y una dependencia económica real de Inglaterra.

Pero el oro era el elemento fundamental del comercio exterior. Antioquia fue el primer sector del país que abolió la esclavitud (porque resultaba antieconómica) y existía escasez de mano de obra provocando la introducción de maquinaria. En 1760 los conocimientos industriales se hallaban en sumo atraso. En minería se ignoraban la geometría subterránea, la metalúrgica y la mecánica; no se conocían bombas ni otra máquina para levantar las aguas, ni había más elemento dinámico que la fuerza humana. No había quién pudiera ensayar un mineral, construir una máquina o edificar un horno de fundición”. En 1850 se empieza el desarrollo, con la vinculación de ingenieros europeos y de fuertes capitales que dan gran impulso a la producción capitalista y a las técnicas administrativas, consolidándose la clase comercial antioqueña, que genera sus utilidades, dispensando artículos de consumo en las zonas mineras vendiendo a crédito, en razón de la inexistencia de instituciones de crédito en el país y cobrando en oro. Al lado de la producción nacional iba creciendo la inversión extranjera como: la Casa Goldschnedt, Asociación Colombiana de Minas de Londres, Casa Herring Grahamand Powds, Western Andes Mining Company Ltda, The Dorada Railway Ltda. A finales del siglo se incorpora el capital estadounidense a la minería a través de la compañía Colombian Mining. Existieron en Colombia varios intentos empresariales durante el siglo XIX. En 1827 existían 610.000 individuos trabajando en la manufactura, especialmente textil. Entre 1830 y 1850 varios hacendados crearon diversas industrias en la Sabana de Bogotá, en fabricación de papel, vidrios, cristales, paños, ferrerías, fósforos, Sulfato de quinina, chocolate, etc. fracasaron, por dificultades técnicas y la acción de la competencia especialmente inglesa que no quería perder el monopolio de sus productos.

El café, desde la década de 1880 se convierte en el pilar de la economía, generando la colonización y fundación de gran número de poblados de Antioquia, Caldas, Quindío, Tolima, Risaralda, etc., las cuales por la necesidad de sacar sus productos al mercado presionaron la construcción de ferrocarriles, con préstamos ingleses. Las obras públicas se orientaban a facilitar el mercado de exportación y no a integrar el mercado nacional.

La economía financiera en 1865, aparece en Bogotá con el primer banco que existió en el país; sucursal del Banco de Londres, México y Sur América, el cual cerró en 1867. En 1871 se crea el Banco de Bogotá; el Banco de Antioquia en 1873, el Banco Minero y el Banco Agrícola en Medellín, en Bucaramanga el Banco del Cauca y en Cartagena el Banco de Bolívar. En 1877 el Banco Popular en Bogotá, y en 1878 en Medellín, el Banco Colombiano de Guatemala”.

“La Ley 39, de junio de 1880, facultó al poder ejecutivo para establecer una institución bancaria de carácter mixto; como no aportaron dinero, quedó convertida en organismo oficial, en enero de 1881 inició actividades; la Ley estipulaba, ‘Los billetes del Banco Nacional seguirán siendo la moneda legal de la República, prohibiendo otra de moneda. La Ley 124 de 1887 consagró el ‘dogma de los doce millones’ de las emisiones del Banco Nacional. Al comprobar que se emitido moneda ilegal, se dictada la Ley 70 de 1894 ordenando la liquidación del Banco Nacional”.

“En 1883 se fundó el Banco de Crédito Territorial Hipotecario, más a pesar del éxito que tuvo hubo de liquidarse a causa de que el Gobierno cerró el banco porque este no quiso hacerle un préstamo. En 1885 fue creado en Bogotá el Banco Internacional. En 1888 en Rio negro (Antioquia), comenzó a funcionar el Banco de Oriente y en Popayán el 20 de enero de 1884 abrió operaciones el Banco del Estado; en 1887 se fundó en Bogotá el Banco de Exportaciones y en Sala mina Caldas en 1887 se fundó el Banco de Sala mina”.

En cuanto la actividad de los seguros, fue controlada por firmas inglesas: Londres & Scoth Assurance Co. Ltda., United Bristish Co. Ltda., Commercial Union Assurance Co. Ltda. Liga de los más poderosos bancos ingleses, Royal Insurance Company Ltda., Yes Jacks & Co. la que se introduce en las plazas del café. Se conocer un gran desarrollo con la vinculación de profesionales extranjeros y fuertes capitales del mismo origen que dan impulso a la

producción capitalista y a las técnicas administrativas, originando un crecimiento de la producción nacional, sin duda inferior al de las empresas inglesas y estadounidenses que se dedicaban especialmente a la minería.

El siglo XIX se caracteriza por la formación de una república agroexportadora, que agencio una política de libre cambio, ocasionando la destrucción casi total de los intentos de industrialización del país, quedando nuestra economía en poder del poderío inglés e iniciándose la inversión estadounidense directa en el campo de la minería y la agricultura con la instalación de la United Fruit Co. Los ensayos industriales tuvieron que apelar a la tecnología extranjera y a los profesionales extranjeros, pues nuestras instituciones solo estaban preocupadas por el estudio de Bentham, Montesquieu y Tracy, y por generalizar la libertad absoluta como se deduce de la Ley 15 de 1850 donde en la administración de José Hilario López se dispuso: “Es libre en la Republica la enseñanza en todas las ramas de las ciencias, de las letras y de las artes. El titulo no será necesario para ejercer profesiones científicas, pero podrán obtenerlo las personas que lo quieran. Para ejercer la profesión de farmaceuta se necesita obtener la aprobación de los exámenes. Suprimase el grado de Bachiller. Suprimanse las universidades... Para optar grados no es necesario haber estudiado en los colegios o en los seminarios”. Es decir que no se concede real importancia a la educación. En 1867 se funda la Universidad Nacional de Colombia con carreras de Derecho, Medicina, Ciencias Naturales, Artes y Oficios, Literatura y Filosofía. En 1871 se consolida la Universidad de Antioquia y en 1887 la Escuela de Minas posteriormente adscrita a la Universidad Nacional. En 1827 se habían organizado las universidades del Cauca y Cartagena; en 1836 la Universidad de Nariño y en 1886 el Externado de Colombia. Esto muestra que el siglo XIX se caracterizó por la fundación de universidades estatales que orientaron su actividad a formación en profesiones liberales, en seguimiento de un modelo foráneo y sin integración con la realidad nacional. Lo paradójico es que estando el país en un Estado neocolonial frente a Inglaterra, no hubiera tenido su influencia de modelo universitario, sino que aplica el modelo napoleónico, sin preocuparse por una educación al servicio del desarrollo. Otro detalle interesante se encuentra en la legislación civil y comercial expedida durante la segunda mitad del siglo, inspirada en el código civil que don

Andrés Bello elaboro para Chile, con una orientación latina, fundamentado en la legislación italiana, manteniendo inmunidad a los desarrollos ingleses sobre la materia.

La contabilidad continua siendo un apéndice del derecho, en los procesos de enseñanza, pero con la expedición del Código de Comercio, se establece la obligación de llevar libros de contabilidad y se fijan normas sobre los mismos, generalizándose el ejercicio de la teneduría de libros, con influencia casi insignificante de las técnicas inglesas.

Los comerciantes extranjeros lograron mayores prerrogativas que los nacionales, se les eximio de hacer empréstitos forzados para la financiación de la guerra, lo cual acompañado del dominio de los idiomas los dejo en superiores condiciones de competencia. Las industrias nacionales también sufrieron el cambio; las manufacturas nativas fueron sustituidas por las extranjeras en el ramo de los textiles. Hasta 1850 el oro constituyo en Colombia casi el único renglón de exportaciones y no se daban muchas posibilidades de expansión comercial por la falta de vías de comunicación y el monopolio de la actividad en pocas manos. En el siglo XX se incrementaron los intentos industriales, especialmente en el ramo textil. En el Gobierno de Rafael Reyes (1904-1909) se dictaron disposiciones proteccionistas para impulsar la inversión privada, dando préstamos con bajos intereses, rebaja de aranceles para materias primas, etc. Esto fortaleció a las pocas empresas que empezaron actividades como son: Compañía Colombiana de Tejidos en Medellín, una cervecería en Itagüí y en el municipio de Caldas empresas de locería, vidriería y fundición. En Cartagena una empresa textil y algunas fábricas de tejidos de punto. En Barranquilla la fábrica de hilados y tejidos Obregón. En Bogotá la Cervecería Babarí, Cervecería Germania, Cementos Samper y Compañía Colombiana de Productos Químicos. Este crecimiento inicial de la industria nacional genero la necesidad de información sobre las actividades económicas de las empresas que hicieron necesaria la fundación de la Escuela Nacional de Comercio por norma presidencial que dice así:

“DECRETO No. 140 DE 1905

(9 de febrero)

Por el cual se crea la Escuela Nacional de Comercio.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DECRETA:

ARTICULO UNICO: Crease la Escuela Nacional de Comercio de la capital de la Republica y nombrase Rector y Vicerrector de ella, respectivamente, a los señores Dr. Víctor Mallarino y Dr. Joaquín Toledo. Asignase al Rector un sueldo mensual de ochenta pesos oro, y de cincuenta pesos al Vicerrector. Por Decretos separados se reglamentará la Escuela de Comercio y se harán los demás nombramientos necesarios.

Comuníquese y publíquese. Dado en Bogotá, el 9 de febrero de 1905.

RAFAEL REYES

Presidente de la República

CARLOS CUERVO MÁRQUEZ

Ministro de Instrucción Pública”.

La creación de la Escuela para la enseñanza de la contabilidad, entre otras áreas, corresponde a una continuación del modelo latino cuyos primeros pasos se iniciaron con la expedición de los Códigos Civil y Comercial. Ahora, al igual que en las ciudades-estado de la antigua Italia se crea una escuela especializada de comercio, para la enseñanza a nivel intermedio, manteniendo impermeabilidad a la influencia anglosajona. El sector privado de la educación empezó a crear gran número de estas escuelas comerciales en diferentes lugares del país pero especialmente en aquellas ciudades donde germinaba el desarrollo financiero, comercial e industrial.

El sector financiero avanzó en su crecimiento con la creación de nuevos bancos: “En Bogotá el Banco del Comercio en 1901, el Banco Republicano de Medellín en 1903, y en el

mismo año el Banco de Bogotá en Tunja; en 1904 lo fue el Banco de Barranquilla. Por Decreto 47 de 1905 dictado por Rafael Reyes, se autorizó la fundación de un banco con facultades de conversión y amortización de papel moneda.

El Gobierno celebró un contrato con un grupo de ciudadanos para la fundación del Banco Central de Colombia, el cual tenía el privilegio exclusivo por 30 años, para emitir billetes bancarios. La Ley 58 de 1908 declaró resueltos los contratos que el Gobierno había celebrado con el banco y derogó los privilegios a la entidad”. En adelante se crearon el Banco Hipotecario de Bogotá, el Banco Hipotecario del Pacífico, el Banco Comercial Hipotecario de la Mutualidad de Bucaramanga, el Banco Hipotecario de Colombia, el Banco Alemán Antioqueño y el Banco López. Estas instituciones funcionaban en forma desordenada y arbitraria, con amplias facultades para comprar y poseer acciones de todo tipo de empresas, organizar industrias, contratar la administración de servicios públicos, actuar como intermediarios en la emisión de bonos, acciones, cédulas, etc., sin control del Estado, produciendo deficientes estadísticas, defectuosos y tardíos balances, y profundos errores administrativos.

El país había perdido el sector del Canal de Panamá por actividades expansionistas de Estados Unidos, al cual otorgó concesiones para la explotación de petróleo, gracias a su inversión indirecta dada a través de cuantiosos préstamos. A diferencia de Inglaterra, Estados Unidos decidió cuidar su inversión, interviniendo la administración pública, lo que logra con la expedición de la Ley 60 de 1922, que autoriza al ejecutivo para contratar una misión de expertos extranjeros en materia fiscal, administrativa y bancaria, como condición para el pago de la indemnización por la pérdida de Panamá.

Esta misión estadounidense llegó al país en el año de 1923, siendo dirigida por el contador público y economista estadounidense, Edwin Walter Kemmerer de quien tomó su nombre. La misión encontró una situación caótica de las finanzas públicas donde no existía ninguna norma sobre recaudo y aplicación de los fondos del Estado, la crisis de la actividad bancaria arriba mencionada así como la inexistencia de una estructura contable. Para el año de 1922 se conformó la Sociedad de Contadores de Bogotá cuyo ejemplo fue seguido por los contadores de Tunja, Medellín y Cali, pidiendo reglamentación de la profesión; tuvieron amplia participación en las actividades de la Misión Kemmerer. Estas instituciones tuvieron

efímera existencia en razón de una organización que no fue estrictamente gremial; tenían funciones de contratación de servicios asimilandose a una firma de Contadores.

Como conclusión de su estudio la Misión Kemmerer señaló una serie de recomendaciones que fueron aprobadas mediante Leyes de la Republica: Ley 20 de 1923 orgánica del papel sellado y timbre nacional; Ley 25 de 1923, orgánica del Banco de la Republica; Ley 31 de 1923, por la cual se fija el número y nomenclatura de los ministerios; Ley 34 de 1923 sobre formación y fuerza restrictiva del presupuesto nacional; Ley 36 de 1923 sobre administración y recaudación de rentas.

Ley 42 de 1923, sobre organización de la contabilidad nacional y creación del Departamento de Contraloría; Ley 45 sobre establecimientos Bancarios (crea la Superintendencia Bancaria); Ley 46 de 1923, sobre instrumentos negociables y Ley 109 de 1923 por la cual se crea el departamento de provisiones y se dictan otras disposiciones. Con la expedición de estas Leyes se dio una organización a las finanzas del Estado, garantizando así el establecimiento de fondos para pago de intereses y amortización de los empréstitos estadounidenses, dando al mismo tiempo al sector bancario la estructura para su desarrollo capitalista.

Por su parte el sector manufacturero recibió respaldo del Gobierno, mediante una serie de disposiciones proteccionistas dadas entre 1904 y 1909 lo cual mejoro las condiciones de las empresas que lograron sobrevivir la competencia inglesa y permitieron la aparición de otras. El sector comerciante y especialmente el exportador, venia logrando acumulación de utilidades y la balanza de pagos mostraba un permanente superávit por las altas exportaciones de café. En estas condiciones se da la primera conflagración mundial en la que resultan comprometidos los países dispensadores de bienes para el país, como es el caso de Inglaterra y Estados Unidos, que dedicaron sus buques para la guerra y adecuaron su industria para el mismo fin, haciendo posible el resurgimiento de una marina mercante, y ante la imposibilidad de importación de bienes de consumo presiono la producción nacional, con posibilidades de inversión por las condiciones mencionadas, llegándose a la exportación, en el ramo textil, hacia otros países latinoamericanos. En cuanto al café, este se fue almacenando y una vez terminada la guerra fue vendido a altos precios, lo que

permitted between 1918 and 1920 to make large imports of equipment dedicated to producing for a national market that was being integrated by the construction of communication lines.

In this era, the implementation of an economic policy based on the substitution of imports; these are reduced considerably in the goods of consumption. In this situation, the accounting profession is forged. The flow of American mining companies that came to exploit oil and gold, some manufacturing companies of the same origin, as well as the control of the execution of loans for infrastructure works, makes it necessary to displace American accountants, with the aim of providing their services to companies whose headquarters were clients in the metropolis, to comply with commitments with international banks; for the first time, public accountants appear. In the decade of 1920, the flow of indirect American investments generated employment in considerable levels, making possible large migrations from the countryside to the city, expanding the capacity for consumption; a organized banking system and a healthy political activity constitute positive factors for industrial growth, which in turn pressures the greater formation of people in the accounting and administrative areas. For this reason, Law 27 of 1928, by which the National School of Commerce is expanded, seeking that the teaching that was imparted, be leveled to the commercial studies that were given in some countries of Europe. This industrial development generated educational needs for which new professions such as nursing (1903), agronomy (1916), veterinary (1921), architecture (1921), etc., were initiated, reinitiating activities at the Universidad Javeriana which had been closed in 1767 and the Universidad Libre in 1923. The crisis of 1930 was determinant for the configuration of the light industry in the country. In the same way that the First World War, the crisis acted as a conjuncture for the implementation of an industrial base in Colombia and permitted the passage from a semi-colonial dependence to one of a neo-colonial type. The crisis did so in a special sense, not because in the country from 1930 an industry had been installed, but because it permitted, especially to the equipment already installed,

trabajar a plena capacidad, en un mercado relativamente libre de manufacturas extranjeras por la dificultad para adquirir divisas.

En Colombia se dio un proceso de acumulación de capital, que al no dirigirse al comercio exterior por la imposibilidad de obtener divisas fue dedicado al sector industrial. Es la época del verdadero desarrollo de la sociedad anónima en Colombia, recogiendo las experiencias de las viejas sociedades de minas en Antioquia. El Gobierno tomó medidas de protección empresarial dictando en 1931 un arancel proteccionista y un control de cambio para mantener el equilibrio de la balanza de pagos. La actividad industrial se amplió en el ramo de los textiles, empezaron a funcionar fábricas de abonos e insecticidas, industrias alimenticias y de conservas, dándose una gran diversificación en la producción orientada a bienes de consumo final. Durante este período anterior a la guerra se presentaron importantes situaciones que contribuyeron a consolidar la contaduría como profesión. A consecuencia del florecimiento de la sociedad anónima el Gobierno expidió la Ley 58 de 1931, que crea la figura del Revisor Fiscal (escuela latina) según lo consignado en los artículos 26, 40 y 41; en principio no requería ser contador para ejercer la Revisoría Fiscal. El artículo 46 de esta misma Ley consagró legalmente la profesión de Contador Juramentado al manifestar: “Artículo 46. Autoriza a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la Institución de los Contadores Juramentados cuyas principales funciones serán las siguientes:

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia.
2. Desempeñar cargos de liquidadores comerciales de sociedades anónimas en liquidación o en quiebra.
3. Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales, y desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos les fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas.

Parágrafo: La Superintendencia fijará los emolumentos u honorarios a que en cada caso tengan derecho los contadores, los cuales serán pagados por las entidades interesadas”.

Más tarde la Ley 73 de 1935 estableció la obligatoriedad del Revisor Fiscal y sus funciones en las sociedades anónimas.

La Ley 81 de 1931 reordenó en Colombia el impuesto sobre la renta, ya establecido en 1918, creando con ello la necesidad de información contable para su tasación, ampliando la actividad de los contadores.

El artículo 46 de la Ley 58 de 1931 fue reglamentado por el Decreto 1357 de 1941 el cual fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia en razón de diferentes causas entre las que menciona el demandante Carlos Pareja:

a. Porque si el Congreso quería autorizar al Gobierno para establecer la institución de los Contadores Juramentados, no podía indicar la oficina especial y privativamente encargada de hacerlo; era el presidente quien podía indicar el ministerio o la dependencia encargada de reglamentar la institución.

b. Porque tratándose de una profesión liberal como la de Contador Juramentado, para cuyo ejercicio, como se verá en el Decreto que adelante acusó, la Superintendencia exige ‘títulos’, estudios universitarios, ‘presentación de exámenes’, ‘formación de pensar didácticos’, etc., corresponde al presidente reglamentarla, dirigirla e inspeccionarla, y no al Congreso por una Ley ni a la Superintendencia por un Decreto o Resolución.

c. Es obvio que no es el Ministro de Economía Nacional, del cual depende la Superintendencia, del que debiera depender la reglamentación de una institución como la de Contadores Juramentados; lógicamente debiera estar adscrita esa labor al Ministerio de Educación Nacional; y en el artículo 9 asigna a la Superintendencia la misión absolutamente docente de expedir títulos profesionales. Es correcto que sucedieron fallas procedimentales, de reglamento y de enfoque, pues es absurdo que se faculte a la Superintendencia para otorgar títulos, o que se exijan títulos universitarios de una profesión cuya formación no imparte la universidad, pero bueno es aclarar que la demanda fundamentalmente se orientó contra el artículo quinto del Decreto que dice lo siguiente:

“**Artículo 5.** Para obtener el título de Contador Juramentado requiérase la condición de ser colombiano en ejercicio”. La actitud contra el Decreto tuvo origen en contadores

extranjeros residenciados o que ocasionalmente visitaban sucursales de algunas empresas extranjeras, y firmas ya establecidas en el país.

Estos profesionales y las firmas de contadores constituyeron en 1938 la llamada Asociación Colombiana de Contadores, buscando con ella implementar un establecimiento contable similar a los existentes en países Anglosajones donde la profesión es controlada por el gremio, como puede observarse en sus estatutos, comparables a los establecidos en el siglo XIX en Escocia e Inglaterra, trasladados con algunas especificidades a Estados Unidos.

Durante el periodo de la Segunda Guerra Mundial, ante las limitaciones del comercio exterior, hubo grandes dificultades para importación de materias primas generándose una ampliación de la sustitución de importaciones hacia ese sector. Se dio una acumulación de divisas en manos de los capitalistas nacionales que motivo grandes inversiones en 1945, en equipos para reemplazar maquinaria utilizada a pleno empleo durante varios años, y que las condiciones bélicas habían impedido renovar.

Hacia 1950 la industria colombiana superó la producción de bienes de consumo e inicio la producción de bienes intermedios, creándose la industria química y metalmecánica que tuvo florecimiento hasta 1957 cuando se afrontaron dificultades por la caída de los precios del café. Pero el crecimiento económico a partir de 1945, después de la Segunda Guerra Mundial, ha tenido la presencia permanente de la inversión extranjera, incrementada a partir de 1957. Alfonso López Pumarejo, como presidente de la República, había promulgado en 1935 la Ley 68, inspirada en las recomendaciones de una misión alemana que visito el país en 1923 buscando que la formación a nivel universitario se oriente hacia la satisfacción de las necesidades creadas por el desarrollo, para evitar la continua contratación de profesionales extranjeros. Surgen desde entonces sesenta y seis nuevas profesiones académicas entre las que se cuentan las ingenierías química, eléctrica, industrial, mecánica, metalúrgica y sanitaria; bacteriología, economía, servicio social, sociología, psicología, administración, etc.

Por Resolución 126 de 1945 el Ministerio de Educación Nacional transforma la Escuela Nacional de Comercio en Facultad Nacional de Contaduría, norma que hubo de ser

protocolizada mediante la Ley 143 de 1948, reglamentada por el Decreto 0686 de 1952 cuando se le dio el nombre de Facultad Nacional de Contaduría y Ciencias Económicas.

Pero cuáles fueron las causas que llevaron a la creación de la Facultad Nacional de Contaduría Sería muy sencillo plantear que el gran desarrollo industrial generado en la época requería tales servicios, lo cual es parcialmente cierto. Hubo otras causas de mayor peso. Las firmas transnacionales por el advenimiento de mayor inversión extranjera debían satisfacer mayores requerimientos de sus clientes y ello representó costosos desembolsos por movilización de profesionales estadounidenses; el hecho presiono la necesidad de formar personal nacional, resultaba mucho más económico, al tiempo que estas firmas instalaron sus oficinas en el país. Esto se certifica al observar los primeros programas de la Facultad Nacional de Contaduría que comprendían Derecho Comercial, Contabilidad Industrial, Auditoria, Finanzas, Estadística, Economía, Caligrafía y Mecanografía, evidenciando que el profesional a formar en un periodo de tres años, es un técnico instrumental que laboraría en actividades secundarias, mientras los más altos niveles profesionales se reservan a los extranjeros que dirigían las firmas, en comienzo, y a sus empleados de confianza más tarde. Por ello los métodos didácticos son memorísticos, repetitivos y dirigidos a hacer cosas y no a conocer las cosas.

A partir de la década de 1940 el Gobierno estadounidense comienza a influir de manera permanente en la educación colombiana, y muchas de las nuevas universidades ya no siguen el esquema napoleónico profesionalita sino se amoldan al modelo de la universidad estadounidense, mezcla de la concepción científica y pragmática de las universidades alemanas e inglesas. En 1950 visito al país la Misión Currie y en su informe sobre la creación del Departamento de Planeación Nacional hizo algunas recomendaciones importantes de mencionar; la educación superior debe reestructurarse y planificarse de tal manera que se pueden solucionar las necesidades ocupacionales surgidas de la actividad económica; las funciones del Revisor Fiscal deben ser desarrolladas por personas que tengan capacidad teórica y práctica, y debe tener una formación académica a nivel superior de tres o cuatro años.

Aparece en este año la concepción sobre la educación superior orientadora en adelante de los procesos de reforma: la educación dirigida a solucionar problemas ocupacionales (solo se habla de investigación en instituciones independientes) en concordancia con las actividades económicas que por este entonces se desarrollan en los campos de plásticos, manufactura metálica liviana y fabricación de electrodomésticos, siempre en una política de sustitución de importaciones y una creciente inversión extranjera.

En 1956 Lewis Joseph Le Bret presidió una nueva misión estadounidense, para evaluar la actividad educativa y formuló recomendaciones ratificadoras de la calificación de personal para el mercado ocupacional, señalando la necesidad de un organismo planificador, que controle la indiscriminada formación de instituciones educativas, algunas de las cuales siguiendo el ejemplo de la Universidad La Gran Colombia (1951) impartían formación profesional nocturna. La contaduría parecía ausente de ese proceso de crecimiento universitario y solo se mantenía una facultad con escasa población estudiantil. Se habían formado los más fuertes gremios de contadores, el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP-1951) que desde siempre defendió los intereses de las empresas transnacionales de contaduría, la Academia Colombiana de Contadores Públicos Titulados (1955) defensor de tesis Nacionalistas y múltiples organizaciones de contadores empíricos, con licencia para ejercicio profesional otorgada por la Superintendencia de Sociedades. En 1956, mediante Decreto 2373, el Gobierno daba satisfacción a la misión Currie al reglamentar profesión de Contador Público exigiendo la calidad de tal para ser Revisor Fiscal. Así mismo se crea un organismo no formal de educación para surtir de personal medio calificado al sector productivo que es el Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA- que dirige sus actividades a las áreas contable, administrativa, agropecuaria e industrial.

En 1961 se conoce el estudio del sociólogo estadounidense Rudolf Atcon “La Universidad Latinoamericana” y se constituye en el documento central de la política educativa conocida como “Plan Básico para la Educación Superior” en que se plantea la filosofía de universidad para el desarrollo, recomendando un ciclo básico de estudios generales y la conformación de un organismo central de planificación educativa.

La contaduría pública confirmó reglamentación por Ley 145 de 1960, en que transnacionales de auditores, preparándose el programa de estudios finalmente aprobado por Decreto 2116 de 1962, que consagraba algunas modificaciones frente al de 1952, originadas en la ampliación de los servicios prestados por las firmas transnacionales.

En el Decreto 1294 de 1964, sobre educación superior, aparece la contaduría pública a nivel de la medicina, el derecho y demás profesiones liberales, y a partir de allí se inicia la proliferación de facultades de contaduría hasta sobrepasar el número de 50 en 1990 y de 250 en 2006, con una población cercana a 150.000 estudiantes.

En 1968 las recomendaciones de Atcon y las misiones Currie y Lebret son cumplidas cuando por Decreto 3156 se transforma el Fondo Universitario Nacional en Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES), Instituto Descentralizado dependiente del Ministerio de Educación, en el mismo momento en que se abandona la política económica de sustitución de importaciones para impulsar la nueva visión: diversificación de exportaciones.

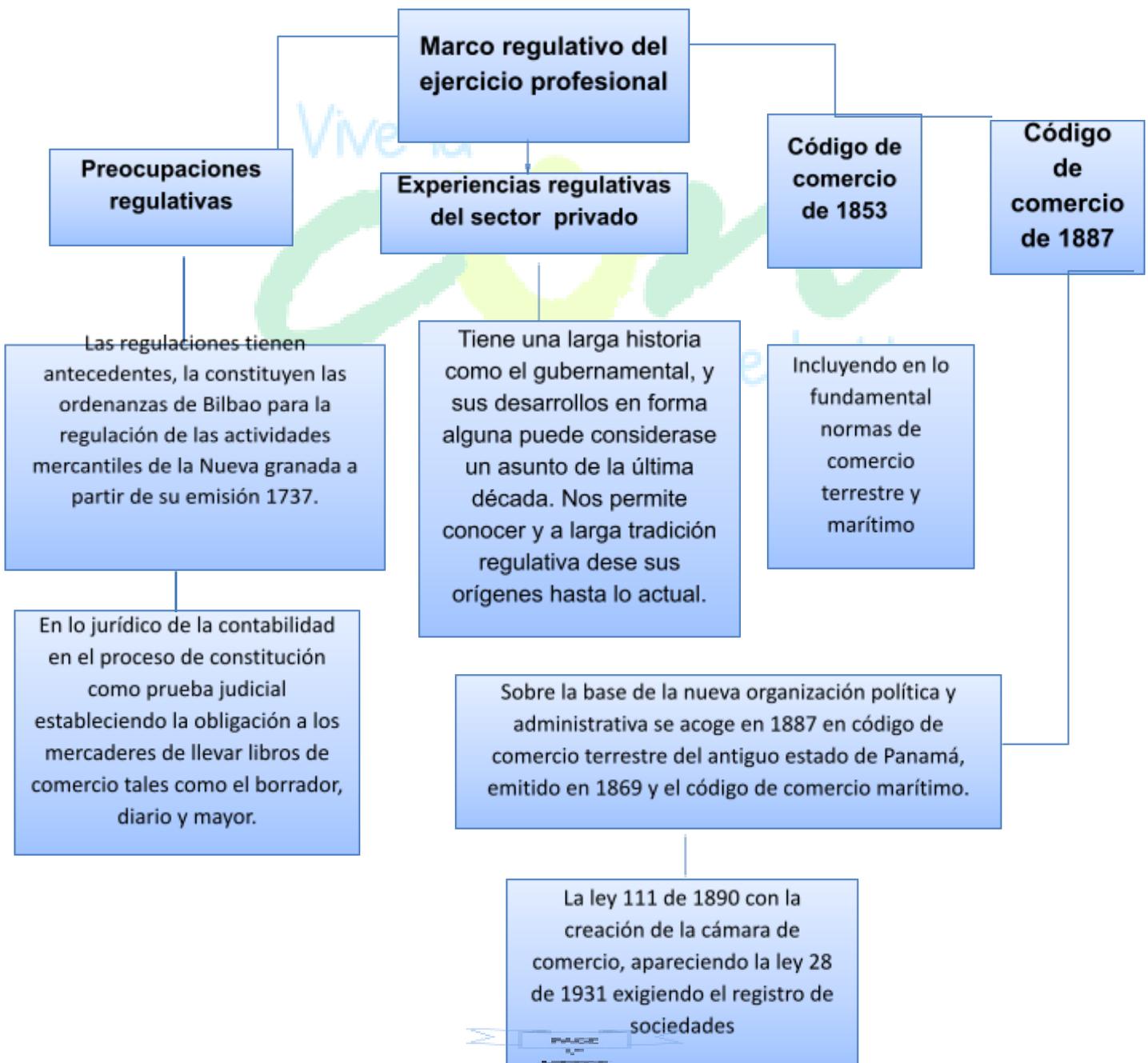
El intento de reforma universitaria de 1971 fracasó por la posición de estudiantes y profesores que vieron en ella un atentado contra la cultura nacional, contra la soberanía y contra el derecho del pueblo a la educación. El Gobierno montó la estructura educativa en los niveles primario y secundario con una duración de nueve años similar a la impartida en los Estados Unidos, dedicando los últimos 2 años a lo denominado Educación Media Vocacional, preparadora de fuerza de trabajo en los campos, comercial, agropecuario, pedagógico e industrial y llegando finalmente mediante el recurso de facultades extraordinarias a implantar la reforma mediante el Decreto Ley 80 de 1980, que consagró cuatro modalidades educativas postsecundarias, a saber: formación intermedia profesional, tecnológica, profesional universitaria o de profesiones liberales y formación avanzada o de postgrado.

La contaduría pública después de algunas discusiones sobre su ubicación fue clasificada como profesión liberal a nivel universitario, modalidad que debe caracterizarse por su énfasis en la formación científico-investigativa. Queda por señalar que la organización profesional colombiana no se enmarca en la estructura anglosajona que entrega la

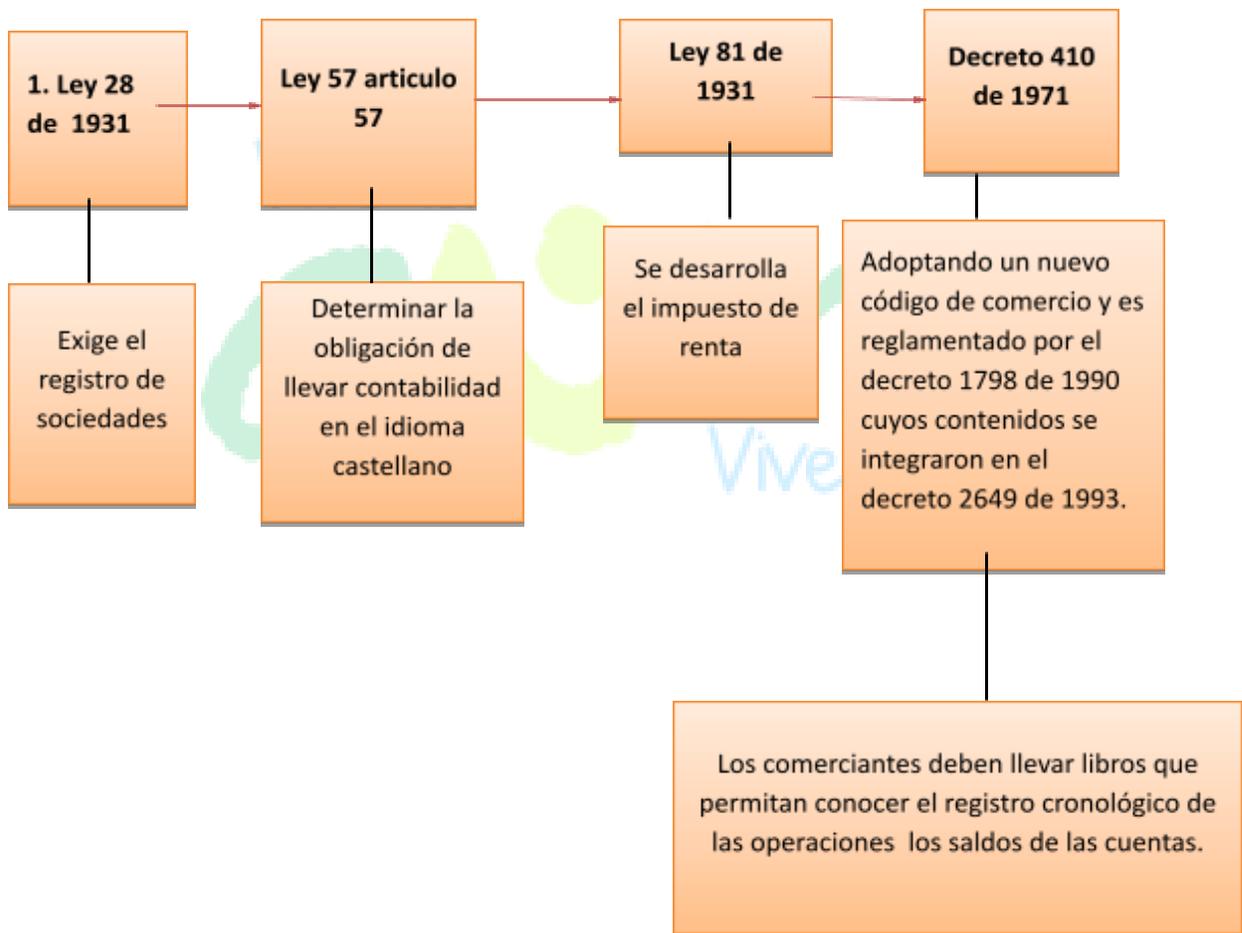
organización y control de las actividades respectivas, así como los requisitos para poder ejercer, a los gremios profesionales que tienen estructura artesanal. Tal estructura se intentó por la Asociación Colombiana de Contadores pero fracasó al igual que la institución que lo propuso.



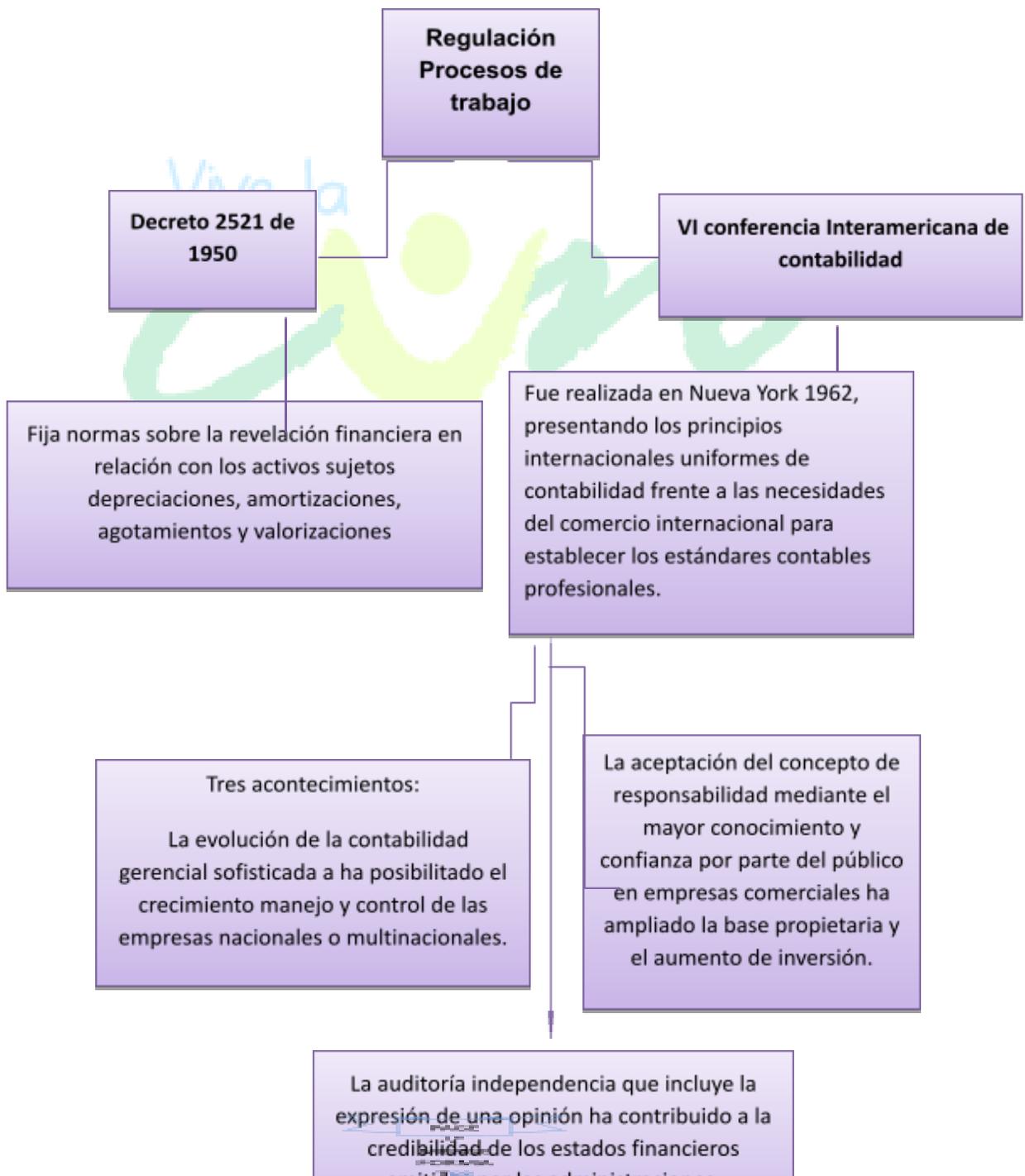
2. MARCO REGULATIVO DEL EJERCICIO PROFESIONAL

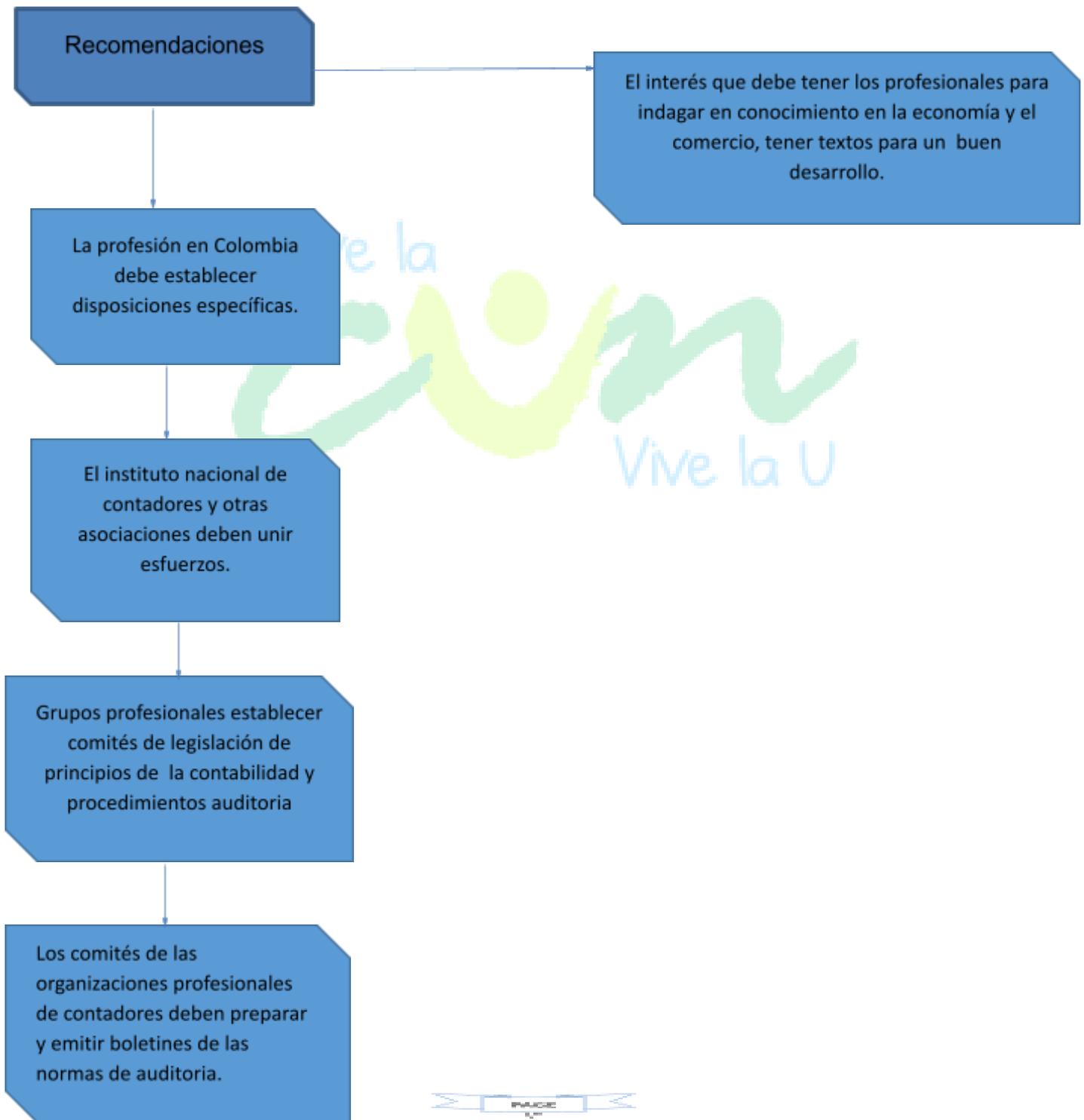


NUEVAS LEYES Y DECRETOS DEL MARCO REGULATIVO



LA REGULACIÓN DE LOS PROCESOS DE TRABAJO







Experiencias regulativas	Descripción
Sistemas contables del sector sindical.	<p>Julio de 1970, se emitió la resolución 0584, reglamentando el presupuesto de la contabilidad; luego en enero 1972 resolución 0001 el ministerio de trabajo y seguridad social por el código sustantivo del trabajo; los artículos 397 y 485.</p> <p>La reglamentación constituye el presupuesto sobre el cual establece métodos de elaboración cálculos de ingresos y egresos presentación de informes con la contabilidad de caja.</p>
Partidos políticos	<p>Ley 85 de 1985 de regular la actividad de los partidos político, estableciendo la necesidad que estos actúen dentro del marco permita el conocimiento del origen de los recursos, utilizados para evitar la desviación de los fondos públicos; especialmente los originados en auxilios legislativos del origen de la financiación de las campañas políticas. Es la regulación del proceso contable establece a actividades operacionales o estructurales.</p>
Sector solidario de la economía	<p>El reconocimiento como un tercer sector de la economía al lado del sector público y privado.</p> <p>En lo administrativo el estado ha influenciado las formas estructurales de gestión, la composición de sus organismos directivos y de vigilancia de un mayor poder en la fiscalización de los actos administrativos y a la revisoría fiscal.</p>
Subsidio familiar	<p>La ley 21 de 1982 definió las cajas de compensación familiar como personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizaciones que cumplan funciones de seguridad social; bajo el control de vigilancia de la superintendencia de compensación familiar ley 25 de 1981 otorga unas normas y procedimientos uniformes para la elaboración, registro y control de presupuesto y de contabilidad establecida de presentar semestralmente los estados financieros, los cuales serán evaluados por la superintendencia.</p>

Fondos mutuos de inversión	<p>La comisión nacional de valores, en cumplimiento de sus funciones de control y vigilancia, emite el 27 de julio de 1989 la circular externa 014, adoptando un instructivo contable para los fondos mutuos de inversión bajo las normas de contabilidad de equidad. Es decir sobre las normas básicas determinadas por el decreto 2160 de 1986 en el ámbito mercantil.</p> <p>Se establece la obligación de la norma de los estados de balance y de resultados con periodicidad trimestral, se establece un catálogo de cuentas sin discriminación de detalle.</p>
Entidades del sector de salud	<p>El estado ha venido desarrollando una actividad de inspección y vigilancia sobre todas las instituciones dedicadas a la prestación de servicios de salud, no solo a las que constituyen en entidades públicas sino también a las privadas como organizaciones, fundaciones o instituciones de utilidad común asociadas y corporaciones sin ánimo de lucro. Son vigiladas a través de la superintendencia de salud, constituye un auténtico plan de cuentas y unas normas sobre la presentación de informes bajo el decreto 2160 de 1986 con el plan único de cuentas para hospitales (PUCH).</p>
Sector financiero	<p>Su acción inminentemente especulativa le ha permitido un proceso de acumulación a pesar de la inequidad contenida en el ordenamiento tributario y contable soportado en el costo histórico tradicionalmente en Colombia. Especialmente en la emisión secundaria por lo tanto es determinante en el comportamiento de fenómenos macroeconómicos como la inflación en gran parte l apolítica económica, monetaria y cambiaria recaen sobre él.</p>
Regulación del mercado de valores	<p>Se encuentra sometido al control, y vigilancia de la superintendencia de valores, originalmente creada como comisión nacional de valores por la ley 32 de 1979. Dentro de las funciones de inspección y vigilancia esta ha venido estableciendo unas series de normas contables aplicadas a la bolsa de valores, a los comisionistas de bolsa y a las sociedades administradoras de inversión.</p>
Sector educativo	<p>Existen importantes desarrollos de la regulación contable en el sector educativo, especialmente en las llamadas instituciones de utilidad común y en las instituciones universitarias en donde una vez más se repite la constante que el establecimiento de formatos de informes avanza hacia el plan único de cuentas.</p>
Servicios públicos domiciliarios	<p>La constitución política de Colombia en los artículos 365 a 370 la organización de los servicios públicos domiciliarios, determinando en el último de ellos la creación de una superintendencia de vigilancia y</p>

	<p>control administrativo de gestión. Efectuado la ley 142 de 1994 creando la superintendencia de servicios públicos domiciliarios asignándole otras funciones.</p> <p>Resolución 001416 de 1997 adoptando el plan de contabilidad para entes prestadores de servicio públicos domiciliarios adopta la estructura básica del plan general de contabilidad pública.</p>
--	--

3. EVOLUCIÓN REGULATIVA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL

3.1 ANTECEDENTES DE LA REGULACIÓN

Se cree que la moda reguladora es una novedad contable, apreciación equivocada, esta constituye una vieja práctica, de manera significativa en el sector público, desde siempre caracterizando su información como una práctica regulada. Esto se puede evidenciar en viejos documentos, mostrando cómo desde los orígenes de la historia se han emitido normas y procedimientos para el manejo de información sobre la actividad económico administrativa del Estado, generalmente con objetivos de control sobre los administradores públicos y los contribuyentes ciudadanos.

La contabilidad gubernamental provino primero de España, que como Estado conquistador fue consciente de su importancia y por ello vinculó como partícipes indispensables de toda expedición, junto a los militares, al geógrafo, el cura doctrinero y el contador, organizando las cuentas de la Colonia desde sus inicios. España consolidó la organización contable sobre criterios de la cultura latina, consecuencia de su actitud abierta al arte y el conocimiento europeo de la época. En 1263 Alfonso el Sabio ordenó la organización de las cuentas reales e impuso a los funcionarios encargados de la administración, la obligación de rendir cuentas, práctica regulada totalmente en 1436, cuando la función de vigilancia se asignó a los Oidores de la Real Audiencia; en 1476 se emiten ordenanzas reales estableciendo la forma de rendir las cuentas.

Todas las prácticas fueron trasplantadas a la Nueva España (América española), con la designación de contadores reales, quienes junto con su nombramiento recibían una cédula

de instrucciones con elaborados reglamentos de contabilidad fiscal y forma de llevar los libros. A partir de 1551 el rey Felipe II ordena llevar contabilidad por partida doble, procedimiento retractado en 1923, cuando se retornó a la partida simple y los sistemas de caja. Estas normas contables se mantienen y mejoran durante toda la Colonia y después de ella en la vida republicana, caracterizada esta última por el tránsito del caos informativo a la racionalidad, permitiendo identificar grandes etapas de la información gubernamental.

3.2. ETAPA DE LA IMPROVISACIÓN

Segunda etapa de la regulación contable gubernamental ubicada entre el origen de la república y el año 1923. Durante este siglo largo de historia, la contabilidad se caracteriza por la incertidumbre de su quehacer y la responsabilidad de su construcción. El objetivo que enlaza la pródiga legislación contable es el control de la actividad estatal en su aspecto financiero y administrativo, con muy poco desarrollo del control de sus derechos sobre los contribuyentes, porque sus rentas se originan en tributos aduaneros y de consumo. La responsabilidad de la elaboración de información contable se desplazó reiteradamente de las ramas ejecutiva, a legislativa y judicial del poder público, sin establecer un criterio acertado sobre la importancia administrativa de la contabilidad, cuya práctica fue accidentada e intermitente, siendo normal su abandono en épocas de guerra, constituyendo los eventos bélicos, tan rutinarios en el pasado siglo, el argumento justificativo ante el parlamento para no informar las cuentas de la Nación. Las principales normas que se presentaron en esta etapa fueron:

1819	Se determina la vigencia de las normas contables del gobierno español, restableciendo el Tribunal de Cuentas y creando una Dirección y Superintendencia General de la Hacienda.
-------------	---

1821	Por Ley del 6 de octubre se organiza la Contaduría General, disponiendo el funcionamiento en la oficina de Contaduría de la Hacienda, integrada por cinco contadores nombrados por el gobierno
1824	Por Ley del 3 de agosto se suprime la Contaduría General de la Hacienda, se crea la Dirección General de Hacienda, con Contadurías Seccionales, formada por cinco directores. Se reglamenta el pago de la deuda pública y el libro de la deuda nacional.
1825	Por Decreto de noviembre 23 se crean Contadurías Provinciales investidas de jurisdicción coactiva para el cobro de acreencias a favor del Estado.
1832	Por Ley del 20 de marzo se suprime la Dirección General de la Hacienda, restableciendo la Contaduría General de la Hacienda, dependiente del ejecutivo, asignándole funciones de examen y fenecimiento de cuentas.
1838	La Ley del 26 de mayo integra la Comisión Legislativa de Cuentas por tres miembros de cada cámara, para evaluar las cuentas del presupuesto y del tesoro.
1843	Se incluye la organización contable en la Constitución Nacional.
1846	La Ley del 9 de junio reglamenta el funcionamiento de la Contaduría General de la Hacienda y determina trámites para el fenecimiento de cuentas. La Ley del cuatro de mayo establece la obligación de la Contaduría General de la Hacienda de examinar y fenecer las cuentas de la administración y de sus Oficina subalternas.
1847	Por Ley séptima se establece la Corte de Cuentas, compuesta por un juez y sus jueces auxiliares nombrados por el ejecutivo, con funciones de examen y fenecimiento de cuentas en primera instancia. Se impone al contador general, normas sobre el manejo de las cuentas.
1850	La Ley 20 crea la Oficina General de Cuentas sustituyendo a la Corte de Cuentas, dirigida por un Contador Mayor Presidente. El personal de esta dependencia debe ser nombrado por el presidente.
1857	Por Ley del 19 de febrero los contadores de la Oficina General de Cuentas pasan a ser nombrados por el Congreso. Se define el concepto de responsabilidad fiscal de los funcionarios ordenadores, determinando que las apelaciones se sur- ten en salas distintas de la Corte Suprema de Justicia

1866	La Ley 68 mantiene como entidad fiscalizadora a la Oficina General de Cuentas, integrada por cinco contadores nombrados por el Congreso y reglamenta su funcionamiento.
1873	Se elabora el primer Código Fiscal, en el cual se ratifica el funcionamiento de las oficina generales de cuentas, la rendición mensual y el recurso de apelación ante la Corte Suprema de Justicia, incluyendo en él normas contables.
1881	La Constitución fija pautas de derecho presupuestal.
1892	Por Ley 33 se determina la obligación del ejecutivo de presentar proyecto equilibrado de presupuesto.
1898	La Ley 62 restablece la Corte de Cuentas, designada por el Congreso de la República.
1904	Se reglamenta por Decreto la formación de las cuentas del presupuesto y del tesoro.
1912	Se deroga el Código Fiscal de 1873 determinando que la Corte de Cuentas tendrá diez magistrados, nombrados por el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo para períodos de cuatro años y se reglamenta su funcionamiento.
1918	Se eleva el número de magistrados a trece, los cuales son nombrados seis por la Cámara de Representantes y siete por el Senado para periodos de cuatro años.

La simple enunciación de estas normas evidencia de manera clara, la continua variación de la regulación en sus aspectos de organización del trabajo, proceso contable y proceso de control, en un ambiente de incertidumbre donde lo predominante es el ensayo error de aspectos eminentemente funcionales, pragmáticos. Contabilidad caótica para una nación anarquizada.

3.3. ETAPA DE ADAPTACIÓN

Esta etapa tiene su origen en la aplicación de las recomendaciones de la Misión Kemmerer, que visitó a fines de monitoreo económico a nuestro país en el año de 1923 a instancias del gobierno de Pedro Nel Ospina. Debido a esto Colombia estaba en un punto crítico de su desarrollo económico, consolidándose como República agroexportadora, requiriendo de

manera inaplazable una reconversión de su estructura para los fines del comercio exterior. La necesidad de obras de infraestructura que dieran integración a las zonas de producción con las vías a la exportación no aceptaba aplazamientos y requerían una financiación, por política monetaria considerada imposible a nivel interno, encontrando como alternativa recursos externos.

El mayor oferente internacional de crédito era el triunfador de la primera guerra mundial, Estados Unidos, país con significativos desarrollos del saber administrativo, financiero y económico; en virtud de tal conocimiento no arriesgaba sus recursos. Por eso hizo exigencias a Colombia para que organizara sus finanzas y demostrara tener la capacidad de pago suficiente para responder por sus acreencias, enviando a sus consultores encabezados por Edwin Walter Kemmerer, especialista en moneda y banca, quien se acompañó del experto en presupuesto y contabilidad, Joseph T. Byne, el experto en aduanas, W. W. Renwick, el experto en crédito público, Walter E. Laguerquist, y el experto en impuestos y rentas, Kossuth Williamson, además de personal auxiliar, apoyados por contables colombianos como Leopoldo Lascarro, Régulo Domínguez y Rafael Caballero.

Para la regulación contable gubernamental tienen gran importancia dos recomendaciones. La organización del presupuesto Nacional con fuerza restrictiva, adoptada por Ley 34 de 1923 y la organización del control fiscal y la contabilidad nacional adoptada por Ley 42 de 1923, mediante la creación de la Contraloría General de la República y la eliminación de la Corte de Cuentas, dando un paso trascendental en la cultura del control y la información que por primera vez recibe una influencia diferente a la latina. La influencia anglosajona con sus conceptos de control posterior unipersonal derivados de la experiencia del sector privado se enfrenta a la tradición del control permanente, realizado generalmente como un cotejamiento entre documentos y registros de cuenta y razón, bajo la aureola del principio de legalidad financiero el sistema contable gubernamental continúa trabajando bajo el objetivo de control y sus normas están dirigidas a aspectos fiscales, presupuestales y de administración de fondos en poder de funcionarios, dando gran énfasis a las llamadas cuentas del tesoro y la determinación del resultado fiscal de la gestión pública, el cual es definido como la diferencia entre activos y pasivos corrientes, en analogía al capital de trabajo calculado en el sector privado.

El control deja de ejercerse sobre cuentas centralizadas de organismos públicos y se ejerce directamente sobre todos los funcionarios que recauden, custodien o inviertan fondos y recursos públicos.

Los sistemas Kemmerer de contabilidad gubernamental constituyen un auténtico retorno a la contabilidad de partida simple e imputación por caja, según puede desprenderse de las definiciones publicadas en 1935 por la Contraloría General de la República en su boletín. El balance fiscal se formará únicamente de las cuentas de activo disponible y pasivo exigible, cuya diferencia expresa el Superávit o Déficit Fiscal. Tendrá como base el movimiento presupuestal de la vigencia, o sea, el de los fondos que reciben o egresan las oficinas de manejo, comprendidos los saldos que provienen de los años anteriores.

En el Pasivo, la deuda pública interna y externa, y luego las demás obligaciones a cargo del Estado que requieran para su pago la existencia de una partida en el presupuesto.

El Balance de la Hacienda abarca todo el conjunto de bienes que posee la Nación y todas las obligaciones a cargo de ésta, de cuya comparación resulta el saldo de la Cuenta Hacienda Pública, que expresa la cuantía del capital líquido que posee.

Estas definiciones básicas aportan un buen grado de confusión a la reglamentación, literalmente asemeja el Balance de la Hacienda al Balance General y determina que el resultado fiscal es componente simultáneamente del Balance del Tesoro y del de Hacienda, lo cual constituye un error técnico fundamental. Sin embargo, la estructura del Tesoro es establecida en términos muy diferentes a aquellos con los cuales hoy se interpreta; allí se habla de activos disponibles y pasivos exigibles, conceptos sustancialmente diferentes de los valores corrientes con cuya diferencia se define actualmente el resultado fiscal o financiero.

El sacrificio más grande aportado por la contabilidad Kemmerer fue el de la acusación y la partida doble que se impuso en el mundo desde el siglo XIII, heredado en el proceso de la primera Colonia, y abandonado por los consultores que agenciaron la segunda.

El sistema de caja es el determinante de un registro que necesariamente resulta incompleto, porque el interés está dirigido al control de los flujos monetarios, en detrimento de la

protección de los bienes públicos, solo son incorporados a la contabilidad por inventarios físicos y el cálculo de la riqueza de la sociedad queda reducido al establecimiento aritmético de una diferencia de activos y pasivos sin tener garantía de objetividad.

El interés en el control de flujos monetarios y la determinación de mediciones de la capacidad de pago de la deuda pública se impusieron sobre toda consideración de la contabilidad como sistema de información económico-administrativa y social de la gestión del gobierno.

A continuación se enumeran algunas deficiencias:



**DEFICIENCIAS FUNDAMENTALES DE LAS ESTRUCTURAS CONTABLES DE
KEMMERER:**



El Decreto Ley 911 de 1932, determina funciones específicas del contralor sobre el manejo de libros del Tesoro, así como del presupuesto en cada ministerio, bajo la dirección de un hace oficial el Presupuesto, determinando sus funciones principales. En esta misma norma

se establecen obligaciones sobre presentación de cuentas por parte del Contralor General de la Nación, determinando que ningún documento, informe, cuenta o dato Oficial sobre situación y operaciones del gobierno podrá emanar de dependencia distinta al Departamento de Contraloría a no ser que exista autorización previa de la misma.

El Decreto Ley 1324 de 1932 establece los contenidos de los informes mensuales de situación fiscal y de tesorería que debe presentar el Contralor General de la Nación.

Es importante destacar el Acto legislativo No. 1 de 1968; en su artículo 76 transitorio estableció que la Ley determinará el organismo encargado de llevar las cuentas públicas generales de la Nación, encargando provisionalmente a la contraloría de continuar haciéndolo. Por eso resulta incomprensible la decisión judicial que declaró parcialmente inexecutable el Decreto 294 de 1973, precisamente en el aparte que asignara esa función al Ministerio de Hacienda.

Los componentes de la regulación contable en esta etapa histórica siguen siendo los mismos, como han de serlo; la organización del trabajo, el proceso contable y el proceso de control; sus carencias se pueden clasificar en problemas de significado, problemas de estructura y problemas de relación.

3.4. ETAPA DE RACIONALIZACIÓN

Tiene un antecedente importante por la adopción en 1960 del principio de programación presupuestal que genera contribuciones en aplicación gubernamental de la llamada contabilidad por áreas de responsabilidad, pero su punto de ruptura se ubica en la expedición del Decreto 294 de 1973.

Las grandes transformaciones aportadas por la nueva norma se refieren, una a la organización del trabajo mediante el traslado de la responsabilidad de llevar la contabilidad de la Nación al Ministerio de Hacienda, reconociendo el valor de la contabilidad como instrumento de la administración. Esta norma lamentablemente no tuvo aplicación, fue declarada inconstitucional por un absurdo fallo de la Corte Suprema de Justicia. La otra

norma trascendental fue la adopción del principio de causación y consecuente retorno a la partida doble, prácticas abandonadas por las recomendaciones de la Misión Kemmerer.

En lo relativo a la organización del trabajo el gran paso lo dio la Ley 20 de 1975 que adicionó normas orgánicas y fijó sistemas y directrices para el control fiscal, estableciendo su estructura de recursos humanos. Esta Ley fue muy prolífica en regulación contable, especialmente en sus artículos 29 a 38, en los cuales se ratifica la función de la contraloría en la determinación de manuales de contabilidad, vinculando un elemento importante, consistente en la asignación de la responsabilidad de llevar las cuentas y presentar estados financieros a la administración de las entidades descentralizadas del Estado.

Otro elemento de especial es la definición de Balance del Tesoro como la relación de saldos de las cuentas del activo corriente frente a los similares de los pasivos corrientes, definición anti técnica, causante de traumatismos y estancamiento en el desarrollo de la contabilidad gubernamental. Nuevamente en la Ley 20 de 1975 se determinan los contenidos de las cuentas del presupuesto y el tesoro que debe rendir el Contralor General de la Nación.

El Decreto Ley 924 de 1976, en desarrollo de la Ley 20 de 1975 establece las funciones de la División de Contabilidad Nacional y el Decreto Ley 925 del mismo año determina el monopolio de la contraloría en determinación de manuales de contabilidad y control fiscal, prohibiendo a la administración su contratación.

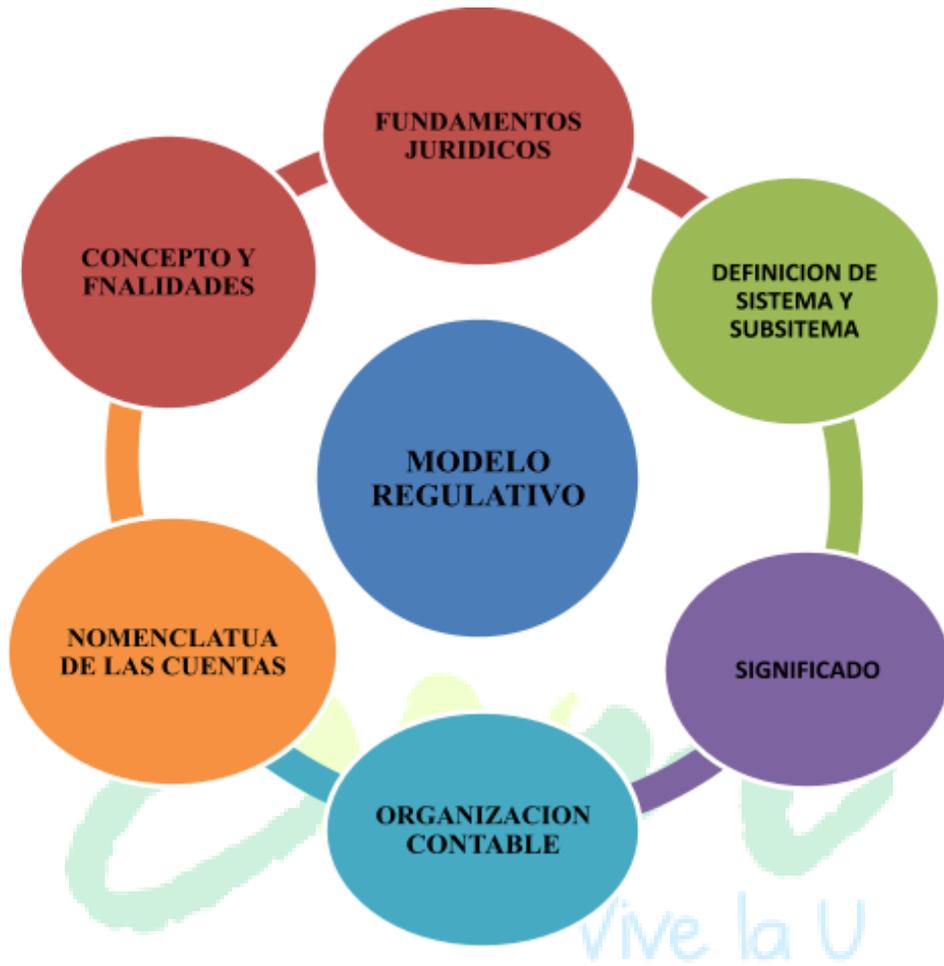
Posteriormente se emitió el Decreto 2886 de 1981, determinando los procesos contables, relacionados especialmente con la ejecución del presupuesto y la administración del tesoro, en reglamentación de los artículos 47 a 50 de la Ley 42 de 1923 y el artículo 95 del Decreto 294 de 1973. Este Decreto fue modificado en su artículo 6, referente al manejo documental de los giros presupuestales, mediante Decreto 2645 de 1983.

El Decreto 294 de 1973 tuvo dificultades para su adopción a nivel de los planes contables gubernamentales que solo en 1984 tuvieron modificaciones estructurales, mediante la expedición de la Resolución Orgánica No. 10899 emanada de la Contraloría General de la República, por la cual se adopta el nuevo manual de contabilidad gubernamental, constituyendo un significativo avance en los sistemas de información del sector público

Efectivamente esta norma define la contabilidad como sistema de información integrado por tres subsistemas interrelacionados: Presupuesto, Tesoro y Hacienda, solucionando problemas tradicionales de la contaduría gubernamental, sin llegar a un nivel óptimo si se tiene en cuenta que continuaron existiendo deficiencias que se mencionaran a continuación:

- a. Mantiene definiciones imprecisas.
- b. Carencia de sistemas de acumulación de costos y estructura de áreas de responsabilidad.
- c. Estructura anti técnica.
- d. Inconsistencias en el plan de cuentas frente a los conceptos de Tesoro y Hacienda.
- e. Deficiencias de clasificación para la planeación financiera.
- f. Carece de procedimientos de cierre presupuestal.

El modelo contable adoptado por la Resolución No. 010899 de 1984 tiene la gran virtud de adoptar algunos elementos de estructura regulativa, de características concordantes con el modelo continental europeo, al establecer una definición de contabilidad gubernamental, establecer objetivos, determinar tímidamente algunos conceptos o normas básicas como el costo histórico y establecer algunas reglas técnicas sobre la interdependencia de los subsistemas componentes del sistema contable, incorporando una argumentación que remite a los mismos principios de la contabilidad en general como aplicables a la contabilidad gubernamental. En general este modelo regulativo incorpora los siguientes elementos





Esta estructura regulativa es suficiente para mostrar el carácter operacional del modelo, en su nivel más específico, gran preocupación por el hacer y rápidas menciones superficiales de los elementos conceptuales; se mantendrá en todas las posteriores resoluciones, convertida en un protocolo del cual en su parte introductoria y amplios contenidos técnicos, no cambian siquiera las palabras.

En 1985 la Contraloría General de la República emite un nuevo manual que requiere destacar algunos factores trascendentes; se trata de la Resolución No. 011393 mediante la cual se adopta un manual de contabilidad para la gestión de la administración tributaria. Este documento parte de un diagnóstico sobre la desintegración de los sistemas de información, originario de descontrol y corrupción administrativa; el diagnóstico que justifica el nuevo manual critica la desarticulación del sistema contable, señalando que sus tres niveles, financiero, del contribuyente y de responsables se diseñaron autónomamente y por tanto no se interrelacionan, existiendo una desvinculación adicional del registro de la retención en la fuente, lo cual impide el establecimiento de cuantías faltantes, la determinación de responsabilidades e incluso la determinación de saldos de los contribuyentes. Se plantea la necesidad de establecer la contabilidad de gestión, sobre la

base de una estructura de áreas de responsabilidad, indudable progreso de la contabilidad gubernamental. Posteriormente, la Contraloría emitió la Resolución No. 012367 de 1988, actualizando el manual de contabilidad gubernamental de la Nación, con cambios muy leves en procedimientos técnicos; este nuevo manual constituye una reproducción literal de la Resolución No. 010899 de 1984. La nueva implementación del método de causación en la contabilidad estatal no tuvo mayor fortuna. Estudios empíricos han demostrado su total correlación con el proceso de generación de un Déficit de tesorería crónico, siendo objeto de evaluación de organismos multilaterales de crédito que, en forma concordante con las argumentaciones base de los sistemas Kemmerer, recomendaron el retorno a la contabilidad de caja, por resultar está más eficiente en el control de flujos monetarios y freno al Déficit fiscal, definido por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional como causa fundamental de la inflación.

La Ley 43 de 1987 modifica el artículo 118 del Decreto 294 de 1973, estableciendo un sistema flexible de caja para la contabilización del impuesto sobre la renta y sus complementarios. Esta circunstancia dio lugar a un estudio que duró varios años y concluyó con la expedición de la Ley 38 de 1989 por la cual se adopta la nueva Ley orgánica de presupuesto nacional y se constituye en marco para el presupuesto regional y local. Sin duda la Ley 38 de 1989 trae importantes desarrollos para la práctica presupuestal, instaurando definitivamente el principio de programación mediante el cual se integra la presupuestación y la planeación, presentando interesantes desafíos a la contabilidad, que hasta el momento no ha podido enfrentar. El presupuesto se convierte en sistema y se integra por subsistemas con énfasis en el flujo de caja que debe sustentar los acuerdos de gastos, evitando posibilidades legales de incurrir en déficit presupuestal, de tesorería o fiscal. Por Resolución 013439 de 1990, la Contraloría General de la Nación actualiza el manual de contabilidad gubernamental que debió incorporar cambios necesarios para registro por un sistema flexible de caja establecidos por la Ley 38 de 1989, pero inexplicablemente no lo hizo.

Se limitó a una nueva reproducción de los protocolos de la adopción de manuales anteriores, incorporando algunas modificaciones poco trascendentes en el catálogo de cuentas, como la inclusión en cuentas del tesoro de Inversiones Temporales e Ingresos no

Tributarios por Cobrar, la eliminación de la cuenta pasiva órdenes de pago y otros maquillajes técnicos, pero manteniendo las mismas donaciones vagas e imprecisas de las anteriores normas. Es de destacar, en todas ellas existió una regla de organización del trabajo estableciendo la responsabilidad de la contabilidad presupuestaria en la administración y su consolidación en la División Nacional de Contabilidad de la Contraloría, procedimiento razonable incomprensiblemente modificado por la nueva Carta Política que ubicó esta responsabilidad de la contabilidad de mayor necesidad administrativa, en las funciones del control fiscal.

3.5. UNA EXPERIENCIA AVANZADA Y FRUSTRADA

En este período del desarrollo de la contabilidad se incorpora un elemento de capital importancia en la regulación contable, no sucedido en las altas esferas del Gobierno Nacional, lo fue en la capital de la República. La Contraloría de Bogotá cumple funciones análogas en el Distrito Especial (hoy Distrito Capital) a las de la Contraloría General de la República y en tal condición tuvo la facultad de emitir normas sobre contabilidad y rendición de cuentas y de hecho lo hizo con gran énfasis en la década de 1970 y muy especialmente durante la gestión fiscalizadora de Enrique Low Murtra que años más tarde fuera Ministro de Justicia y posteriormente asesinado por fuerzas oscuras ligadas al narcotráfico. Este brillante economista no se conformó con la emisión de planes de cuentas, adecuados a las características de las entidades centrales y descentralizadas del Distrito Especial pero con una estructura que permitió la consolidación de información, trascendió de la contabilidad financiera a la contabilidad de gestión desarrollando Manuales de Contabilidad de Costos para las mismas instituciones, permitiendo un uso administrativo, interno de la contabilidad estatal que hasta ese momento solo se orientaba a usuarios Externos como lo hace la contabilidad financiera fundamentada en el paradigma de utilidad.

La pretensión de la Contraloría de Bogotá fue trascender la fiscalización de los flujos de dinero y avanzar a la fiscalización de la gestión a partir de la evaluación de costos unitarios frente a presupuestos unitarios permitiendo mediciones de eficiencia, eficacia y economía,

en tiempos en que estos términos no se habían vinculado al lenguaje de la administración pública y el control de la misma.

En la metodología desarrollada se identificaron los principales productos o servicios de las entidades, la asignación de costos directos, departamentalización de costos indirectos y sobre bases múltiples su asignación a los productos o servicios. Es de anotar que en la época no se conocía en el país el desarrollo de Costos Basados en Actividades (ABC) aunque estos se desarrollaron en la década de 1950 e igualmente las prácticas profesionales compartían la idea de que los costos eran un problema de procesos productivos, nunca de prestación de servicios.

Estos factores determinan la importancia del esfuerzo para la época, la creatividad y novedad de un esfuerzo que terminó truncado por contradicciones políticas e incluso relacionadas con problemas de corrupción administrativa presionaron la renuncia de ese visionario y condenaron el proyecto al olvido.

El autor de esta memoria tuvo la oportunidad de coordinar la formulación de manuales de costos para el Instituto Distrital para la Protección de la Niñez, IDIPRON, Universidad Distrital, Lotería de Bogotá, Instituto Distrital de Recreación y Deporte, Instituto Distrital de Cultura y Turismo, Empresa Distrital de Servicios Públicos.

3.6. LOS NUEVOS TIEMPOS

3.6.1. SECTOR PÚBLICO

La Ley 38 de 1989 establece el retorno a la medievalidad del sistema de caja y contabilidad por partida simple, en momentos de nuevos y trascendentales cambios surgidos de la adopción de la nueva Constitución Política en que se han incluido aspectos esenciales que se pueden resumir en:

a) Creación del cargo de Contador General de la Nación como funcionario de la rama ejecutiva del poder público quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará

esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden a que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

b) La reestructuración del control fiscal que toma el carácter de posterior y selectivo sobre aspectos financieros, de gestión y resultados bajo los principios de eficiencia, economía, equidad y valoración de costos ambientales. Se permite la ejecución del control fiscal directamente por la contraloría o por terceros en representación de ella, se establecen funciones del Contralor General de la República y se emite una serie de normas del control fiscal para todos los niveles de la administración pública en los artículos 267 a 274 de la nueva Carta Política. En estas normas constitucionales existen aspectos determinantes para la regulación contable gubernamental. En lo referente a la organización del trabajo hay un necesario traslado de la responsabilidad de llevar cuentas hacia el gobierno, descargando parcialmente al control fiscal de esta actividad administrativa, pero la solución no fue de fondo y la contraloría deberá seguir realizando tareas administrativas en contabilidad Presupuestal y de la deuda pública, estableciendo adicionalmente en sus funciones la de Presentar a la Cámara de Representantes la cuenta general del presupuesto y del Tesoro y certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General.

Existe en esta norma la incontrovertible decisión del constituyente de generar una ruptura en la contabilidad como sistema, aportándole una desintegración que logrará desvirtuarla como instrumento de control e información, actuando sin duda en beneficio de la corrupción administrativa. El concepto mismo de control fiscal como fundamento de la democracia, derecho del pueblo de vigilar y castigar a sus gobernantes, queda desvirtuado por el principio de privatización que se postula en la Nueva Constitución, salvándose por una acertada redacción del desarrollo constitucional a través de la Ley 42 de 1993, determinando la privatización de actividades de control, sin delegar la función y responsabilidad.

En normas relativas al proceso contable se plantea una nueva ruptura del sistema de información al asignar a la Contraloría la responsabilidad del subsistema presupuestal y

la contabilidad financiera y patrimonial al ejecutivo. Hay evidente desconocimiento de la terminología técnica contable utilizada y a futuro puede generar conflictos jurídicos, al desconocer las diferencias sustanciales existentes entre Balance del Tesoro, Balance de la Hacienda y Balance General siendo pre-ocupante la asignación de la trascendental función de regulación a un funcionario para el que no se determinaron calidades especiales.

El proceso de implementación de la institución de la contaduría nacional ha sido desafortunado. En primer lugar la creación de la dependencia como dirección del Ministerio de Hacienda le da un carácter de subordinación preocupante, elimina condiciones ambientales de independencia y neutralidad; resulta desconcertante el no establecimiento de requisitos para el ejercicio de los cargos integrantes de la mínima planta determinada como global y más la presencia de definiciones técnicas erróneas y absurdas presentes en el Decreto 85 de 1995 que creó la institución. Sin ser lo más adecuado, el proyecto de Ley que antecedió esta desconcertante norma, que desarrolla la Constitución Política por Decreto, fue mucho más avanzado.

En lo referente al control también existen cambios significativos; no se elimina el control perceptivo como muchos postulan; en aplicación de una filosofía anglosajona del control se traslada a la administración en la forma de control interno y el control previo se mantiene a través de la determinación de métodos y procedimientos por parte de la Contraloría, pues estos constituyen el vademécum al que debe plegarse toda actividad administrativa.

Se discutió sobre un Plan Único de Cuentas del Sector Público, cuya propuesta formulada por la Contraloría General de la República, integra las incoherencias establecidas en el análisis de la evolución de la contabilidad gubernamental.

Iniciadas las actividades de la Dirección General de Contabilidad Pública, como consecuencia de la expedición del Decreto 85 de 1995, se emitió entre otras normas la Resolución 4444 de 1995, mediante la cual se adopta un Plan General de Contabilidad Pública constituido por un modelo conceptual y un modelo instrumental, a más de un manual de procedimientos anunciado pero desconocido. El modelo conceptual adoptado no se separa de las tradiciones anglosajonas fuertemente comprometidas con la actividad privada, partiendo de los mismos supuestos del entorno propios de la primitiva sociedad de mercado; sus diferencias con el SFAC 001 de 1978 solo son de clasificación y la

vinculación de factores diferenciadores como el Postulado Básico de la Confianza Pública, solo constituye una superposición sin relación ni coherencia con el resto del modelo como se confirma en la descripción de las condiciones y cualidades de la información, las cuales solo se relacionan con los postulados de utilidad y contabilidad. En la construcción del modelo conceptual se siguieron las tradiciones copistas de los enfoques regulativos, olvidando algunas de sus reglas fundamentales. Según Tua, un elemento determinante en la construcción de modelos contables, el primordial, es la consideración de las condiciones del entorno, las cuales han de determinar los objetivos, características, principios y técnicas a utilizar en su estructura y funcionamiento. Los métodos copistas solo permitieron una tenue adaptación de la tradición anglosajona, caracterizada como empírica, ausente de la reflexión científica y fuertemente comprometida con las Leyes del mercado no aplicables a una organización social, comprometida con la calidad de vida de la comunidad antes que en la medición de ganancia. La lectura de solo una muestra del texto constitucional ilumina sobre el tipo de entorno y condiciones que debieron fundamentar el sistema de información pública. Son fines esenciales del Estado:

Servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

Un asunto clave del modelo conceptual lo constituye la adopción de un sistema de causación dentro de las normas generales. La historia demostró que la transitoria utilización del sistema de causación, entre 1975 y 1989, generó un problema de crecimiento geométrico del déficit fiscal perjudicando sustancialmente las finanzas de la Nación. Este evento histórico es desconocido y el concepto se reincorpora sólo porque en los modelos anglosajones privados está todavía de moda aunque con supervivencia en tela de juicio; las más importantes organizaciones de analistas y administradores financieros en el mundo

están abogando por la implementación de sistemas de caja, los que resultan altamente eficiente para la estrategia, la gestión y la evaluación de resultados financieros. La contabilidad de caja es altamente eficiente para la planificación y el control del futuro, permite conocer con oportunidad la generación de fenómenos que puedan conducir a crisis en generación de fondos, condiciones de sobreendeudamiento y generación de excedentes para inversión, elementos imposibles de lograr con la utilización de sistemas de causación. Adicionalmente la propia Constitución Política aboga por sistemas de caja cuando establece la formulación de balances de tesoro y hacienda, alcanzables solo por los sistemas de caja y posteriormente la ejecución de un ajuste surgido de la realización de un inventario, procedimiento hoy superado por la concepción de contabilidad integral.

La legislación presupuestal ha establecido un sistema flexible de caja y una interacción ineludible con el sistema de tesorería; resulta contradictorio pretender un presupuesto por caja flexible y una tesorería por causación. La administración del tesoro se encuentra regulada en normas derivadas de la Ley orgánica de presupuesto, como el Decreto 359 de 1995, estableciendo su gestión por flujo de caja, Plan Anual Mensualizado de Caja, no administrable por sistemas de causación y cuya relación con la contabilidad no puede desconocerse por una circular externa que determine la ausencia de conexiones.

La implementación del sistema de causación ha causado grandes problemas en la gestión financiera estatal, piénsese solo en el manejo de retenciones e impuestos al valor agregado reconocidos así frente a un sistema de administración de tesorería por caja; se origina un desequilibrio entre los registros contables y los flujos de fondos que hacen imposible el cumplimiento de obligaciones tributarias, colocando a los funcionarios en situaciones insolubles en un medio en que las responsabilidades fiscales corresponden a las personas y no a las instituciones.

Un asunto de capital importancia en el análisis es el problema de valoración no solo en lo relativo a las bases de valuación, también en lo referente a los objetos de valoración. Los objetos de valoración en gran medida se determinan por los objetivos de la información y si estos están incorrectamente determinados lo estarán aquellos.

Para la economía privada, en lo referente a la contabilidad destinada al público, de alguna forma contabilidad externa, lo importante de informar son los efectos de las operaciones

mercantiles sobre los resultados, situación, cambios y flujos financieros, en la perspectiva de medir la acumulación de riqueza creada en la contabilidad interna.

Se pretenden medidas, surgidas de la clasificación, relativas a la administración y el control de gestión (áreas de responsabilidad) y a la productividad (costos), hoy en proceso de transformación hacia la llamada contabilidad de gestión.

Los objetos de medición primaria los constituyen los hechos económicos y en una etapa superior la eficiencia y productividad, porque así lo determinaron los modelos de la economía privada orientados a la medición de la riqueza creada en relaciones sociales de propiedad privada.

Este análisis de entorno no se abordó en la contabilidad estatal para establecer adecuadamente la estructura de la valoración. Existe una gran parte de la riqueza administrada por el Estado que puede corresponder con el criterio de acumulación de riqueza en relaciones de propiedad privada, donde el propio Estado tiene una función de propietario en unas relaciones de mercado que determinan la necesidad de medir su productividad y eficiencia financiera. Esto constituye un aspecto de la función pública entre otros de importancia vital, justificantes de su existencia. Los bienes de dominio público no se incluyen dentro de la circulación económica y no lograrán estarlo por completo aunque se ubiquen en un estado privatizador, no tienen por objetivo producir rentas ni intercambiarse en una economía de mercado y esto genera un interrogante acerca de la conveniencia de su valoración al costo, expresión de la teoría del valor trabajo, cuando en muchas ocasiones no tiene origen en el trabajo, no es riqueza creada ni están destinados a la circulación.

El segundo problema de valoración se presenta con los bienes ambientales, riqueza no creada con un sentido social de gran profundidad, sin destinación a la circulación económica y sin trabajo en su formación, resultando inexplicable una valoración surgida de los presupuestos del mercado. Ni los recursos naturales, ni la formación de sus contaminantes, ni los efectos de los fenómenos tectónicos pueden objetivamente medirse con instrumentos del cambio, de la circulación de mercancías, porque no lo son, como

tampoco lo pueden ser los patrimonios culturales, los fenómenos de transculturación o aculturación. Aquí aparece una concepción social de los patrimonios, de los recursos, independiente de los aspectos económicos y jurídicos de la propiedad, una conceptualización de patrimonio social nueva y recreadora del pensamiento contable.

Las relaciones entre valuación y unidad de medida han sido expuestas en la crítica general del modelo regulativo anglosajón en sus aspectos más generales; en el caso de la contabilidad estatal colombiana se hace necesario profundizar en este análisis crítico porque no se trata solo de que la utilización de costo re expresado por inflación determine que la unidad de medida en contabilidad no es la moneda sino su poder adquisitivo, sino de por qué la cuantía de tal re expresión tenga distintos tratamientos para entidades territoriales, establecimientos públicos no contribuyentes y establecimientos públicos contribuyentes. Es posible que para unas entidades la inflación genere resultados y en otras no, estableciendo variaciones en la posibilidad de evaluación de la eficiencia o esta es una salida pragmática o caprichosa es un interrogante a definir porque no resulta claro que un fenómeno macroeconómico tenga impactos diferenciales sobre las estructuras financieras de diferentes entidades solo en razón de su tipo jurídico.

Un criterio objetivo apunta a establecer que la inflación deteriora la estructura financiera de los poseedores de bienes monetarios y optimiza la de deudores de los mismos independientemente de su carácter de contribuyente o no del impuesto sobre la renta, la inflación más que una base gravable es un fenómeno macroeconómico, erosionador del valor de los bienes monetarios y gestor de resultados positivos o negativos, con independencia de las tipicidades jurídicas de los entes y esta verdad no puede ser transformada por consideraciones pragmáticas.

Estas primeras consideraciones pueden entenderse de la contabilidad externa estatal, existiendo un segundo nivel de valoraciones establecidas por sus objetivos. Es válido hacer desarrollos que permitan la medida financiera de la productividad, la gestión y su control lo que exige contabilidad por áreas de responsabilidad y de costos, Aun de toma de decisiones como prolongación funcional de la compilación de información. Ello permite la medición de eficiencia, eficacia, economía, celeridad y responsabilidad pero no de otros elementos

determinantes de la gestión pública como son el gasto social, el gasto ambiental, la equidad y la igualdad.

Vincular la información del futuro es importante siempre y cuando se incorpore correctamente; este elemento está ausente del Plan General de Contabilidad Pública como puede verificarse de los siguientes elementos derivados en gran medida de las normas legales y constitucionales que regulan la planificación. Las normas legales definen la planificación como un sistema integrado por el Banco de Proyectos, el Plan Operativo de Inversión, el Plan Financiero, el Presupuesto Anual y el Plan Anual Mensualizado de Caja, elementos que interactúan para informar y controlar la gestión pública, condición no cumplida por cuanto el plan se estructura más bien como una acumulación de islas desconectadas entre sí y carente de adecuados instrumentos de medición de resultados y cumplimiento de los principios orientadores de la planeación y el presupuesto.

El Banco de Proyectos no se incorpora en el Plan y ello genera una primera desconexión en el sistema que determina su relación con el Plan Operativo de Inversión. Este último debe tener una clasificación correspondiente con la nomenclatura establecida por las normas de planeación pero incorpora una diferente, sin enunciar los proyectos que lo integran, ni las metas temporales determinadas por el período de planificación, haciéndolo inútil como instrumento de control de la gestión y sistema de monitoreo de planes y programas. El Plan financiero se encuentra desconectado del Plan Operativo de Inversión y no permite establecer relaciones causales de los procesos de ejecución; acusa además una inconsistencia sustancial en su estructura al no incorporar todos sus factores componentes, solo incluye elementos relativos a los ingresos con una clasificación extraña a las normas de planificación, desconociendo la existencia de gastos de funcionamiento y servicio de la deuda en su estructura.

El presupuesto tiene una doble desconexión en el sistema, frente al plan de desarrollo y a su interior al separar los ingresos y los gastos eliminando las posibilidades de establecer resultados de la ejecución del presupuesto y no de sus partes, lo cual no es lo mismo.

El sentido común hace pensar que el total es igual a la suma de las partes y por tanto la suma de los resultados presupuestales de ingresos y gastos constituye el resultado total, pero esto solo se cumple para presupuestos equilibrados, circunstancia hoy no exigida en la legislación.

Esta situación se origina en el desconocimiento en el plan de cuentas y en su dinámica de la existencia de operaciones como gastos aplazados y realidades como el desequilibrio presupuestal.

La desconexión con la planeación no permite evaluar el principio de planificación, determinante de las relaciones establecidas entre esta y el presupuesto, imposibilitando saber si hay guías para la acción o simples cumplimientos de requisitos.

En la estructura del Plan para Ingresos Presupuestales se incorporan dos cuentas merecedoras de comentario especial. Ingresos Extrapresupuestarios, “Representa el valor de los recursos percibidos que no se tenían presupuestados, o los mayores valores recaudados no adicionados al presupuesto”. Debe recordarse que valores no creados previamente por normas legales no deben recaudarse y si llegaran a serlo solo afectaría cuentas de tesorería como fondos especiales mientras se determina su procedimiento legal presupuestal. Los valores recaudados en exceso de los presupuestados solo constituyen un superávit que no requiere cuentas especiales.

La otra cuenta en comentario es Disponibilidad Inicial, “Representa el valor de los saldos de las cuentas de caja, Bancos e inversiones temporales, exceptuando los valores recaudados por depósitos recibidos de terceros o recaudados a favor de terceros, a disposición de las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta no financieras con el régimen de aquellas, que no tienen ningún efecto presupuestal”. No se establece la contrapartida en su dinámica ni en la dinámica de otras cuentas del presupuesto de ingresos y su utilidad es una incertidumbre, por cuanto normas generales determinan que el valor descrito constituye un excedente financiero y su registro corresponde a un ingreso de capital por recursos del balance, entendiendo el manejo de un

presupuesto por un sistema flexible de caja. Las cuentas del presupuesto de gastos no coinciden con la clasificación establecida por las normas legales de presupuesto y desconocen la existencia de operaciones como el aplazamiento de gastos no financiado y su rehabilitación cuando se obtengan los recursos que financian su ejecución.

Las cuentas del presupuesto no incorporan el manejo del flujo de caja o Plan Anual Mensualizado de Caja, determinante del enlace de la información futura con la presente y pretérita, instrumento fundamental del control de gestión financiera, absurdamente ignorado en un sistema de información que manifiesta este asunto como uno de sus objetivos prioritarios.

Al no corresponder la nomenclatura de las cuentas de planeación y presupuesto con la establecida en normas orgánicas, ordinarias y reglamentarias es necesario llevar dos sistemas independientes de información desmintiendo los planteamientos de sistemas integrales, caso en el cual la contabilidad solo registra resúmenes reclasificados de una fuente extraña de compilación de datos, lo cual cuestiona la incorporación de estos datos al sistema informativo.

Las cuentas de las clases cuatro, cinco y seis no tienen relación en su nomenclatura con las de presupuesto, evitando conciliaciones o comparaciones.

La ruptura real establecida entre la información de planificación en su interior y frente a la contabilidad financiera o externa elimina la posibilidad de determinación de resultados tan importantes en el análisis como el excedente financiero y objetivos determinantes como la integridad de la información, instrumento básico de control de gestión. El subsistema de planificación es una superposición inconexa a la contabilidad financiera.

La primera versión del Plan General de Contabilidad ha tenido modificaciones recientes, una relativa a condiciones sobre Estándares Internacionales de Contabilidad Gubernamental (por sus iniciales en inglés IPSAS) y otra referida a ajustes del Plan de Cuentas y sus dinámicas en cuanto al primer cambio, es necesario recordar que las IPSAS establecidas por la Federación Internacional de Contadores Autorizados (IFAC por sus iniciales en inglés) estas normas son simples adaptaciones de los Estándares Internacionales de

Contabilidad (IAS por sus iniciales en inglés) emitidas por la Junta para Emisión de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB por sus iniciales en inglés) para los oferentes de valores en mercados públicos. Esta aseveración no es ningún descubrimiento, los textos de las normas así lo informan y generan serios cuestionamientos sobre su validez en el sector público. Los desarrollos realizados por la Contaduría General de la Nación, con todas las observaciones anotadas, supera de lejos los cortos planteamientos de las IPSAS por incorporar elementos determinantes de la función pública ignorados por estas, entre los cuales se pueden destacar:



1. Establecimiento de un Plan General de Contabilidad que supera la simple enunciación de estándares para la presentación de estados financieros, incorporando un catálogo de cuentas, descripciones y dinámicas de las mismas y procedimientos especiales

2. Incorporación de cuentas de Planeación a mediano y largo plazo.
3. Incorporación de cuentas de presupuesto
4. Determinación de procedimientos especiales para deudores fiscales.
5. Reconocimiento de bienes de dominio público.
6. Reconocimiento de bienes de arte y cultura.
7. Reconocimiento de bienes ambientales.

8. Procedimientos para formulación de estados financieros que superan los del sector privado, como son los provisionales, del tesoro y otros.

9. Incorporación de cuentas de orden que permiten el manejo de información de memorando, conciliación, contingencias, responsabilidades e información no financiera.

En estas condiciones resulta de alta inconveniencia escuchar las sugerencias de la adopción de estándares internacionales de menor calidad técnica y conceptual, variable que justificó una discusión trascendente en la cual se evaluaron alternativas para armonizar los estándares internacionales con la regulación local. Se evaluaron los caminos de la adopción, adaptación, ajuste y armonización como paso previo a la reformulación del marco conceptual y el catálogo de cuentas de la versión 2007 que entrará en plena vigencia en 2008.

La adopción constituye la sustitución de lo vigente por lo emergente y en el caso de las IPSAS la sustitución del Plan general de contabilidad por estas, procedimiento que implica el sacrificio de todo el conocimiento y desarrollo regulativo nacional y su sustitución por un modelo parcial, en algunos casos inaplicable y en general con menor capacidad de satisfacer necesidades informativas internas y externas.

La adaptación es un proceso de adecuación de lo emergente y lo vigente en que se establecen mutuas concesiones, más de lo segundo que de lo primero en asuntos de concurrencia regulativa, pero se permite la vigencia de lo vigente en las mesetas de no concurrencia. El ajuste consiste en hacer coincidir una cosa con otra, con lo cual el modelo regulativo permite la convivencia de dos bases comprensivas de contabilidad, permitiendo

la formulación de estados financieros o mejor de informes contables sobre cualquiera de las dos bases.

La armonización constituye un paso adelante frente al ajuste, es colocar en sintonía diversas melodías, es decir, desarrollar unos procesos de compilación de información que permitan en su última etapa la construcción de informes contables con base en cualquier base comprensiva de contabilidad, requiriendo el entendimiento claro entre normas de contabilidad y normas de presentación de estados financieros. Escenario adecuado en un mundo diverso, lejano al imperio de un pensamiento único a pesar de las apariencias.

El mejor camino, el de menos conflictualidad y mayor eficiencia.

Los organismos internacionales que presionan desarrollos regulatorios nunca han pretendido la adopción, normalmente utilizan los términos ajuste y armonización y los reguladores, emisores de estándares internacionales, son reiterativos en indicar que solo producen guías, orientaciones, sin pretender la imposición de sus decisiones. La Contaduría General de la Nación optó por el camino de la adaptación, incorporando del paradigma emergente solo lo aplicable y manteniendo las ventajas incorporadas en el paradigma vigente que a su vez fue objeto de mejoramientos. Es un camino para un conservador, para otro agresivo, está a juicio de los intelectuales y la sociedad y tiene un gran valor, mantuvo las ventajas de la regulación nacional.

En cuanto a los ajustes al plan de cuentas se dieron grandes avances en la estandarización terminológica con los lenguajes de planeación y presupuesto, lo cual constituye un gran avance en la coherencia técnica, aunque es preocupante la exclusión de valores no transaccionales, patrimonios heredados que al dejar de ser informados generan fisuras profundas en su control.

3.6.2. EL SECTOR DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

El Plan General de Contabilidad Pública fue adecuado y adaptado por la Superintendencia de Servicios Públicos, para el sector de servicios públicos domiciliarios con cobertura en entidades públicas y privadas, generando una importante controversia; por esta vía las entidades privadas son objeto de regulaciones públicas como las normas de planeación y presupuesto, las relativas a bienes de dominio público y recursos ambientales.

Este “plan único” tiene nuevos niveles de desagregación de la información y crea una serie de cuentas y subcuentas adecuadas para la actividad especialmente en Deudores, Propiedad, Planta y Equipo, Ingresos, Gastos y Costos. Igualmente se emitió una norma sobre Sistema Unificado de Costos y Gastos para los servicios de acueducto, alcantarillado, agua y gas, con un incompleto enfoque de actividades, aplicando un método monista moderado, donde se utilizan mayores niveles de desagregación de la información, creando inflexibilidades para el desarrollo de aplicaciones para el procesamiento electrónico de datos. Con anterioridad la Comisión Reguladora de Comunicaciones expidió un documento similar para el sector transgrediendo las funciones asignadas por las normas legales, especialmente la Ley 142 de 1994, tanto el Plan Único de Cuentas de Servicios Públicos Domiciliarios como el Sistema Unificado de Costos y Gastos comparten una filosofía de segmentación de información ordenando llevar contabilidad por servicios, hecho que supera el llamado principio de entidad económica. En el sector de telecomunicaciones la segmentación es más radical y establece la obligación de llevar contabilidad por negocio, de los cuales se definen diecinueve. La misión de estas entidades tiende a llevar contabilidad y presentar informes por servicios antes que prestarlos. Se genera un conflicto de competencias acerca de cuáles son las autoridades autorizadas para emitir normas y planes contables y cuáles los límites de sus facultades.

3.6.3. SECTOR HOSPITALARIO

La Superintendencia de Salud, a diferencia de su similar de Servicios Públicos, ha tenido un tratamiento estratificado en la regulación contable, estableciendo un Plan Único de Cuentas

para Hospitales con obligatoriedad generalizada en el año de 1994, con rasgos de familia con el Plan Único de Cuentas para Comerciantes el cual perdió vigencia por la emisión del Plan General de Contabilidad Pública. La entidad de vigilancia recomendó el uso de una parte del Plan público para este tipo de entidades del sector y emitió una nueva Resolución, con mayores perfeccionamientos para el sector privado. Posteriormente emite una nueva Resolución para entidades del sector solidario de la economía, estableciendo una metodología de regulación diversificada de acuerdo al origen del capital de las entidades de salud. Este recorrido por la regulación del sector público permite identificar situaciones específicas, improvisación y un lento progreso originado en que los procesos reguladores han estado dirigidos a aspectos eminentemente operacionales, sin conexión con el mundo social y el mundo material, pero mucho menos con el mundo subjetivo.

3.7. PREOCUPACIÓN REGULATIVA POR EL CONTROL DE INFORMACIÓN

En el Código de Comercio de 1887 se supera la simple referencia a libros de comercio como fuente constitutiva de prueba judicial y se formulan normas referentes al control de las sociedades mercantiles, todas ellas fundamentadas en la tradición del derecho latino y típico de un Estado intervencionista.

Los artículos 562, 620 a 624 establecen normas de control de las sociedades de capital a través de dos organismos o instituciones: el Comisario de Cuentas, adoptando una figura del derecho francés, con funciones de vigilar y dar cuenta a los socios de las operaciones realizadas por los administradores, especialmente en relación con decisiones societarias. La Junta de Vigilancia es otra creación del Código de Comercio de 1887, habilitándola para examinar e informar sobre las transacciones realizadas en las sociedades en comandita por acciones, Es decir las juntas de vigilancia tienen en las sociedades en comandita por acciones, funciones análogas a las de los comisarios de cuentas en las sociedades anónimas, sin exigirse requisitos especiales para desempeñar, pero estableciendo las bases de lo que más tarde sería la forma fundamental de ejercicio profesional de los contadores en

Colombia: la Revisoría Fiscal. En todo este tránsito legislativo no participa el saber, la contabilidad está ligada al derecho y este predomina sobre aquella.

Uno de los elementos en mayor grado contribuyentes a regular el control contable fue el desarrollo del mercado de valores, que tuvo impulso a partir de la creación de la Bolsa de Bogotá en 1928. Por petición de los gremios económicos la Ley 58 de 1931 fue aplazada en su vigencia hasta 1937 y requirió algunas modificaciones que se expidieron mediante la Ley 73 de 1935 que incluyeron modificaciones al Código de Comercio, estableciendo la obligación a las asambleas de accionistas de nombrar Revisor Fiscal y le determinó a este sus funciones, las cuales se han mantenido genéricamente desde entonces.

El control contable y societario permaneció estable hasta el año de 1950, cuando la expedición del Decreto 2521 en sus artículos 134 a 141 determina funciones del revisor fiscal, manteniendo los planteamientos de la Ley 73 de 1935, establece un régimen de incompatibilidades e inhabilidades, el procedimiento de nombramiento y la obligatoriedad de su registro, las responsabilidades y las sanciones por negligencia o dolo en el ejercicio del cargo, esta estructura regulativa perdió vigencia como lógica consecuencia de la caída de la dictadura y se inició un proceso de confrontación política entre los sectores fundamentales del entonces, que desde aquellos tiempos intentan la imposición de su modelo preferido; unos pretenden el fortalecimiento del enfoque latino de control a través de la figura mixta del revisor fiscal y otros la instauración de la estructura anglosajona de sumatoria de modelos de evaluación y control a través de las distintas formas de auditoría externa y el control interno.

Los primeros obtienen éxito relativo en la expedición de la Ley 145 de 1960 y su reglamentación, grandes avances en la expedición del nuevo Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y una densa legislación tributaria que ha fortalecido el carácter probatorio de la contabilidad a partir de las funciones del revisor fiscal, dando origen a un campo de actividad muy cercano al ejercicio de dictamen fiscal. La figura de la revisoría fiscal es fortalecida también por el respaldo de organismos oficiales de vigilancia y control como es el caso de las superintendencias que encuentran en ellos un importante soporte para sus funciones, hasta llegar a la exigencia de proveer el cargo en todo tipo de sociedades que superen determinados montos de capital e ingresos.

En otro campo también se puede determinar como un éxito del enfoque latino la creación de la división financiera internacional de la Contraloría General de la Nación que entró a ejecutar tareas de auditaje en créditos internacionales, actividad antes reservada, mediante contratos leoninos, a las grandes firmas contables internacionales.

El camino de consolidación de la revisoría fiscal no ha sido fácil, se encuentra lleno de obstáculos y amenazas desde la acción de los defensores de los enfoques anglosajones, en especial a partir de la realización del VIII Congreso Internacional de Contadores y la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrados conjuntamente en New York en 1962, cuando se determinó la intervención de los gremios internacionales en los asuntos domésticos.

A partir de esta decisión se ha adelantado un trabajo permanente dirigido a desvirtuar el carácter filosófico de la revisoría fiscal y suplantarlo por las actividades propias de la auditoría externa, especialmente intentando definir como sinónimos la interventoría de cuentas, técnica de control de la concepción latina por las normas de auditoría generalmente aceptadas, técnica fundamental del enfoque anglosajón. Los éxitos más sobresalientes obtenidos por este enfoque lo constituye la expedición de la Ley 32 de 1979, cuando al crear la Comisión Nacional de Valores como entidad reguladora de ese mercado dio institucionalización por primera vez a la figura del auditor externo en el marco legal; posteriormente el gobierno expidió el Decreto 2786 de 1982, exigiendo el concurso de firmas de auditoría, contratadas por la Superintendencia Bancaria, con cargo a las entidades vigiladas, para realizar actividades de auditoría externa, siendo esta norma suspendida primero y derogada después.

En 1980 se expide el Decreto 384 estableciendo la obligatoriedad de las sociedades administradoras de inversión de someter las cuentas a auditoría externa por lo menos una vez al año. Las decisiones jurídicas fortalecedoras del enfoque anglosajón de control son originadas en el mercado financiero y de valores, mientras las que fortalecen el enfoque latino están ligadas a las funciones de vigilancia y fiscalización estatal, así como por las reglamentaciones legales del ejercicio profesional en situaciones determinadas de alguna manera por correlaciones de fuerzas, las cuales han cambiado significativamente en los últimos tiempos, más por ilegitimidad que por pertenencia o identidad, determinando

cambios de la mayor significación como la transmutación de técnicas de interventoría por normas de auditoría generalmente aceptadas, contenidas en la Ley 43 de 1990 y el Decreto 2649 de 1993.

La tendencia de esta confrontación se describe en los proyectos de reforma del Código de Comercio con dos propuestas alternativas que eliminarían definitivamente las formas latinas de control en Colombia; la primera transforma definitivamente la revisoría fiscal en auditoría externa y determina la obligatoriedad de la auditoría interna, la segunda transforma la revisoría fiscal en auditoría interna y establece la obligatoriedad de la auditoría externa.

Dos vías a la institucionalización del modelo anglosajón vistas con simpatía por sectores profesionales que solo avizoran oportunidades de empleo o trabajo, ignorando los problemas del conocimiento, la autonomía, la identidad, la integralidad y efectividad del control. Es el escenario contemporáneo de la tradicional confrontación, originario de nuevos alinderamientos de trabajadores y usuarios de servicios contables y de control donde con algunas flexibilidades se mantiene el enfoque latino. Un documento en formación en la Superintendencia de Sociedades define la revisoría fiscal como órgano de interés público y la reorienta por caminos de fiscalización integral.

NORMAS DE CONTROL FISCAL ESTATAL

En Colombia la estructura latina del control fiscal fue transferida por España en los ya remotos tiempos de la Colonia y ratificada en el nacimiento de la era republicana cuando Bolívar, apenas concluida la independencia e instalado el primer Gobierno, declaró vigentes las normas contables y de control fiscal que se aplicaron durante la Colonia. Esta estructura se sostuvo hasta la primera misión Kemmerer en 1923, en medio de constantes improvisaciones que permanentemente trasladaron la responsabilidad del control fiscal de una a otra rama del poder público la mezcla de los enfoques del control inició su largo camino, pues junto a las técnicas de interventoría fiscal que sustentaron el juicio fiscal de cuentas, iniciaban su camino los conceptos no muy claros ni conocidos de normas de auditoría generalmente aceptadas.

El prestigio de las normas de auditoría generalmente aceptadas se vio acrecentado con el paso del tiempo, especialmente por la vinculación al medio de grandes firmas auditoras que poco a poco fueron haciéndose beneficiarias en el audita- je de créditos internacionales, mediante la inclusión de forzosas cláusulas condicionantes, factor que ponía en tela de juicio el concepto de soberanía, como así lo entendió la Contraloría General de la República creando, finalmente, en la dé- cada de 1970, la División de Auditoría Financiera Internacional que en adelante se encargaría de esas labores de auditase tradicionalmente encargadas por los con- tratos de empréstito a estas firmas.

Esta dependencia apropió y desarrolló las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se fueron generalizando en la práctica del control fiscal, especialmente en empresas industriales y comerciales del Estado, establecimientos públicos y naturalmente beneficiarios de crédito internacional.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, fueron diseñadas para la auditoría financiera, con objetivos de evaluación sobre la razonabilidad de los estados financieros y por tanto no constituyen una concepción de control integral y deja fuera de su alcance los problemas relativos a la gestión, moderna síntesis de las actividades de administración-operación.

El control fiscal desde luego nunca abandonó sus prácticas tradicionales de control previo y perceptivo, ni sus procedimientos de vigilancia y castigo, continuó avanzando en la construcción de su crisis, una crisis que tiene que ver menos con el modelo latino de control o con la ausencia de aplicación del modelo Anglosajón que con sus recursos humanos y la ausencia de valores éticos de funcionarios públicos, avenidos más del clientelismo que del conocimiento.

Hoy asistimos a una segunda simbiosis del control fiscal en Colombia. Se caracteriza por una conjunción definitiva de los enfoques Latino y anglosajón. Del último toma la estructura de parcelas del ejercicio del control por especialidades, otorgándole a la administración la responsabilidad del control interno, con sus objetivos de prevención y percepción, buscando darle mayor independencia y menor posibilidad de concurrencia en la

corrupción al control fiscal, ahora tipificado exclusivamente como posterior se retoman de él las normas de auditoría generalmente aceptadas, que como ha quedado expresado solo aplican como evaluación financiera y de control interno financiero. Del enfoque Latino se toma su carácter punitivo que en significativa magnitud determina la diferencia entre evaluación y control, otorgando a las contralorías funciones de policía judicial y de jurisdicción coactiva, permitiendo un auténtico ejercicio de poder devenido de la legislación y de la conjunción de los dos enfoques del control, acoge la integralidad en toda su amplitud, al extender el control de lo simplemente financiero a los problemas de la gestión y los recursos ambientales, construyendo un artefacto más técnico, funcional, humano, más preocupado por los logros que por los flujos.

Durante los últimos años la sociedad civil y aún las instituciones gubernamentales, han venido exponiendo un grueso de críticas frente a la efectividad del control fiscal, el cual terminó siendo acusado de ineficaz, obstaculizante e inclusive cómplice de la corrupción administrativa.

El diagnóstico tipificador del control fiscal como obstaculizante, parte específicamente del sector institucional, quien adjudica gran parte de su propia ineficacia, al ejercicio de un control administrativo, que históricamente tuvo la posibilidad de interferir los procesos administrativos, e inclusive paralizar la gestión, cuando no se satisficieron sus exigencias, válidas o no, derivadas de la ejecución de los niveles temporales del control previo y perceptivo. Estas instancias de control se convirtieron muchas veces en factor de negociación entre la administración pública y la clase política, que se sintió representada en las contralorías, mediante transacciones que al tiempo que generaban permisibilidades a la administración, otorgaban participación en los recursos fiscales al otro factor negociador, consolidando algunas primitivas prácticas clientelistas que fortalecieron la participación legislativa en el empleo público gubernamental y el otorgamiento de dádivas eco- nómicas técnicamente clasificadas como transferencias y comúnmente conocidas como auxilios.

El segundo elemento del diagnóstico lo constituye la ineficacia del control fiscal, tipificada en el sostenido crecimiento de la corrupción administrativa, la cual fue generalizándose en todos los niveles de la administración, desde los cargos más humildes hasta las más altas dignidades desde la pequeña indebida apropiación hasta el gran negociado.

Llegando a costarle al país ingentes sumas de dinero que inclusive presionaron procesos reformativos de la tributación y crecimiento vertiginoso del endeudamiento interno y externo, que permitiera la ampliación de recursos que simultáneamente amplían el radio de acción de la corrupción.

El tercer elemento del diagnóstico está constituido por el criterio según el cual, entre la administración y el control fiscal se generó una asociación de complicidad en los procesos de corruptela, la cual sin duda alguna tuvo origen en la relación permanente y directa de estos dos roles de la administración pública. La continua interrelación permitió la negociación, unas veces política para la construcción de pequeños poderes de los auditores y otras veces simplemente económica para odiosa práctica de una corrupción conducente al enriquecimiento ilícito de unos pocos colombianos en detrimento de grandes mayorías nacionales. Se pensó que la relación permanente entre fiscalizadores y fiscalizados, conduce indefectiblemente a la pérdida de independencia de los agentes de control y a la formación de caldos de cultivo para la corrupción administrativa; esto desde luego es una concepción profundamente discutible.

Pero en la labor ineficaz del Estado y del control fiscal, existe un elemento adicional, que ha sido medianamente desconocido en el proceso de diagnóstico y muy escasos comentaristas han abordado con profundidad. Se trata del problema de la capacidad cognoscitiva de quienes cumplen estas funciones públicas. No son pocas las oportunidades en que la ineptitud de la administración o del control es directamente imputable a la ineptitud de los funcionarios que los ejercen. La capacidad gerencial o controladora nunca ha sido la variable fundamental en el proceso de formación de plantas de personal, al contrario el criterio central ha estado constituido por el clientelismo. La clientela, ese sector social desclasado que presta servicio a un varón electoral, recibe como única contraprestación la posibilidad de acceso al servicio público, no en virtud de sus capacidades individuales en términos de conocimiento y experiencia, sino en relación con su capacidad contributiva de sufragios. Y por esta vía independientemente de la personalidad, honesta o no, de funcionarios y controladores, los recursos públicos terminan malversados por la inexistencia de verdadera capacidad gerencial y fiscalizadora.

Estos cuatro elementos constituyen apenas la base de un diagnóstico de la crisis del control fiscal que sin duda ha de tener dimensiones mucho más amplias, pero que en síntesis sustentaron el análisis realizado por la Asamblea Nacional Constituyente para reformular la estructura del control fiscal, incluyendo novedades tan interesantes como la constitución de las contralorías como organismos técnicos, con carrera administrativa especial, la eliminación de las funciones de control previo-perceptivo y la instauración del control interno, responsabilidad de la administración que debe organizar sus procedimientos y estructuras, los cambios de proceso en la nominación para el nombramiento de contralores, la evolución a nuevos ámbitos de control que posibilitan la calificación de la gestión gerencial y la búsqueda de mecanismos de control para evaluar la protección de los recursos naturales y ambientales.

No puede desaparecer de la memoria nacional, la historia de la Administración Pública, caracterizada desde siempre por la desinformación, aliado permanente de la corrupción. En un medio de estas características mal podría, como equívocamente se ha interpretado, eliminarse la práctica del control previo y perceptivo, sin generar sustituciones eficaces, por lo menos en el plano teórico.

La norma constitucional, se orientó a un norte diferente, buscó eliminar el contubernio de administradores y fiscalizadores, para otorgar mayor autonomía al control fiscal, conquistando a través de la independencia de este una mayor efectividad de su actuación, y eliminando en el proceso administrativo los factores distorsionantes de la coadministración que le aportaban amplias contribuciones de ineficiencia, ineficacia y antieconomía. La instauración del control posterior y del control interno, simultáneamente le otorga a la administración autonomía gestionaaria y más amplia responsabilidad fiscal y social.

Antes que eliminación del control previo y perceptivo, lo que se determina es una sustitución del modelo integral por el de sumatoria de modelos produciendo una circulación en las responsabilidades de su ejecución, trasladándolas del control fiscal a la administración, para alcanzar los nortes descritos.

El enfoque tradicional de Control Fiscal estuvo ligado a la filosofía latina, de profunda raigambre jurídica, originada en las concepciones de intervención del Estado en la actividad pública y privada. Este tipo de control se caracteriza por tener una cobertura integral en el

tiempo (previo, perceptivo y posterior) y en los roles del control (financiero, normativo, administrativo, social, de información, operacional, etc.). Desafortunadamente en el campo del control fiscal solo se realizó en los dos primeros aspectos, generando situaciones de ineficiencia, permisiva de la profundización de procesos crecientes de corrupción.

La situación planteó la tesis no muy fundamentada de su inconveniencia e incompetencia, cultivando el campo para su sustitución por el enfoque anglosajón de control, originado por los intereses de la actividad privada, primero como control posterior financiero.

Materialización de la defensa del capital frente a la administración, luego el control interno como defensa de los intereses de la administración frente al trabajo, en el marco de la teoría de la agencia y finalmente como sumatoria de modelos de control para cubrir aspectos relativos a la operación, administración, información, etc., para englobarse en lo que contemporáneamente se ha denominado control de gestión.

El desarrollo del control interno fue generando una nueva actividad del control externo posterior, la evaluación del control interno. La determinación adoptada por el nuevo ordenamiento constitucional, sustituye el enfoque latino de control por el anglosajón, diferenciándolo de la ortodoxia de este último por la concesión de fuerza punitiva con lo cual lo diferencia de la simple evaluación. La administración al asumir la responsabilidad del control interno, debe tener claro que este tiene una creciente cobertura frente a las viejas prácticas, pues ya no estará limitado al control numérico legal que delimita las facultades de ordenación y garantiza la subordinación de los actos administrativos a la Ley, sino que ahora abarca la correcta asignación de recursos, el eficiente manejo y aplicación de los bienes y fondos del Estado.

La actividad en condiciones de economía, eficiencia y eficacia y la protección de los recursos ambientales, que se vinculan a la evaluación de la gestión, con lo cual los funcionarios ya no solo responderán por la observancia de normas jurídicas, sino por el éxito de una gestión administrativa en términos técnicos y económicos. No se trata de sustituir la vieja fiscalización por una auditoría interna.

En este campo no hay modificaciones determinantes frente a las prácticas normales, pero sí una contribución a la organización del trabajo, tanto de administradores como de fiscalizadores, a través de la instauración de métodos racionales de Rendición y Examen de Cuentas. El control financiero, junto con el de legalidad, tuvo durante mucho tiempo presencia solitaria como elemento del control fiscal, siendo modificado sustancialmente por la nueva Constitución. En su nuevo marco, modifica su carácter de examen de legalidad y desarrolla nuevas técnicas de control financiero, especialmente relacionadas con las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales encuentran personería en el Control Fiscal, con su característica de Control Posterior y Selectivo, en un cambio que merece alguna explicación.

Es cierto que en lo relativo al control financiero se mantienen algunas prácticas de control numérico legal, que ha de evaluar la correcta utilización de los recursos, bajo el principio rector de legalidad financiera. Pero simultáneamente se abren camino las nuevas prácticas de la auditoría financiera, con mayor énfasis en el control de observación de normas técnicas, evaluación del control interno y objetividad de la información financiera, frente a la detección de fraudes, que seguirá siendo una preocupación, pero cuya responsabilidad será fundamentalmente del examen de cuentas.

El examen de los estados financieros se aleja de las inspecciones detalladas para mediante la utilización de normas técnicas y herramientas estadísticas ejecutar pruebas selectivas y posteriores, con el objetivo fundamental de conceptuar sobre la objetividad de los estados financieros y la correcta constitución de provisiones y reservas que permitan la protección financiera de los bienes y recursos públicos, haciendo que tales informes se constituyan en descripción clara y precisa de la situación o el resultado de la entidad fiscalizada en un momento o período determinado. El control deja de ser permanente para hacerse eventual, abandona la cobertura total, para adoptar el sistema de pruebas selectivas, se desliga de la relación directa para fundamentarse en información.

El carácter de posterior y selectivo impone la necesidad de determinar formas muy específicas de la información que han de servir de materia prima al control fiscal y determinar una reevaluación a fondo del sistema informativo por excelencia, la contabilidad. Por ello la reformulación del sistema contable adaptado al nuevo orden constitucional se

constituye en la base del programa y fundamento de los procedimientos de control fiscal en sus aspectos financiero, de gestión, informático, económico y ambiental, que en forma insustituible deben sustentar el ajuste institucional.

Frente a los estados financieros se establecen pruebas de razonabilidad (coherencia de números contables y normas regulativas) y objetividad (correspondencia de números contables con la realidad económica de las transacciones y situaciones) estableciendo una determinación de controles sobre los diversos bienes y valores, en alguna medida

Relacionados con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, pero con las adiciones y adaptaciones requeridas por la especificidad de la actividad gubernamental. Complementariamente a estas acciones de control financiero, han de adoptarse las relativas al control de gestión, dirigidas a evaluar, no ya las cifras situacionales u operacionales, sino la acción de la administración bajo los parámetros de economía, eficiencia, eficacia y equidad, campo en que se han generado grandes incertidumbres acerca de las metodologías adecuadas para su ejecución. Para algunos, las metodologías no deben ser otras que la adaptación de procedimientos de auditoría administrativa y operacional, hoy practicada en el sector privado, para otros, el problema está resuelto mediante el cálculo de los llamados indicadores de rentabilidad pública. Se han construido unos métodos y procedimientos que superan las expectativas expuestas, la gestión ha de evaluarse mediante distintos tipos de indicadores.

El siguiente elemento de control fiscal lo constituye el Control de Resultados, dirigido especialmente a determinación de niveles de eficiencia, eficacia, equidad y economía.

Atrás quedan las épocas de las contralorías dedicadas al control previo y perceptivo, a la obstaculización del proceso administrativo, a la negociación clientelizada, al énfasis en el control de legalidad financiera, conocido tradicionalmente como numérico legal, cuando no simplemente “de chuleo”. Saludamos el nuevo control fiscal fundamentado en criterios de control integral, preocupados no solo por la subordinación de los actos administrativos a la Ley, la prevención de fraudes, la independencia del control, sino ahora también por el control de gestión, el control de calidad y el control ambiental como elementos esenciales de su integralidad.

4. DIAGNOSTICO Y PERSPECTIVAS DE LOS PLANES CONTABLES EN COLOMBIA

Se iniciaron a partir de los 90 con el decreto 2195 de 1992 el cual fue derogado por el 2650 de 1993.

El proceso fue lento pero debido a las necesidades de información e intereses tributaritas de los usuarios arrojó como resultado una extensiva práctica de la contabilidad basada en la regulación fiscal lo cual generó los conceptos teórico-prácticos que se conocen aún en la actualidad.

Otras instancias que generaron dinámicas de contabilidad fueron los entes de control principalmente las superintendencias.

En los años 70 hubo un proceso de autorregulación contable bajo la tutela de gremios financieros y producción frustrándose el intento por diversos motivos, en los años 80 emitieron el decreto 2160 de 1986 primer estatuto regulatorio contable, pero fue sustituido por el 2649 de 1993 el cual contiene 13 planes de cuentas y el plan general de contabilidad pública.

4.1 LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

4.1.1 LA NORMALIZACIÓN CONTABLE Y EL MODELO REGULATORIO

Es un proceso de estandarización el cual surge por el incremento de las relaciones entre las entidades públicas y privadas y el continuo crecimiento en relaciones internacionales por lo cual aparecen nuevas necesidades informativas y de comunicación de datos económico-financieras.

Para lograr ello se necesita un proceso de equiparación tecnológico y técnico contable.

Es un poco complejo debido a que los países adoptan la información de acuerdo a sus necesidades y con otras terminologías.

Es evidente que cualquier entidad necesita información contable para interactuar en su entorno, el modelo regulatorio contable se presenta de maneras diversas debido a la variedad de clasificaciones necesarias para su análisis y síntesis.

La normalización contable conduce a que las cuentas anuales de las organizaciones sean comparables, así con este principio es posible romper fronteras y ser entendidos en otros países.

La normalización es un instrumento básico para el control y la toma de decisiones, para cuya realización se necesita que la información sea homogénea, veraz, objetiva, relevante y comprensible.

4.1.2 ELEMENTOS COMPONENTES DE UN MODELO REGULATORIO.

Para fundamentar adecuadamente un modelo regulatorio es necesario cumplir ciertos requerimientos:

a) Descripción de los rasgos del entorno socioeconómico en donde va a operar el modelo.

Un postulado es una hipótesis de carácter general, falso pero válido mientras se compruebe su pertinencia, es la base del proceso deductivo contable. La validez de un postulado la determina su capacidad para describir lo más fielmente el entorno que pretende representar.

El postulado no puede concebirse con validez universal ya que puede cambiar según su entorno.

b) Determinación de los rasgos del modelo regulatorio.

Se puede considerar la etapa auténtica normativa del proceso regulatorio.

La inclusión de objetivos incluye un efecto positivo-normativo ya que establece la posibilidad a la norma contable de ser potenciadora de la acción socioeconómica en lo cual se muestra su importancia como ciencia social

c) Formulación de los principios o macro reglas del modelo derivación de reglas para la práctica.

Es un proceso continuado y coherente con los contenidos de las etapas precedentes, los postulados del entorno determinan la necesidad de información.

d) Formulación de reglas para la práctica

4.2 LA PLANIFICACIÓN CONTABLE

4.2.1 FINES DE LA PLANIFICACIÓN CONTABLE

Las perspectivas con las que podemos visualizar el plan de cuentas y en el contexto de la organización contable son las que siguen:

1. Como estructura del sistema contable diseñado por la organización contable
2. Un instrumento al servicio de la dirección de la entidad
3. Elemento de orientación de los actos decisorios en cuanto a que el sistema contable capte, mida, valore la realidad económica de la empresa.

Los fines del plan contable son los siguientes:

1. Permitir un desglose de la información de manera racional transmitida en cuentas.
2. Definir los sucesos de la entidad.
3. Ofrecer una terminología acorde a los procesos.
4. Aportar normas valorativas para los diferentes elementos
5. Facilitar los procesos de costos de las diferentes secciones.
6. Permitir la planificación de la información contable.
7. Facultar un control de los planes de actividad
8. Generar sistemas de información internos y externos de la entidad.
9. Representar y resumir los estados financieros contables.

4.2.2. ANÁLISIS CONCEPTUAL DEL PLAN DE CUENTAS.

Existe un análisis de criterios económicos bajo un sistema de medición, valoración y coordinación.

Ordenación y desglose de clases y/o cuenta, análisis y medida de la intensidad de los recorridos para medir y valorar los elementos, transacciones y estados contables.

Se han utilizado esquemas gráficos con flechas y simbologías para dar lógica entre las clases, grupos y cuentas.

1961 Hansen	En 1950 Besnard	En 1970 Vaes
Definió el plan de cuentas como un esquema gráfico que indica de qué cuentas se sirve la contabilidad.	Define el plan de cuentas como el sistema que resume el funcionamiento de una entidad.	lo define como la fase final de la normalización contable

El plan de cuentas en conclusión se considera como la estructura contable lo cual define una transacción.

4.2.3 EL PLAN DE CUENTAS COMO MEDIO DE INFORMACIÓN

Es preciso entrar en consideración acerca de la naturaleza de la información y los sistemas de información como instrumentos eficientes al servicio de una entidad. Para así generar los mensajes contables que se requieren por los diferentes niveles de sistema.

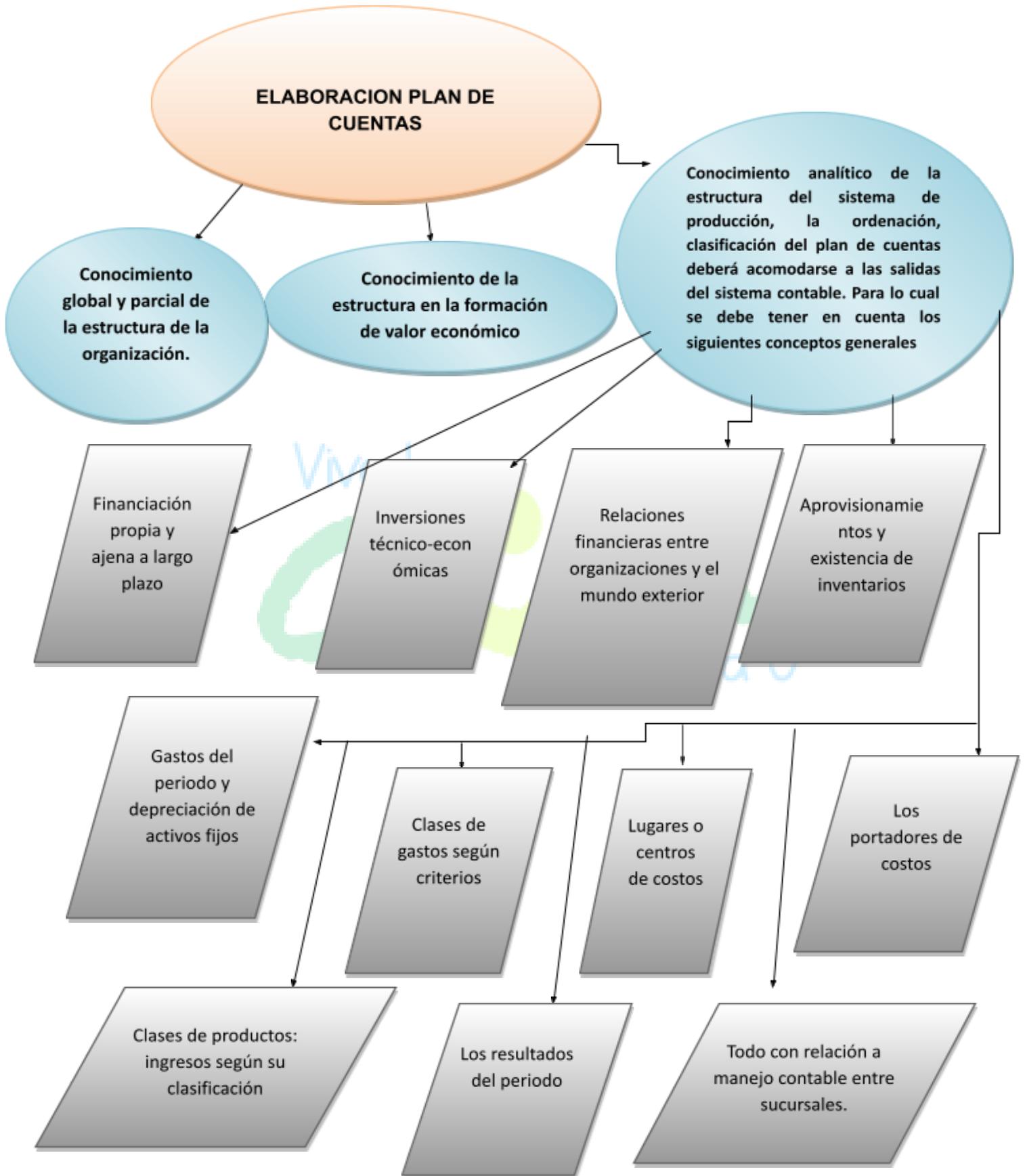
En esta medida fue necesaria la implementación de un plan de cuenta que permitiera mostrar la salida o flujos de información.

4.2.4 ELABORACIÓN DEL PLAN DE CUENTAS:

Dicha elaboración requiere de unas cuestiones básicas, con un conocimiento global de la estructura de la entidad, sus sistemas, un conocimiento acerca del valor económico y su formación, un conocimiento acerca del sistema de producción en cuanto a entradas y salidas del sistema. A continuación relacionamos gráficas acerca del proceso para la elaboración del plan de cuentas.

Usualmente la estructura del plan de cuentas es clasificada en clases, grupos, cuentas y subcuentas, determinados en razón de los esquemas circulatorios típicos del ciclo económico de la organización o de los conceptos generales a manejar en la elaboración de los estados contables.





4.3 DIAGNÓSTICO DE LA EXPERIENCIA COLOMBIANA

MARCO	}	-Descripción de los rasgos del entorno socio-económico
CONCEPTUAL		-Determinación de los rasgos del modelo regulatorio
DECRETO		-Formulación de los principios o macro reglas del modelo
2649/1993		- Formulación de reglas para la práctica

4.3.2 EL PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICO (PGCP)

Inició en el año de 1995, la Contaduría general de la nación inició el proceso de formulación del plan general de Contabilidad Pública.

Con un criterio de control y no de propiedad con el argumento de que los fines que buscan las entidades del Estado no son los de acumular o generar riqueza monetaria como ocurre en el sector privado, sino que este busca una utilidad distinta que consiste en el mejoramiento del nivel y calidad de vida de los ciudadanos, y el Estado para conseguir esto debe ejercer un Control en el manejo de los recursos públicos para garantizar eficiencia, eficacia, transparencia y equidad

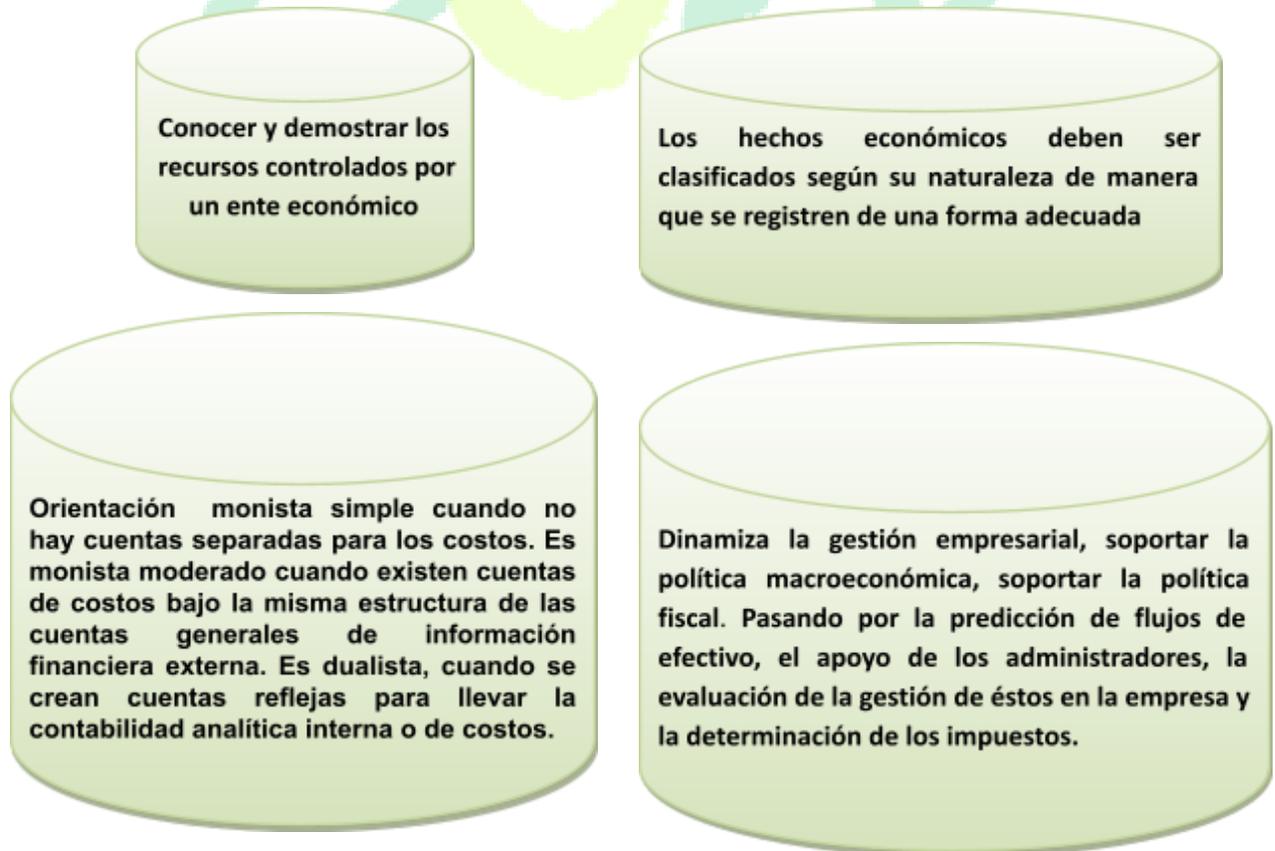
El sector público como responsable de frente a la colectividad por el control y el manejo y control de ciertos recursos debe asumir retos y renovar sus estructuras comunicativas con el fin de informar a la sociedad sobre el cumplimiento de sus funciones. El PGCP es una respuesta a estos retos ya que está sujeto a una normalización contable dependiendo del país en el cual se desarrolla.

La preparación del balance permite además de generar la información básica, asegurar la coordinación de la política macroeconómica con una ejecución presupuestal lo cual conlleva a la profesión a estar en un contexto de responsabilidad social.

Clasificación de las cuentas en el balance: Para el caso de inversiones

- Temporalidad: Según el plazo de vencimiento.
- Clase del título: TES, bonos, acciones, etc.
- Tipo de renta: Fija, variable.
- Objetivo de la inversión: liquidez, control, política económica, etc.
- Clase de operación: Cobertura, derivados, etc.
- Tipo de mercado: Primario, secundario.
- Tipo de deuda: Pública, privada.

4.3.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS PLANES DE CUENTAS D. 2649 DE 1993

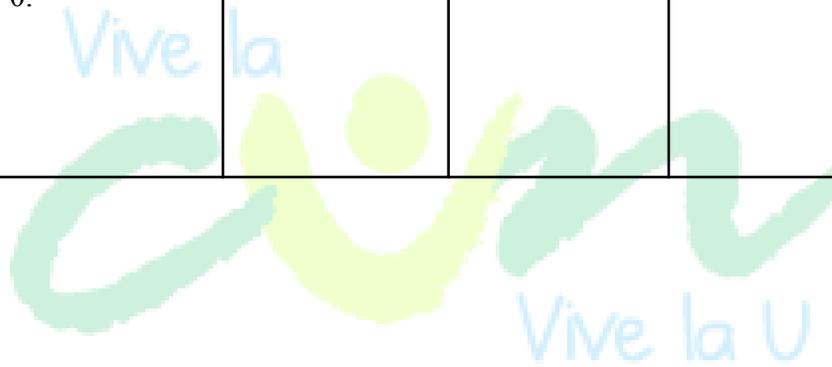


COMPARACIÓN DE LOS PLANES DE CUENTAS

La mayoría en las diferentes clases de cuentas, incluido el Catálogo General de Cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no muestra consistencia y homogeneidad en los criterios de cosificación utilizados.

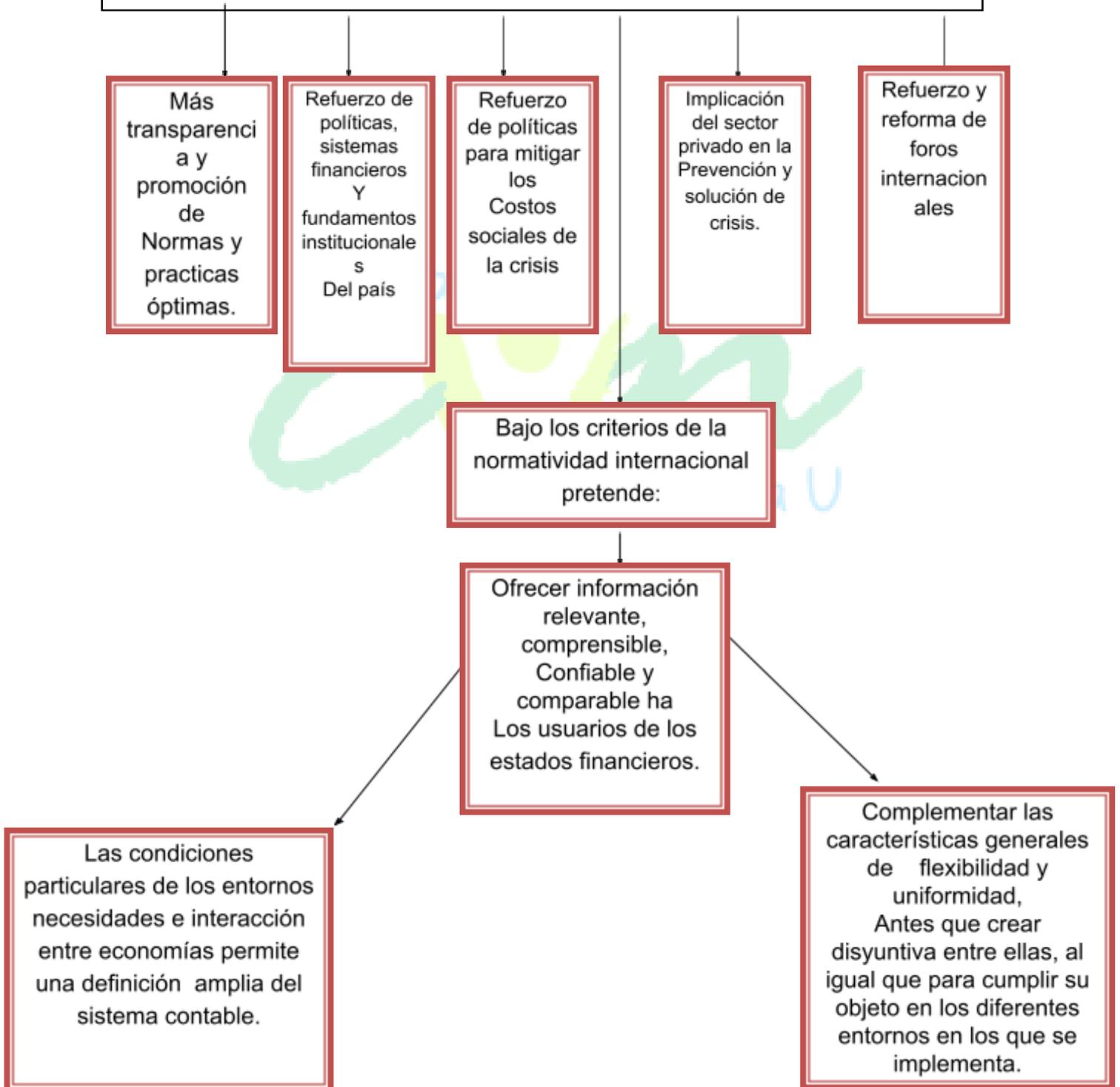
CGC DEL RCP VS PUC BAN REPÚBLICA	CGC DEL RCP VS PUC SEGUROS,PENSIONES Y CESANTÍAS	CGC DEL RCP VS PUC FINANCIERO	CGC DEL RCP VS PUC SERV. PÚBLICOS	CGC DEL RCP VS PUC COMERCIANTES	CGC DEL RCP VS PUC SALUD PÚBLICO
El banco de la república, presenta en los grupos de activos e ingresos una gama propia de la actividad financiera.	La diferencia radica en que su información se administra a través de la cuenta 7.	Dada la especialización del sector financiero las cuentas del CGC del RCP existen algunas que satisfacen esas diferencias.	La única diferencia consiste en que las cuentas del grupo 7 poseen un mayor nivel de desagregación.	Es el plan que refleja uniformidad en los criterios de estructuración y desagregación	Los hospitales públicos utilizan el CGC del RCP y su limitación se encuentra en el grupo de ingresos, costos y gastos.
El CGC del RCP no se encuentra de manera precisa y menos de manera desagregada .	Utiliza cuentas muy específicas y propias de su actividad.	Pero debido a la terminología y semántica no son iguales.		Su enfoque por actividad es palpable, consistente y consonante. En este aspecto radica la diferencia con el RCP del que no es fácil decodificar el criterio de diseño.	

<p>Cuentas del CGC del RCP dirigidas a obtener información acerca del banco no figuran en el</p>	<p>Se nota la ausencia de un único modelo de unidad de criterios entre la superintendencia bancaria y éstos.</p>				
<p>El PUC del banco de la república posee poca afinidad con los del sector financiero a pesar de pertenecer a la misma “familia”.</p>	<p>Estos planes no utilizan cuentas del grupo 0.</p>				



5. POSIBLES PUNTOS A DESARROLLAR

5.1 LA DINÁMICA INTERNACIONAL



5.2 ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS DISTINTOS PLANES DE CUENTAS

Para el presente análisis se compararon los siguientes Planes de Cuentas:

- Régimen de Contabilidad Pública.
- Plan de Cuentas para el Banco de la República.
- Plan Único de Cuentas para el Sistema Financiero.
- Plan Único de Cuentas para el Sector Asegurador.
- Plan Único de Cuentas para las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud Privadas.
- Plan Único de Cuentas para Entidades Del Sector Solidario.
- Plan Único de Cuentas para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios
- Plan de Cuentas para el Banco de la República.
- Plan de Cuentas para Sociedades Fiduciarias.
 - Plan de Cuentas para los Fondos de Cesantías.
 - Plan de Cuentas para los Fondos de Pensiones Administrados por la Caja de Auxilios y de Prestaciones de la Asociación Colombiana de Aviadores Civiles – CAXDAC.
- Plan Único de Cuentas para los Fondos De Reservas para Pensiones del Régimen Solidario de Prima Media con

Prestación Definida.

- Plan de Cuentas para los Fondos de Pensiones.
- Plan de cuentas para Entidades vigiladas Por la Superintendencia de Valores

5.3 PRINCIPALES DIFERENCIAS ENCONTRADAS ENTRE LOS PLANES DE CUENTAS.

NOMBRE	PLAN DE CUENTAS	GRUPO
Propiedad planta y equipo	CGC del RCP	16
	Seguros	18
	Salud privados	15
	Solidarios	17
	Serv. Públicos domiciliarios	16
	Comercial	15
	Fiduciario	
Propiedades y equipos	Banco de la república	18
	Sistema financiero	18
	Vigiladas por supervalores	15

Circular Básica Contable y Financiera Circular Externa Conjunta No. 100 de 1995

De las Superintendencias Bancaria y de Valores. En esta circular se reúnen los diferentes instructivos que actualmente se encuentran vigentes en materia contable y financiera que no están expresamente reglados en el Plan Único de Cuentas, así como los requerimientos de

información que las entidades vigiladas deben reportar a la Superintendencia Bancaria. Se aplica un criterio temporal.

- Inversiones Negociables. - Inversiones para mantener hasta el vencimiento.
- Inversiones disponibles para la venta

Catálogo General de Cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública:

- Inversiones de renta fija.
- Inversiones de renta variable.
- Inversiones con fines de política.
- Inversiones en operaciones de cobertura
- Inversiones patrimoniales controlantes y no controlantes.
- Inversiones de la Dirección del Tesoro Nacional.
- Inversiones de los fondos administrados por la Dirección del Tesoro Nacional.
- Inversiones de las reservas internacionales.
- Derechos de recompra de inversiones.

Clasificación del Banco de la República:

- Inversiones negociables y no negociables de renta fija y renta variable.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento de renta fija.
- Inversiones permanentes de renta variable. - Fondos interbancarios vendidos y pactos de reventa. (Se encuentra a nivel de grupo).
- Inversiones, mecanismos de pago y aportes en organismos internacionales. (Se encuentra a nivel de grupo).
- Aceptaciones y derivados.

Clasificación del sistema financiero

- Inversiones negociables y no negociables de renta fija y renta variable.
- Inversiones permanentes.
- Inversiones en operaciones de cobertura.
- Derechos de recompra de inversiones negociables, no negociables y de cobertura.
- Fondos interbancarios vendidos y pactos de reventa. (Se encuentra a nivel de Grupo).
- Aceptaciones y derivados. (Se encuentra a nivel de grupo).

Clasificación de las compañías de seguros

- Inversiones negociables y no negociables de renta fija y renta variable.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento de renta fija.
- Inversiones permanentes de renta variable.
- Inversiones de cobertura.
- Derechos de recompra de inversiones negociables, no negociables y de cobertura.
- Pactos de reventa. (Se encuentran a nivel de grupo).
- Aceptaciones y derivados. (Se encuentran a nivel de cuenta en el Grupo 16 Cuentas por Cobrar).

Clasificación del sector solidario

- Inversiones temporales.
- Inversiones permanentes.
- Fondos de liquidez.
- Cuentas en participación.
- Derechos de recompra de inversiones negociadas.

Clasificación de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios

- Inversiones patrimoniales método el Costo.
- Inversiones patrimoniales método de participación patrimonial.
- Inversiones en operaciones de cobertura.
- Derechos de recompra de inversiones

Clasificación del plan único de cuentas para comerciantes y del plan de cuentas para entes prestadores de servicios de salud privados

- Acciones.
- Cuotas o partes de interés social.
- Bonos.
- Cédulas.
- Certificados.
- Papeles Comerciales.
- Títulos.
- Aceptaciones Bancarias o Financieras.
- Inversiones obligatorias.
- Cuentas en participación.
- Derechos fiduciarios.
- Derechos de recompra de inversiones



Clasificación de las compañías fiduciarias

- Inversiones de cobertura.
- Inversiones negociables en títulos de deuda.

- Inversiones negociables en títulos participativos.
- Inversiones disponibles para la venta en títulos de deuda.
- Inversiones disponibles para la venta en títulos participativos.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento.
- Derechos de recompra de inversiones.
- Pactos de reventa. (Se encuentran a nivel de grupo).
- Aceptaciones y derivados. (Se encuentran a nivel de Grupo).

Clasificación de los Fondos de Pensiones

- Inversiones de renta variable negociables.
- Inversiones negociables en títulos de deuda.
- Inversiones negociables en títulos participativos.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento.
- Inversiones permanentes.
- Derechos de recompra.
- Pactos de reventa. (Se encuentra a nivel de grupo).
- Operaciones de contado y derivados. (Se encuentra a nivel de grupo).

Clasificación de las entidades emisoras de valores

Inversiones negociables en títulos participativos – recursos propios.

- Inversiones negociables en títulos de deuda pública interna y externa recursos propios.
- Inversiones negociables en títulos de deuda privada recursos propios.
- Inversiones negociables en títulos de deuda pública externa emitidos o garantizados por gobiernos del exterior con recursos propios.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento deuda pública interna y externa – recursos propios.

- Inversiones negociables en títulos participativos originados en contratos de liquidez – cuenta propia – mercado primario.
- Inversiones negociables en títulos participativos – cuenta propia – mercado primario.
- Inversiones negociables en títulos de deuda pública interna y externa cuenta propia – mercado primario y mercado secundario.
- Inversiones negociables en títulos de deuda privada – cuenta propia – mercado primario y mercado secundario.
- Inversiones negociables en títulos de deuda pública externa emitidos o garantizados por gobiernos del exterior –Cuenta propia – mercado primario y mercado secundario.
- Inversiones para mantener hasta el vencimiento deuda pública interna y externa –Catalogo General de Cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública:

Cuentas de gastos

Clase 5. Gastos.

Grupo 51. De Administración.

Grupo 52. De Operación.

Grupo 53. Provisiones, depreciaciones y amortizaciones.

Grupo 54. Transferencias.

Grupo 55. Gasto Público Social.

Grupo 57. Operaciones Interinstitucionales.

Grupo 58. Otros Gastos.

Grupo 59. Cierre de Ingresos, Costos y Gastos.

Clase 6. Costo de ventas y de operación.

Grupo 62. Costo de ventas de bienes.

Grupo 63. Costo de ventas de servicios.

Grupo 64. Costos de operación de servicios.

Clase 7. Costos de Producción.

Grupo 71. Producción de bienes.

Grupo 72. Servicios educativos.

Grupo 73. Servicios de salud.

Grupo 74. Servicios de transporte.

Grupo 75. Servicios Públicos.

Grupo 76. Servicios hoteleros y de promoción turística.

Grupo 79. Otros servicios.

Cuentas de orden

Clase 8. Cuentas de orden deudoras.

Grupo 81. Derechos contingentes

Grupo 82. Deudoras fiscales.

Grupo 83. Deudoras de control.

Grupo 89. Deudoras por contra.

Clase 9. Cuentas de orden acreedoras.

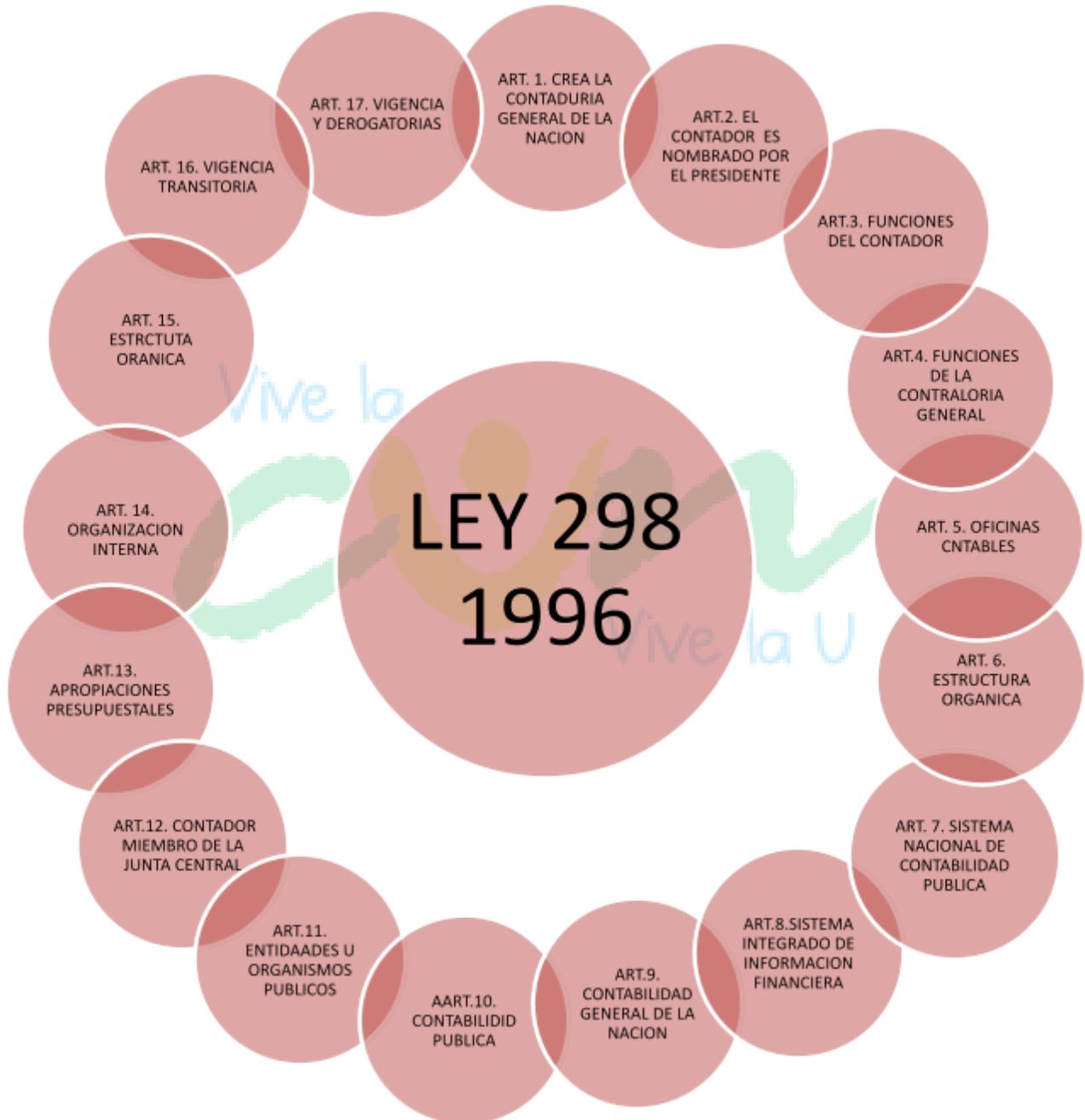
Grupo 91. Responsabilidades contingentes.

Grupo 92. Acreedoras fiscales.

Grupo 93. Acreedoras de control.

Grupo 99. Acreedoras por contra

LEY 298 1996



LEY 298 DE 1996

(Julio 23)

Diario Oficial No. 42.840, de 25 de Julio de 1996

Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

CAPÍTULO I.

ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES

ARTÍCULO 1. CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con Personería Jurídica, autonomía presupuestal, técnica, administrativa y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación salarios y prestaciones.

ARTÍCULO 2. DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. El Contador General de la Nación será nombrado por el Presidente de la República y deberá reunir los siguientes requisitos:

- a) Aparte tachado INEXEQUIBLE Ser colombiano de nacimiento y ciudadano en ejercicio.
- b) Ser Contador Público, con tarjeta profesional vigente.
- c) No haber sido condenado por sentencia judicial a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos.
- d) Haber ejercido con buen crédito la profesión de contador público, durante diez (10) años, o la cátedra universitaria por el mismo tiempo, en establecimientos reconocidos oficialmente.

ARTÍCULO 3. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

- a)** Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país.
- b)** Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos del sector central nacional.
- c)** Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación.
- d)** Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política.
- e)** Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la presente ley.
- f)** Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.
- g)** Expedir los actos administrativos que le correspondan, así como los reglamentos, manuales e instructivos que sean necesarios para el cabal funcionamiento de la Contaduría General de la Nación.
- h)** Suscribir los contratos, y ordenar los gastos y pagos que requiera la Contaduría General de la Nación, de conformidad con la ley.
- i)** Decidir los recursos de reposición y las solicitudes de revocatoria directa interpuestos contra los actos que expida.

- j) Ejercer la representación legal de la Contaduría General de la Nación, para todos los efectos legales.
- k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley.
- l) Reasignar y distribuir competencias entre las distintas dependencias para el mejor desempeño de las funciones de la Contaduría General de la Nación.
- m) Decidir sobre las actividades de carácter nacional e internacional en las cuales deba participar la Contaduría General de la Nación.
- n) Nombrar, remover y trasladar a los funcionarios de la Contaduría General de la Nación, de conformidad con las disposiciones legales;
- o) Las demás que le asigne la ley.

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 unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública
- c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional
- d) Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, para garantizar su correspondencia con el Plan General de la Contabilidad Pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones
- e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.

- f)** Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política
- 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
- h)** Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas
- i)** Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación
- j)** La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa
- k)** Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar
- l)** Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado
- m)** Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades u organismos, así como cualquiera otra información que resulte de los mismos
- n)** Producir informes sobre la situación financiera y económica de las entidades u organismos sujetos a su jurisdicción
- o)** Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable

- p) Realizar estudios económicos-financieros, a través de la contabilidad aplicada, para los diferentes sectores económicos
- q) Ejercer inspecciones sobre el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación
- r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables
- s) Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación
- t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación
- u) Las demás que le asigne la ley.

ARTÍCULO 5 OFICINAS CONTABLES: Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública.

ARTÍCULO 6. ESTRUCTURA ORGÁNICA: El Gobierno Nacional desarrollará la estructura administrativa de la Contaduría General de la Nación, la cual contará con una organización básica compuesta por los siguientes cargos y dependencias:

1. Contador General de la Nación.
2. Subcontadores.
3. Secretaría General.
4. Oficinas Asesoras.
5. Divisiones.

6. Secciones.

7. Grupos.

CAPÍTULO II. DEFINICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 7 SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA: El Sistema Nacional de Contabilidad Pública es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública.

ARTÍCULO 8. SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA: El Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, es un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.

ARTÍCULO 9. CONTABILIDAD GENERAL DE LA NACIÓN: Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos.

ARTÍCULO 10. CONTABILIDAD PÚBLICA: Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que

sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos.

CAPÍTULO III. OTRAS DISPOSICIONES

ARTÍCULO 11. Las entidades u organismos de carácter público que actualmente se encuentran sujetos a normas contables expedidas por organismos que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control, deberán aplicar las políticas, normas y principios contables que determine la Contaduría General de la Nación, en los términos y condiciones que ésta establezca.

ARTÍCULO 12: El Contador General de la Nación o su delegado, será miembro de la Junta Central de Contadores de que trata el título segundo de la Ley 43 de 1990.

ARTÍCULO 13. APROPIACIONES PRESUPUESTALES: El Gobierno Nacional en el presupuesto anual de gastos, hará las apropiaciones y traslados necesarios, de tal manera que se garantice el correcto funcionamiento de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 14. ORGANIZACIÓN INTERNA: El Presidente de la República expedirá las normas correspondientes a la organización interna de la Contaduría General de la Nación, creará las otras dependencias y cargos necesarios para su funcionamiento, determinará las funciones específicas y fijará las remuneraciones de los cargos adscritos a la misma, dentro de los tres (3) meses siguientes a la promulgación de la presente ley.

ARTÍCULO 15. ESTRUCTURA ORGÁNICA TRANSITORIA: Mientras se establece la nueva estructura, continuarán vigentes los cargos y funciones establecidos para la Dirección General de la Contabilidad Pública, mediante los Decretos 085 y 086, del 10 de enero de 1995.

ARTÍCULO 16. VIGENCIA TRANSITORIA: Las normas de contabilidad pública que venían siendo expedidas por los organismos competentes, continuarán vigentes hasta tanto el Contador General de la Nación, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, determine las políticas, principios y normas de Contabilidad Pública.

ARTÍCULO 17. VIGENCIA Y DEROGATORIAS: La presente Ley rige a partir de su publicación y deroga las demás normas que le sean contrarias.

El Presidente del honorable Senado de la República,

JULIO CÉSAR GUERRA TULENA.

El Secretario General del honorable Senado de la República,

PEDRO PUMAREJO VEGA.

El Presidente de la honorable Cámara de Representantes,

RODRIGO RIVERA SALAZAR.

El Secretario General de la honorable Cámara de Representantes,

DIEGO VIVAS TAFUR.

REPÚBLICA DE COLOMBIA - GOBIERNO NACIONAL

Publíquese y ejecútese.

Dada en Santa Fe de Bogotá, D.C., a 23 de julio de 1996.

ERNESTO SAMPER PIZANO

El Ministro de Hacienda y Crédito Público,

JOSÉ ANTONIO OCAMPO GAVIRIA.

El Director del Departamento Administrativo de la Función Pública,

EDGAR ALFONSO GONZÁLEZ SALAS

CONCLUSIONES

1. El análisis de los beneficios y efectos ambientales, es realizado, en algunos casos, mediante una evaluación de cambios en cuanto a amenazas ambientales, que muestran en general efectos netos positivos de protección en casi todas las iniciativas de PSA, pero también una gran variación en la eficiencia de la protección ambiental. Esto se explica, en cierto grado, por el corto período de existencia de las iniciativas, pero, en su mayoría, se puede atribuir a factores de diseño de cada caso.
2. El trabajo nos resume de forma detallada la evolución del proceso de planificación contable en Colombia, definiendo que la contaduría Pública se realiza de forma muy diferente a la Contabilidad Privada.
3. El plan de cuentas nace del incremento de las relaciones de las entidades privadas y públicas ya que ello conllevó a que las transacciones fueran altas entre éstas y se hiciese necesario un sistema de control más fácil de cruzar.
4. El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública es de carácter gubernamental solo para entidades del estado en el cual se reflejan todos los movimientos de éstas. En mi concepto viendo el último ejemplo de este PUC los rubros que presenta en el gasto son parecidos al de algunos del sector privado
5. Todos los PUC en cierta medida son parecidos ya que en ellos se ve reflejada la realidad económica de las organizaciones, entidades o empresas, solo que en algunos los códigos cambian por tanto no serían comparables las partidas, pero la esencia de ellos muestran las mismas transacciones de gastos, salidas, ingresos, activos, pasivos, etc.

6. Los diferentes planes contables aplican para cada ente de acuerdo a su actividad y entidad que los regula, lo cual me pareció interesante ya que no sabía la cantidad de planes existentes y normatividad.





CORPORACION UNIFICADA DE ESTUDIOS SUPERIORES

CIBERGRAFÍA

www.contaduria.gov.co/bibliotecatextos5

