

La Contabilidad Pública en Colombia y su Papel Frente al Control de la Planeación Estatal

C.P. Hernán Pulgarín Giraldo

Contador Público Universidad de Antioquia
Especialista en Finanzas Públicas Escuela Superior de Administración Pública
Diplomado en Contabilidad Pública Contaduría General de la Nación
Profesor en las Universidades de Antioquia,
Autónoma Latinoamericana y de Medellín.

RESUMEN

El actual sistema de contabilidad pública colombiano al integrar los sistemas de planeación y presupuestario, constituye una herramienta fundamental para tomar decisiones, tanto de tipo micro como macroeconómico. Este sistema permite suministrar información sobre las finanzas públicas del país con base en la metodología de causación, es decir, revela los derechos, obligaciones y patrimonio del Estado. Así mismo, posibilita información sobre el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos por el Gobierno para el corto, mediano y largo plazo, mediante de las denominadas cuentas de planeación y presupuesto que hacen parte del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). Así las cosas, la información resultado del proceso contable público es esencialmente útil para ejercer un control más efectivo sobre los procesos de planificación estatal. Es responsabilidad de los administradores públicos hacer uso de los beneficios que reporta este instrumento, para el buen manejo de unos recursos que les fueron entregados para su administración, pero que pertenecen a la comunidad.

PALABRAS CLAVE: sistema de contabilidad pública, sistema de planeación, sistema presupuestal, sistema integrado de información, plan de inversiones, plan financiero, presupuesto de gastos, presupuesto de ingresos, informes de ejecución presupuestal.

La Contabilidad Pública en Colombia y su Papel Frente al Control de la Planeación Estatal

1. Presentación

Son sistemas de información contable, entre otros, el sistema de contabilidad pública, regulado por la Contaduría General de la Nación; el sistema de planeación, bajo la coordinación del Departamento Administrativo Nacional de Planeación y demás autoridades de planeación, y el sistema presupuestal, cuya contabilidad es competencia de la Contraloría General de la República.

La interrelación entre los diferentes sistemas de información contable es de trascendental importancia cuando de sistemas integrados de información se trata. La Ley 298 de 1996 (reglamentaria de la Contaduría General de la Nación) ha considerado la integración de los diferentes sistemas de información, de tal forma que se evite el reprocesamiento de datos, se produzca más confiabilidad y, por consiguiente, se obtenga mayor utilidad de la información contable desde lo micro y macroeconómico.

En este trabajo se hace una aproximación o presentación de los sistemas de información de planeación, contable y presupuestal; se describe la forma como estos procesos se integran o interrelacionan con la contabilidad pública, y cómo el sistema de contabilidad contribuye con sus resultados a desarrollar mejor el proceso de planificación del Estado colombiano.

2. Antecedentes de la Contabilidad Pública y la Planificación Estatal

Desde 1995 se implementa un nuevo sistema de información con el objetivo de que se proporcione a los administradores de los entes públicos, informes contables que revelen suficientemente y de manera confiable, útil y veraz, todas las operaciones financieras, económicas y sociales que ellos realizan.

No en vano aparece la contabilidad pública, pues aunque ya existía la tradicional herramienta presupuestal, utilizada para evaluar y controlar el cumplimiento de las

metas y objetivos propuestos en el corto plazo, y para monitorear el cumplimiento de los planes de desarrollo, ésta no brindaba una información acumulativa, histórica y también prospectiva de los hechos económicos, necesaria y útil para conocer el estado de los derechos y las obligaciones de las entidades públicas de manera individual y del Estado en su conjunto, y poder determinar así un patrimonio público o un valor neto correspondiente a la hacienda pública. Esto no significa que la contabilidad reemplace el sistema presupuestal, pues se trata de dos sistemas diferentes, cuyos objetivos también difieren ostensiblemente. Además, la Constitución de 1991 es clara cuando enuncia en el artículo 354 que en lo que respecta a la ejecución del presupuesto es competencia de la Contraloría, y no de la Contaduría General, la cual se encarga de regular en materia contable pública.

La contabilidad pública contempla en su Catálogo General de Cuentas (CGN) del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), las cuentas de planeación (plan de desarrollo – plan de inversiones) y presupuesto (presupuesto de ingresos – presupuesto de gastos) clasificadas en la clase cero (0), lo que quiere indicar que, de una u otra manera, estos dos sistemas deberán interactuar coordinadamente para capturar y registrar en debida forma las operaciones que los entes públicos ejecutan. Esta integración a que se hace referencia, será necesaria para unificar y procesar la misma información bajo parámetros diferentes, a fin de suministrar datos más acordes con la realidad. En la actualidad es común encontrar que la información suministrada por la contabilidad resulta un tanto diferente a la que informa el presupuesto, obedeciendo esta diferencia no a las bases o parámetros para procesarla, sino a las deficiencias en los mismos sistemas de registro; generándose con ello un clima de incertidumbre para quienes tienen la competencia de tomar decisiones.

De igual forma, es importante mencionar, sólo como referencia, que el sistema de cuentas nacionales, bajo responsabilidad del Departamento Administrativo Nacional de Planeación (DNP) tiene, entre otros objetivos, la medición del Producto Interno Bruto (PIB), sistema que revela el crecimiento de la economía. Como a lo antes planteado, existe una interrelación entre este sistema y la contabilidad, en la medida en que también registra los esfuerzos del Gobierno para reactivar la economía y lograr sus fines mediante la ejecución del gasto público.

Se pretende, entonces, determinar cómo contribuye el sistema de información contable público, integrado con los sistemas de planeación y presupuesto, con la

toma de más y mejores decisiones, y lograr así un control efectivo de los asuntos macroeconómicos del país.

El objeto social del Estado consiste en satisfacer las necesidades básicas de la población, de allí que se necesiten adecuados sistemas de información que permitan a los tomadores de decisiones y a los organismos de vigilancia y control, tener los fundamentos necesarios para soportar sus actuaciones, y desarrollar con mayor eficiencia este objeto social. Colombia ha carecido de verdaderos sistemas de información que revelen en forma clara, completa y fidedigna, su situación financiera, económica, social y ambiental.

Para el caso de las necesidades básicas insatisfechas, que es un indicador de pobreza útil para tomar medidas respecto a la redistribución del ingreso, dice el economista Eduardo Lora: «Aparte de las críticas de que pueden ser objeto los límites absolutos de pobreza, en la práctica su cálculo suele estar limitado por la disponibilidad de información sobre los ingresos y el valor de los gastos mínimos de consumo de los individuos. En el caso colombiano, esta información sólo puede obtenerse para las ciudades de mayor tamaño, y no para las ciudades menores o para el campo donde, precisamente, la pobreza es un fenómeno relativamente más extendido.

En vista de estas limitaciones, el DANE introdujo en 1987 el concepto operativo de «necesidades básicas insatisfechas» (NBI), para determinar la incidencia de la pobreza en todo el país, con base en información sobre las viviendas que había sido recopilada por el censo de 1985. Fueron así definidas como pobres todas las personas que habitaban en viviendas con una o más de las siguientes características:

1. Viviendas inadecuadas para habitación humana en razón de los materiales de construcción utilizados.
2. Viviendas con hacinamiento crítico (más de tres personas por cuarto de habitación).
3. Viviendas urbanas sin sanitario o acueducto y viviendas rurales sin sanitario ni acueducto.
4. Viviendas con alta dependencia económica, es decir, donde hubiera más de tres personas por miembro ocupado y el jefe hubiera aprobado como máximo dos años de educación primaria.
5. Viviendas con niños entre 6 y 12 años que no asistieran a la escuela.

El estudio del DANE estableció que, para los lugares en los que se dispone de información común, existe correlación muy elevada entre el concepto de NBI y el de pobreza absoluta en términos de ingreso»¹. Lo anterior revela una deficiencia de un sistema que sirve de soporte para la planeación del Estado en procura de un mayor desarrollo y efectividad de las acciones públicas.

De igual forma, los planes de desarrollo que constituyen la carta de navegación de las administraciones para un período de tiempo determinado, no han tenido una directa correspondencia con los presupuestos, que son una herramienta para monitorear y evaluar su ejecución. Sólo a partir de la constitución de 1991 se contempló y consideró a este nivel la situación, y se comenzó a notar un avance en la materia, que consiste en la elaboración de los presupuestos según los lineamientos de los planes de desarrollo.

La reciente aparición del sistema nacional de contabilidad pública, con un objetivo diferente, cual es, en principio, dar cuenta sobre la situación de los derechos y obligaciones del Estado para determinar su patrimonio público; y la incorporación en este sistema de las cuentas de planeación y presupuesto, sin duda representa un avance en la integración de los sistemas de información. Vale la pena mencionar que los procesos de armonización y uniformidad de la información para el sector público, incorporado este último en el Artículo 354 de la Constitución Nacional, han avanzado bastante a través de los procesos de regulación de la contabilidad pública.

Como lo anunció el presidente Ernesto Samper Pizano en la Directiva Presidencial número 20 de 1997, no obstante la existencia de abundante normatividad, aún persisten vacíos en su aplicación y adopción por parte de quienes están obligados. Sin embargo, los estados contables consolidados del Estado colombiano presentados con corte a diciembre 31 de 1998, revelan una oportunidad en la entrega y reporte de información por parte de las entidades públicas de más del 90%, lo que indica una mayor representatividad de las cifras allí incorporadas, y una cultura contable que comienza a expandirse por todo el país.

Puede concluirse, de acuerdo al objetivo que persiguen los sistemas de información, que cada uno de ellos tiene propósitos distintos, pero coadyuvan a la

1. LORA, Eduardo. Técnicas de Medición Económica. Ed. Tercer Mundo. Fedesarrollo. Santa fe de Bogotá, 1998.

planeación, programación y control en el Estado, con lo cual es dable afirmar que desde el punto de vista del procesamiento de la información resulta productiva su integración.

Para desarrollar el tema propuesto, es necesario introducir primero algunos elementos que permitan identificar, con mayor rigurosidad, el objetivo de los diferentes sistemas de información existentes en el sector público colombiano, y que son la base para tomar una gran cantidad de decisiones de orden macroeconómico.

Un sistema de información está conformado, fundamentalmente, por un número de elementos que, al integrarse y organizarse, producen como resultado información. Cada uno de los elementos que conforman los sistemas de información, y, específicamente, aquellos cuyo objetivo consiste en la medición de los hechos económicos, financieros y sociales para la toma de decisiones macroeconómicas (endeudamiento, privatizaciones, tasas de interés, etc.), pueden ser diferentes en la medida que la información producto de los distintos procesos persiguen propósitos diferentes.

Se identifican en el sector público los siguientes sistemas de información: Sistema de planeación, de contabilidad, y presupuestal.

3. Sistema de Información de Planeación

El proceso de planificación en Colombia se fortalece con la Constitución de 1991. Implementar en la administración pública la planeación estratégica exige la formulación de planes, metas, objetivos, etc., y la adopción de instrumentos o herramientas que den cuenta de su avance y logros obtenidos. Así, la Constitución contempla en su artículo 339 la existencia de un Plan Nacional de Desarrollo, conformado de una parte general, que a su vez contiene los propósitos y objetivos de largo plazo que direccionan las acciones del Estado; y de un plan de inversiones públicas donde se relacionan los presupuestos plurianuales o detalle de los programas y proyectos de inversión a desarrollar, durante cada uno de los períodos de gobierno.

El Plan de Desarrollo es elaborado por el Gobierno (Artículo 341 C.N.), y en su elaboración participan activamente las autoridades de planeación (Son instancias nacionales de planeación, principalmente: el Presidente de la República, el Consejo

Nacional de Política Económica y Social – Conpes -, el Departamento Administrativo Nacional de Planeación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público)², entidades territoriales, el Consejo Superior de la Judicatura; y se somete al concepto del Consejo Nacional de Planeación. La elaboración del Plan necesita de la concurrencia de todos los sectores de la sociedad, pues este significa la guía u orientación del desarrollo nacional y, por consiguiente, debe obedecer a políticas públicas de verdadera focalización del gasto, mediante proyectos de inversión viables, técnica y financieramente, orientados a la satisfacción de necesidades básicas o bienestar general o colectivo, que se configuran como el cometido estatal, razón por la cual resulta importante la participación del Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes). Adicionalmente, el Plan de Desarrollo tiene la especificación de los recursos financieros que se requieren para su ejecución y puesta en marcha.

Es querer constitucional que los planes de desarrollo dispongan de mecanismos apropiados para su armonización con los presupuestos que se elaboran anualmente, por ello, la herramienta presupuestal se convierte en el instrumento de corto plazo mediante el cual se ejecuta y monitorea el cumplimiento de los objetivos formulados en el Plan. Por esta misma razón, el Departamento Administrativo Nacional de Planeación (DNP) solicita periódicamente a las entidades públicas, información relativa a los presupuestos de ingresos y gastos, y sus respectivas ejecuciones, los indicadores físicos de inversión clasificados por sectores, endeudamiento y destinación de los empréstitos, etc., información con la cual el DNP conforma los indicadores y demás información sobre el grado de cumplimiento del Plan de Desarrollo.

En cuanto a la relación de este sistema con la contabilidad pública, cabe mencionar que antes de las últimas modificaciones introducidas al Plan General de Contabilidad Pública³, el Plan de Desarrollo se revelaba contablemente con algunas particularidades. Existía para ello en las cuentas de planeación y presupuesto (clase cero del Catálogo General de Cuentas), un grupo específico denominado “plan de desarrollo”, el cual daba cuenta, de un lado, del plan de inversión aprobado, plan de inversión ejecutado y el plan de inversión por ejecutar, discriminando los diferentes programas que comprendían, entre ellos: programas de inversión social, justicia,

2. Ley 152 de 1994, reglamentaria del plan de desarrollo, artículo 8.

3. Las resoluciones 377 de diciembre de 1999 y 400 de 2000, emitidas por la CGN modifican el PGCP.

defensa y seguridad, ciencia y tecnología, etc.; y por otra parte, tenía en cuenta los recursos necesarios para financiar el Plan, igualmente clasificado en plan financiero aprobado, por ejecutar y recursos obtenidos o ejecutados, identificando simultáneamente las diferentes fuentes de financiamiento, tales como ingresos corrientes, recursos de capital, recursos administrados y rentas parafiscales. De esta forma el sistema nacional de contabilidad pública incorporaba la información de planeación.

Con las modificaciones del PGCP, que entraron en vigencia a partir del 1 de enero del 2000, el plan de desarrollo se vincula contablemente mediante la misma clase cero, pero con grupos diferentes que permiten analizar el plan plurianual de inversiones aprobado, por ejecutar y ejecutado, clasificados por sectores tales como: salud, educación, agua potable y saneamiento básico, vivienda, recreación y deportes, arte y cultura, desarrollo comunitario, defensa y seguridad, justicia, trabajo y seguridad social, desarrollo industrial, desarrollo comercial, desarrollo turístico, agropecuario, minero, comunicaciones, transporte, infraestructura vial, eléctrico, gas, medio ambiente, gobierno, planeación y desarrollo institucional, prevención y atención de desastres, equipamiento, ciencia y tecnología.

De acuerdo con la descripción y dinámicas que trae el PGCP, este grupo de cuentas “representa las cifras de los diferentes programas y proyectos de inversión pública estimadas en el plan plurianual de inversiones contenido en el Plan Nacional y los Planes Departamentales, Distritales o Municipales de Desarrollo Económico y Social, aprobadas por el respectivo órgano de representación popular o por el Gobierno en los casos señalados por las normas legales, para ser ejecutado por el mandatario en el período para el cual fue elegido. Identifica igualmente, a nivel de auxiliar, las fuentes con las cuales se financiarán los diferentes proyectos de inversión”.

Aunque no se trata en este trabajo de analizar los cambios producidos en la normatividad contable, merece especial atención el avance que en materia de las cuentas de planeación introdujo la CGN mediante las resoluciones 377 de 1999 y 400 de 2000. Se observa que la información se ajusta cada vez más a los requerimientos de información por parte de los usuarios, haciendo que ésta cumpla cabalmente con los planteamientos del postulado de la utilidad social de la información contable pública, sin perder de vista los requerimientos legales que reglamentan, en este caso, los planes de desarrollo.

Debe existir, entonces, una relación directa entre el plan de desarrollo y los presupuestos como herramientas utilizadas para monitorear y evaluar la ejecución del Plan. Al respecto, la Ley 152 de 1994 expresa lo siguiente: "Art. 28. Armonización y sujeción de los presupuestos oficiales al plan. Con el fin de garantizar la debida coherencia y armonización entre la formulación presupuestal y el plan nacional de desarrollo, se observarán en lo pertinente las reglas previstas para el efecto por la ley orgánica del presupuesto". Igualmente, se plantea en el artículo 32 de la misma ley que "Los planes de desarrollo de las entidades territoriales, sin perjuicio de su autonomía, deberán tener en cuenta para su elaboración las políticas y estrategias del plan nacional de desarrollo para garantizar la coherencia".

4. Sistema de Información Presupuestal

El presupuesto constituye un sistema de información que revela, de un lado, los recursos que van a ser percibidos durante un determinado período o vigencia fiscal y, de otro, el monto total de gastos que el competente puede ordenar durante el mismo período. En la fase de ejecución presupuestal este instrumento da cuenta de los ingresos realmente percibidos o reconocidos y de los gastos efectivamente ordenados. En consecuencia, la información suministrada por este sistema corresponde a la ejecución del presupuesto de ingresos y a la ejecución del presupuesto de gastos. En términos generales, puede afirmarse que el sistema de información presupuestal es útil para controlar el recaudo de los recursos y, por consiguiente, tomar decisiones en materia de ingresos (por ejemplo: solicitar el reaforo o recálculo de las rentas presupuestadas, mesurarse en el comprometimiento de recursos u ordenación de gastos, aplazar la ejecución de apropiaciones o inversiones, etc.). Igualmente, es útil para controlar el monto total de gastos (por ejemplo, que el monto total de las ordenaciones se hagan de conformidad al comportamiento de la ejecución de ingresos).

Un buen seguimiento y monitoreo del presupuesto son acciones propias de las administraciones públicas, que se deben ejecutar si se pretende una sobresaliente gestión fiscal. Un adecuado y oportuno análisis presupuestal permite evitar desbordamientos en los gastos y, finalmente, la obtención de resultados presupuestales deficitarios, los cuales, obtenidos en forma periódica, redundan en el recrudecimiento de la problemática fiscal y, en esa medida, llevan a adoptar políticas drásticas de ajuste para recuperar la viabilidad económica y financiera de las entidades públicas.

La materia presupuestal está regida por gran cantidad de normas de carácter jurídico (derecho presupuestal) que orientan y regulan el procesamiento de la información. Es por esto que el derecho presupuestal deberá observarse en la elaboración de los informes presupuestales. Una primera apreciación como resultado de esta regulación, es que el proceso de medición, por sujetarse a un acontecimiento que tiene una connotación política, presenta una mayor probabilidad de sesgarse con las orientaciones o reglas observadas en el proceso presupuestal.

Como afirma Juan Camilo Restrepo Salazar, el derecho presupuestal no sólo regula la previsión o recaudo de los recursos públicos y las inversiones realizadas, es decir, aspectos cuantitativos, sino, también, cualitativos, en el sentido de que incorpora la regulación de las diferentes fases del presupuesto, tales como la elaboración, aprobación, ejecución, liquidación y control presupuestal.⁴

El presupuesto es concebido, también, como una herramienta administrativa o instrumento de control en las entidades públicas para la conservación y racionalización de los recursos públicos. Mediante el presupuesto se calcula en forma anticipada los ingresos y gastos que el Ente Público ejecutará en una vigencia fiscal⁵. En este sentido puede decirse “(...) que el presupuesto público es un estimativo de los ingresos fiscales y una autorización de los gastos públicos que, normalmente cada año, efectúa el órgano de representación popular en ejercicio del control político que en materia fiscal le corresponde”⁶.

Con este instrumento, desde una perspectiva sistémica, se incorpora toda la dinámica económica del sector público, lo que a su vez permite categorizar al presupuesto como una herramienta administrativa de gran importancia para medir en cierto grado la gestión pública, e implementación de la política económica del Estado. Es por esto que Juan Camilo Restrepo en su texto de hacienda pública, análogamente, manifiesta que el presupuesto es a la economía pública como el

4. RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. Hacienda Pública. Dvinni Ed. Ltda. Santa Fe de Bogotá, 1998.

5. La “vigencia fiscal” es un principio presupuestal contenido en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, decreto 111 de 1996, artículo 14, con la denominación de “Anualidad”, el cual indica que “El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Después del 31 de diciembre no podrán asumirse compromisos con cargo a las apropiaciones del año fiscal que se cierra en esa fecha y los saldos de apropiación no afectados por compromisos caducarán sin excepción”.

6. RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. Hacienda Pública. Dvinni Ed. Ltda. Santa Fe de Bogotá, 1998. Página 195.

precio es a la economía de mercado. Igualmente, Gerhard Colm, citado en este mismo texto, considera que “el presupuesto es (...) el centro nervioso de la economía pública, y desempeña en ella el papel del mercado en la economía privada”⁷.

En igual sentido, el Estatuto Orgánico del Presupuesto incorpora, en los artículos 20 y 21, dos principios del “Sistema Presupuestal” que hacen referencia a las macrorreglas que orientan y delimitan la elaboración y ejecución de los presupuestos. Los mencionados artículos son del siguiente tenor:

Artículo 20. Coherencia Macroeconómica. El Presupuesto debe ser compatible con las metas macroeconómicas fijadas por el Gobierno en coordinación con la Junta Directiva del Banco de la República. (Ley 179 de 1994, art. 7).

Artículo 21. Homeóstasis Presupuestal. El crecimiento real del Presupuesto de Rentas incluida la totalidad de los créditos adicionales de cualquier naturaleza, deberán guardar congruencia con el crecimiento de la economía, de tal manera que no genere desequilibrio macroeconómico. (Ley 179 de 1994, art. 8).

Estos principios se introducen, precisamente, por los efectos perversos que los presupuestos desbordados o desfasados pueden causar al sistema económico nacional. En este sentido, debe hacerse una reflexión teniendo como referencia los grandes agregados de nuestra economía, que se ven reflejados en la identidad de las cuentas nacionales o contabilidad económica.

Así mismo, el artículo 22 del mencionado estatuto establece lo siguiente: “Cuando por circunstancias extraordinarias la Nación perciba rentas que puedan causar un desequilibrio macroeconómico, el Gobierno Nacional podrá apropiar aquellas que garanticen la normal evolución de la economía y utilizar los excedentes para constituir y capitalizar un Fondo de recursos del superávit de la Nación.

El capital del Fondo y sus rendimientos se invertirán en activos externos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, o de tal forma que no afecten la base monetaria; podrán estar representados en títulos de mercado, o de deuda pública

7. Gerhard Colm. Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal. Madrid, Instituto de Asuntos Fiscales, 1976, páginas 25, 55.

externa colombiana adquiridos en el mercado secundario y en inversiones de portafolio de primera categoría en el exterior.

El Gobierno podrá transferir los recursos del fondo al Presupuesto General de la Nación de tal manera que éste se agote al ritmo de absorción de la economía, en un período que no podrá ser inferior a ocho años desde el momento que se utilicen por primera vez estos recursos. Esta transferencia se incorporará como ingresos corrientes de la Nación.

Parágrafo. Los gastos financiados con base en estas rentas deberán presentarse por parte del gobierno a aprobación del Congreso (Ley 179 de 1994, art. 15)". Así, los desequilibrios macroeconómicos que se pueden generar a partir de los desbordamientos presupuestales es evidente.

El presupuesto público se convierte, entonces, en un instrumento de política económica. Según la teoría keynesiana, el gasto del Gobierno se ve reflejado en la economía, con mayor profundidad, cuando existen condiciones de recesión, es decir, cuando la producción nacional está deprimida a causa de un deterioro en la demanda. El Estado intervendrá con mayor gasto público para coadyuvar a reactivar la economía; por el contrario, cuando existen condiciones de superávit, se reducirá el gasto, produciendo, por consiguiente, un ahorro público. Estas políticas económicas anticíclicas, por lo general, son adoptadas en países desarrollados.

En la actualidad se observa en nuestro país todo lo contrario, con una situación de recesión económica, recrudecida en 1999 (con un déficit fiscal equivalente al 6% del PIB, aproximadamente), se notan reducciones significativas del presupuesto, de conformidad con la política de austeridad y ajuste para la reducción del déficit.

Conocer las orientaciones del gasto público, de acuerdo con un modelo de desarrollo que pretende el libre mercado, y la estructura presupuestal del Estado colombiano, contemplada en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, será de gran ayuda para entender la interrelación que existe entre este sistema de información y la contabilidad.

Seguidamente, se esboza la composición general del Presupuesto Nacional, tratando de dar algunas pautas que orienten con mayor precisión la interrelación entre estos dos sistemas de información. Según el Estatuto Orgánico del

Presupuesto⁸, éste instrumento está conformado por dos grandes rubros, uno de ingresos y otro de gastos⁹. Su estructura es la siguiente:

PRESUPUESTO DE INGRESOS

- 1. Ingresos corrientes:**
 - 1.1. Tributarios
 - 1.2. No tributarios

- 2. Recursos de capital:**
 - 2.1. Recursos del balance:
 - 2.1.1. Venta de activos
 - 2.1.2. Recuperación de cartera
 - 2.1.3. Cancelación de reservas
 - 2.1.4. Excedentes financieros
 - 2.2. Recursos del crédito
 - 2.3. Rendimientos financieros
 - 2.4. Diferencial cambiario
 - 2.5. Donaciones
 - 2.6. Utilidades del Banco de la República

- 3. Contribuciones parafiscales.**
- 4. Fondos especiales.**
- 5. Excedentes de los establecimientos públicos.**

PRESUPUESTO DE GASTOS

- 1. Gastos de funcionamiento:**
 - 1.1. Gastos personales
 - 1.2. Servicios generales
 - 1.3. Transferencias

- 2. Servicio de la deuda:**
 - 2.1. Amortización de capital
 - 2.2. Intereses

8. El Estatuto Orgánico del Presupuesto es adoptado mediante el Decreto 111 de 1996, el cual compila la Ley 38 de 1989, Ley 179 de 1994, y la Ley 225 de 1995.

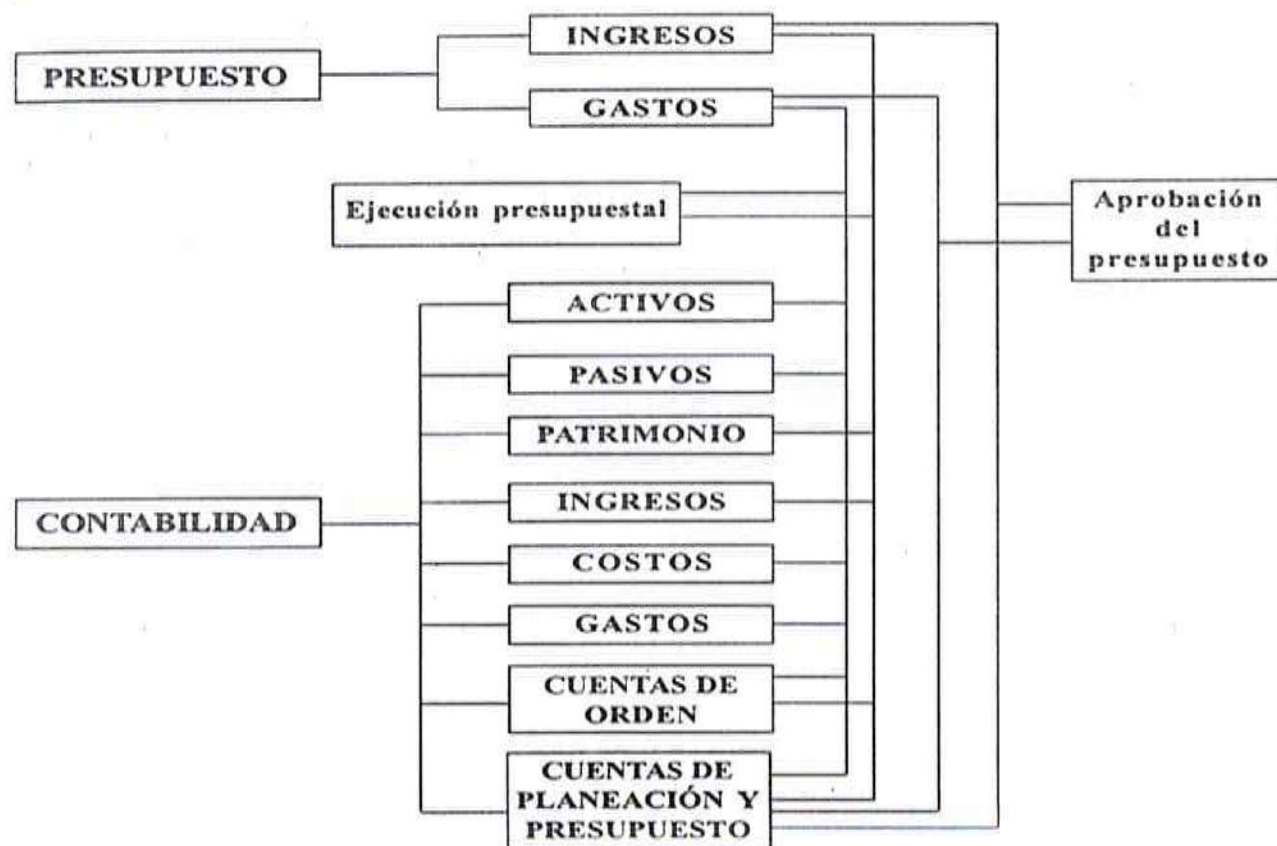
9. Es importante aclarar que las denominaciones de algunos conceptos presupuestales difieren en su significado a los conceptos que se manejan contablemente. Para indicar un ejemplo, puede decirse que las erogaciones destinadas a inversión social no necesariamente representan inversiones en términos contables. Esta situación denota la necesidad de realizar procesos de homologación de conceptos y cuentas, de tal manera que las ejecuciones presupuestales sean debidamente reconocidas contablemente previa identificación de los hechos económicos efectivamente realizados.

3. Inversión

En esta parte se intenta describir brevemente la relación directa que existe entre el sistema de información presupuestal y el sistema de contabilidad pública.

Como ya se había indicado, esta relación se presenta en dos sentidos, la primera comienza con la aprobación del presupuesto, hecho que deberá reconocerse contablemente por medio de las cuentas de planeación y presupuesto del CGC. En la medida que el presupuesto se compromete o se ejecuta definitivamente, se procede a su reconocimiento en estas mismas cuentas. Por otra parte, la ejecución del presupuesto (ingresos y gastos), deberá registrarse contablemente en las cuentas de activo, pasivo, ingreso, costo, gasto o patrimonio, según sea el hecho económico generado. Lo anterior denota una clara relación y correspondencia de cuentas entre estos sistemas. Ya se había indicado que el presupuesto refleja la dinámica económica del país, y el grado de intervención del Estado en la economía. En la gráfica 1 se muestra las relaciones antes descritas.

Gráfica 1: Relación entre los sistemas de información presupuestal y contable.



La gráfica anterior presenta, en términos generales, las posibles relaciones existentes entre la contabilidad y el presupuesto. Los efectos contables que se producen con la ejecución presupuestal son inmediatos. Más adelante se indica la estructura de las cuentas que conforman la clase cero, las cuales tienen por objeto revelar información de tipo presupuestal para la toma de decisiones a nivel macroeconómico. La gráfica ilustra la forma como las fases de la aprobación y ejecución del presupuesto (tanto de ingresos como gastos), son hechos que se reconocen contablemente en estas cuentas. Desde luego, la aprobación del presupuesto sólo tiene efecto en estas cuentas, mientras que la ejecución puede tener efectos, además, en las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos o gastos, dependiendo del hecho económico que se trate; por ejemplo, si se trata de una ejecución de gastos que contribuye con la formación bruta de capital, lo más probable es que ello tenga un efecto directo sobre la clase de activos, y se genere, en consecuencia, un movimiento en otra cuenta de activo si la operación se realiza de contado, o una cuenta de pasivo en caso de que la transacción se realice a crédito, sin perjuicio de los movimientos en las cuentas respectivas de planeación y presupuesto. Debe, entonces, identificarse y clasificarse debidamente los hechos económicos que se generen para reconocerlos contablemente, de conformidad con la regulación contable.

4.1. Metodología de registro e informes presupuestales reglamentados por la Contraloría

La Contraloría General de la República en desarrollo de su función de registro de los presupuestos para determinar resultados sobre las operaciones efectivas de tesorería, ha hecho obligatoria la presentación, a esta misma entidad, de los informes contables reglamentados por la Contaduría General. Ya existe algún grado de conciencia por parte de esta Institución sobre la importancia que tiene la contabilidad como instrumento de control, razón por la cual les ha obligado a asimilar lo que contablemente se ha desarrollado para el debido ejercicio del control fiscal. La metodología de registro en el sistema de información presupuestal es de partida simple y se hace con base en el reconocimiento de caja, es decir, sólo se registran las operaciones que implican movimiento de efectivo.

Para el suministro de información a la CGR por parte de las entidades públicas, este organismo ha emitido resoluciones e instructivos que orientan el procesamiento de la información. El sistema de caja que adopta la Contraloría se entiende como

“el registro de las transacciones de ingresos y gastos en su última etapa, es decir, lo efectivamente recaudado o percibido (eliminando el debido cobrar y los préstamos por recibir en la vigencia) y los pagos realizados en dinero o su equivalente (en lugar de la causación de giros y reservas), en un período de tiempo calendario determinado, independientemente de las vigencias presupuestales”¹⁰.

El hecho de registrarse lo efectivamente percibido y lo efectivamente pagado, no permite el conocimiento de los derechos y obligaciones de las entidades públicas, razón por la cual aparece la contabilidad como una alternativa de medición contable que da cuenta de esta situación.

La Contabilidad Pública, mediante de las reglamentaciones emitidas por la CGN, ha incorporado directamente en el Catálogo General de Cuentas la clase cero (0), denominada “cuentas de planeación y presupuesto”, con lo cual se refleja en la contabilidad, a nivel macro, los aspectos fundamentales del presupuesto en sus diferentes fases, es decir, aprobación, ejecución, liquidación, y las modificaciones que en la ejecución se presenten. Ello significa, desde una perspectiva sistémica, que el sistema de información presupuestal suministrará información a la contabilidad para que ésta dé cuenta de sus resultados.

Podría pensarse que la CGN está reglamentando en materia presupuestal, sin embargo, lo que se pretende es integrar estos sistemas de información a fin de mostrar el estado de las finanzas públicas desde el punto de vista presupuestal y contable en un mismo informe, teniendo presente que las responsabilidades asignadas a la CGN y la Contraloría General de la República (CGR), han sido claramente definidas en el artículo 354 de la Constitución Política, al indicar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, **excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.** Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

10. Contraloría General de la República. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - sector central nacional. Santafé de Bogotá, enero de 1998.

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

Es suficientemente claro el contenido del artículo anterior, en el sentido de que la contabilidad de la ejecución presupuestal es competencia de la Contraloría y no de la Contaduría General, la cual tendrá la responsabilidad en el campo de la contabilidad pública, en procura de establecer el estado de los derechos, obligaciones y, por consiguiente, el patrimonio del sector público. De allí que la autoridad económica para establecer los resultados presupuestales en cada una de las vigencias sea la Contraloría, que, además de auditar el balance general consolidado del sector público, se encarga de la función pública del control fiscal, consistente en el ejercicio de un control financiero, de gestión y resultados, de conformidad con el artículo 267 de la C.N.

La regulación constitucional de las competencias y responsabilidades de la CGN y la CGR, pone fin a una vieja y controvertida discusión sobre el trabajo que desde 1923 venía desarrollando la Contraloría, el cual consistía en establecer las normas de contabilidad, llevar la contabilidad, y, al mismo tiempo, ejercer el control y vigilancia de los recursos públicos.

Para mayor ilustración, se esbozará más adelante la estructura de las cuentas de Planeación y Presupuesto que la CGN ha incorporado en la clase cero del CGC. Esto permitirá entender el enfoque de sistemas, que es necesario para abordar el tema de la contabilidad pública. Debe tenerse en cuenta que, si bien la contabilidad contempla la posibilidad de revelar información de naturaleza presupuestal, la ejecución de los presupuestos constituye la generación de los hechos económicos, financieros y sociales, que deben ser procesados de acuerdo con las normas y procedimientos de contabilidad pública emitidos por la CGN, con el objetivo de obtener estados contables que reflejen la realidad económica de los entes públicos.

5. Sistema de Contabilidad Pública

Se comienza a hablar sobre el actual sistema de contabilidad pública a partir de la Constitución Política de 1991, pues el artículo 354 dispone que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la

Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan (...)”. En desarrollo de este artículo, cuatro años después se emite el decreto 85 de 1995, creando la Dirección General de Contabilidad Pública bajo la representación del aludido Contador General, y adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Este organismo se encargaría de desarrollar las funciones asignadas en la Constitución, es decir, llevar la contabilidad de la Nación, elaborar el balance general consolidado del sector público, para lo cual dictaría las normas contables que habrían de regir en el país. Se promulgan, entonces, el PGCP que constituye la norma instrumental marco de la contabilidad pública, y otras disposiciones que permitieron determinar, por primera vez, a diciembre 31 de 1995, la situación financiera del Estado colombiano.

La Ley 298 de 1996, en desarrollo de la mencionada disposición constitucional, crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda. De acuerdo con esta disposición, que deroga el decreto 85 de 1995, son funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, determinar las normas de contabilidad que rigen para el sector público, llevar la Contabilidad General de la Nación, conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, elaborar el Balance General, realizar estudios económico-financieros, a través de la contabilidad aplicada, para los diferentes sectores económicos.

La contabilidad pública se propone como un sistema cuyos resultados darán cuenta de las finanzas del Estado, y en esta vía, como ya se había mencionado, desde el punto de vista macroeconómico, se convierte en un instrumento bastante útil para las programaciones y proyecciones macroeconómicas, además de las utilidades que saltan a la vista a nivel microeconómico. Este sistema se propone: “Suministrar información contable confiable y oportuna que revele la condición financiera, económica y social de los entes públicos sujetos al ámbito de la Contaduría General de la Nación (...). Interpretar la realidad cuantitativa y operacional del Estado como apoyo de los planes y decisiones de política a nivel local, regional y nacional (...). Coadyuvar en la eficacia de la gestión de la Hacienda Pública a nivel local, territorial y nacional, en los sectores central y descentralizado (...). Dotar al Estado de instrumentos que le permitan enfrentar el proceso de modernización de la administración financiera pública (...). Elaborar análisis económicos generales y sectoriales de las áreas específicas en donde los entes públicos han realizado

inversiones o ejecutado gastos (...). Servir de instrumento de información económica para la elaboración de las estadísticas de las finanzas públicas”¹¹.

Es evidente la utilidad de la información contable pública, y la importancia de la estadística que la CGN ha logrado obtener sobre las finanzas públicas del país desde 1995. Analizar los resultados del proceso contable, esto es, los estados contables públicos: Balance General; Estado de Actividad Financiera, Económica y Social; Estado de Cambios en la Situación Financiera, Económica y Social; Estado de Cambios en el Patrimonio, entre otros, reglamentados actualmente, permiten formarse una idea debidamente fundamentada, desde lo económico, lo financiero y lo social, de la situación de los entes públicos y del sector público, en su conjunto, como si se tratara de una sola empresa.

Además de los anteriores estados contables, la Contaduría General de la Nación viene implementando una metodología que permite la elaboración de una información que da cuenta sobre las operaciones efectivas de caja; metodología sugerida por el Fondo Monetario Internacional¹², para determinar el déficit fiscal, adoptada por el Departamento Administrativo Nacional de Planeación y la Contraloría General de la República. La Contaduría propone el Estado de Ahorro, Inversión y Financiamiento que, como ya se mencionó, se desprende del Balance General, Estado de Actividad, y sus respectivas variaciones de un período a otro.

Cuando se estudia la estructura de los estados contables, a partir de su sistema de codificación, útil para clasificar, identificar y reconocer las operaciones desarrolladas por las entidades, se concluye que la contabilidad constituye un sistema integral de información al que confluye todo tipo de información, las cuales se producen aisladamente por organismos como la Contraloría General y el Departamento de Planeación Nacional.

Decir que de la contabilidad se puede obtener información de planeación, presupuestal y su respectiva ejecución, de conformidad con las normas que regulan cada sistema, y armonizado con la pretensión general de la Contaduría, permite asegurar, una vez más, que este organismo es la fuente primaria de información financiera, económica y social del sector público. De manera que de lograrse legalmente este objetivo, de incorporar en la normatividad la función de llevar oficial

11. NIETO SÁNCHEZ, Edgar Fernando. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Santa fe de Bogotá. 1995, P 23.

12. Véase Manual de Estadísticas del Fondo Monetario Internacional, 1995.

y categóricamente, por ejemplo, las cuentas de presupuesto, ello representaría un avance desde cualquier punto de vista. Llevar las cuentas debe ser función de la Contaduría y no de la Contraloría, como lo planteó el constituyente al referirse a las ejecuciones presupuestales (artículo 354 C.N.), disposición, además, imprecisa, por cuanto la Contraloría no lleva la contabilidad de la ejecución del presupuesto. Al respecto, la Ley 42 de 1993, reglamentaria del control fiscal, hace claridad, y advierte que de lo que se trata es de centralizar y consolidar la información presupuestal reportada por los entes públicos.

Si lo que se pretende es propender por el logro de unos objetivos cuyos directos afectados son los miembros de la sociedad, entonces, resulta lo más indicado proponer que la Contraloría se dedique a ejercer, como realmente corresponde, el control fiscal, desde la perspectiva de las políticas públicas, y de la gestión y resultados de los gobernantes y administradores públicos. Así, podría un organismo como la Contaduría General de la Nación encargarse de llevar totalmente la contabilidad del sector público, cualquiera que sea la base o sistema de reconocimiento contable de los hechos económicos, financieros o sociales.

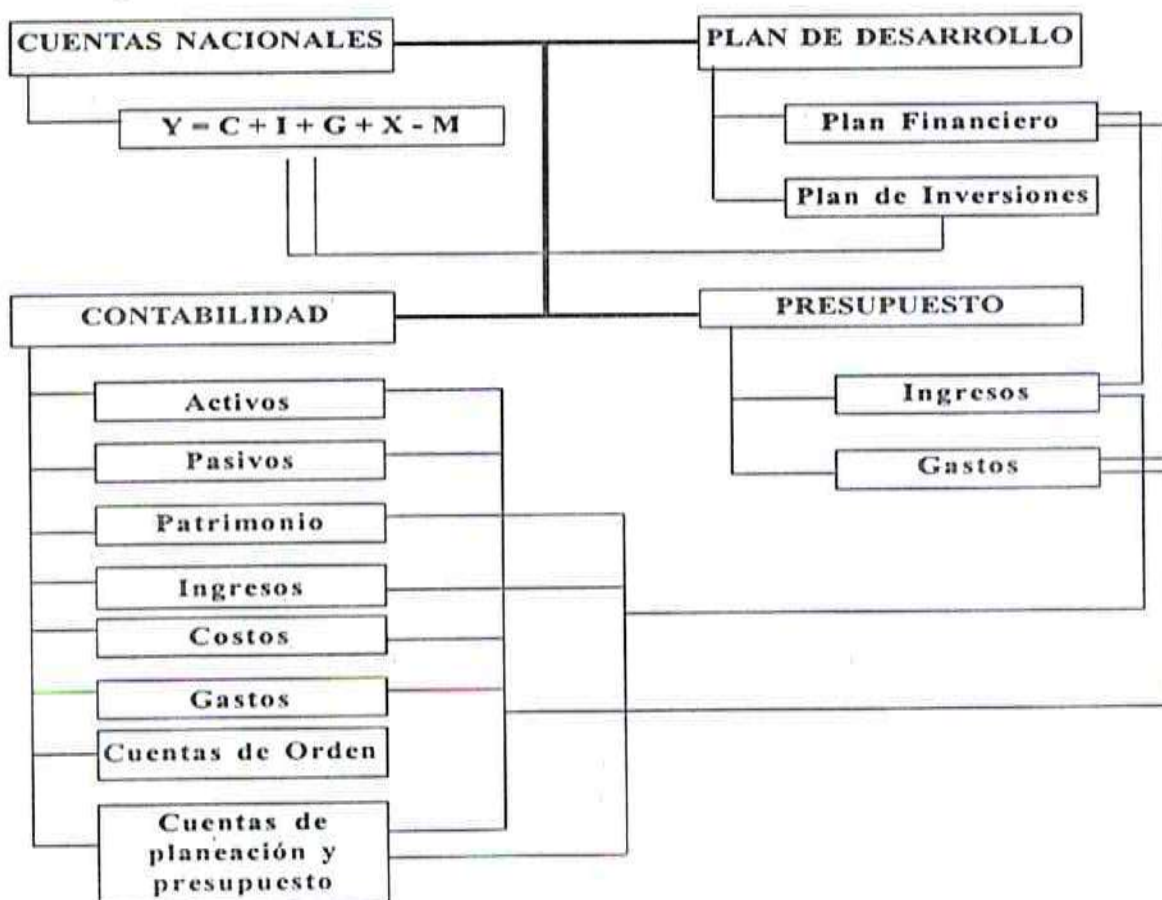
Llama la atención, también, las modificaciones introducidas al Plan General de Contabilidad Pública en lo que a presupuesto se refiere. Aunque su estructura continúa igual, se incorporan algunas cuentas que revelan operaciones que antes sólo tenían efectos presupuestales, es el caso de la expedición de los certificados de disponibilidad, necesarios para la ordenación del gasto, el sistema de reconocimientos de ingresos, de las obligaciones que surgen con la prestación de servicios o recepción de bienes a satisfacción, y de las cuentas por pagar. Igualmente, se incorporan las vigencias futuras que no habían sido consideradas en el catálogo de cuentas anterior. Las demás cuentas tienen continuidad y vigencia, es decir, por el lado del presupuesto de ingresos, subsisten las siguientes cuentas: presupuesto de ingresos aprobado, por ejecutar, y ejecutado, las cuales permiten hacer un seguimiento del presupuesto y su respectiva ejecución en cualquier momento, teniendo como base un sistema de registro diferente al tradicionalmente usado por la Contraloría. El sistema de partida doble de la contabilidad revela la totalidad de las operaciones con una perspectiva holística, es decir, se pueden analizar las operaciones presupuestales como un todo formado de partes, los cuales se interrelacionan para obtener un resultado que se traduce en información presupuestal. Para el presupuesto de gastos continúan vigentes las cuentas de presupuesto de gastos aprobado y por afectar, lo cual sumado a las nuevas cuentas de certificados de disponibilidad presupuestal expedidos, gastos comprometidos, obligaciones, cuentas por pagar y vigencias futuras, facilita el análisis, seguimiento y control presupuestal.

El Balance General, debidamente reglamentado por la Contaduría General, revela los activos, pasivos y patrimonio de los entes públicos, que surgen en desarrollo de su objeto social o cometido estatal. Este estado reúne la información que antes suministraban el balance del tesoro y el balance de la hacienda, ambos reglamentados por la Contraloría antes de la aparición del actual sistema de contabilidad.

El Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, revela los resultados de los entes públicos producto de la gestión de sus administradores, arrojando como resultado de cada período contable un excedente o una pérdida. De los dos estados contables anteriores se elaboran los demás estados antes mencionados.

En la gráfica 2 se presenta un esquema que revela el funcionamiento integrado de los sistemas de información contable antes expuestos. En él se muestran todas las interrelaciones posibles, desde el punto de vista contable, que surgen cuando las entidades públicas desarrollan su objeto social o cometido estatal.

Gráfica 2: Interrelaciones entre los sistemas de planeación, presupuesto y contabilidad pública.



Esta gráfica representa una visión más general sobre las posibles relaciones que se dan entre los sistemas de planeación¹³, presupuestación, y de contabilidad pública; constituye un esquema ampliado de la gráfica 1, donde, además, se presentan las relaciones con las cuentas de planeación. De igual forma que en la relación presentada con la contabilidad, la ejecución del presupuesto tiene un efecto directo sobre las cuentas de planeación. El plan de desarrollo, como ya se explicó, es un instrumento de fijación de metas, objetivos y estrategias de largo plazo, que utiliza la administración pública como una carta de navegación u orientación para la gestión pública; este plan de desarrollo está conformado, a su vez, por un plan financiero (recursos necesarios para financiar las obras incorporadas en el plan de inversiones públicas), y un plan de inversiones (conjunto de inversiones que se realizarán en el período de gobierno o administración). Del mismo lado, el presupuesto es un instrumento de planeación de corto plazo, el cual deberá estar interrelacionado e integrado con el plan de desarrollo, de tal manera que su ejecución permita monitorear el cumplimiento de las metas u objetivos establecidos para el largo plazo. Así las cosas, la ejecución del presupuesto de ingresos representa, al mismo tiempo, la ejecución del plan financiero, y la ejecución del presupuesto de gastos (de inversión), constituye, simultáneamente ejecución del plan de inversiones.

Los anteriores son los sistemas de información que tienen como objetivo la medición de los hechos económicos, financieros y sociales que el Estado colombiano ejecuta en desarrollo de sus funciones constitucionales y legales. Es importante indicar que otros organismos y autoridades económicas, tales como el Consejo Nacional de Política Fiscal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y el Banco de la República, abordan sus análisis y toma de decisiones macroeconómicas, a partir de información que arrojan los respectivos sistemas.

Esta es, pues, la forma como se interrelaciona la planeación, el presupuesto y la contabilidad, cuyo funcionamiento armónico redundará en más y mejor información para la toma de decisiones y el control de los recursos públicos, tanto a nivel micro como macroeconómico.

13. Las cuentas nacionales representan la sumatoria de la producción nacional en un período determinado, expresada en términos monetarios. Aunque este sistema no se desarrolla en el presente trabajo, es importante que se entienda que los sistemas de información planteados tienen, también una relación directa con el sistema de cuentas nacionales o contabilidad económica. Para mayor comprensión, las letras de la ecuación indican lo siguiente: Y: significa la sumatoria de pagos que realizan los diferentes agentes de la economía, C: indica el consumo de los hogares, G: indica el gasto que efectúan conjuntamente el Gobierno y el sector privado, X: representa la producción interna que corresponde a los sectores privado y público que se exporta a otras economías, M: equivale al total de las importaciones que realizan los diferentes agentes económicos.

CONCLUSIONES

La contabilidad pública se erige como un sistema capaz de interrelacionar los sistemas de planificación, presupuestario y de cuentas nacionales, en lo pertinente a las operaciones realizadas por el sector público.

El presupuesto y la planificación tienen una directa relación con las cuentas de planeación y presupuesto que contempla la clase cero del Catálogo General de Cuentas, desde la programación hasta la ejecución y liquidación de las cuentas. Además, tiene un efecto directo sobre las demás partidas o elementos del balance general y estado de actividad financiera, económica y social.

Por otro lado, el sistema de cuentas nacionales debe retroalimentarse de la información contable que produce la Contaduría General de la Nación, es decir, el ahorro público que se desprende de la diferencia entre los ingresos y los gastos podrá desprenderse del estado de ahorro, inversión y financiamiento, que confecciona este organismo con datos reales y no estadísticos o proyectados.

El manejo de las cuentas del sector público debe ser competencia de la Contaduría General de la Nación, y no, como se plantea en el artículo 354 de la Constitución, la subdivisión de las funciones presupuestales y contables entre esta institución y la Contraloría, respectivamente. De esta forma la Contraloría podrá ejercer más eficazmente las funciones de fiscalización y control, que son las razones fundamentales que justifican su existencia.

La interrelación de la contabilidad con todos los sistemas objeto de estudio, fortalecerá el sistema contable, y convertirá a la Contaduría General de la Nación como fuente primaria de información, evitando el desgaste que produce el suministro de información a todas las entidades de regulación, vigilancia y control bajo parámetros diferentes.

En las cuentas arriba relacionadas deberán registrarse el plan de desarrollo y el presupuesto de las entidades públicas que son aprobados por los órganos colegiados que ejercen el control político de las administraciones públicas.

De conformidad con la Ley 152 de 1994, reglamentaria del plan de desarrollo, se advierte explícitamente sobre la coherencia necesaria entre los presupuestos y el mismo plan de desarrollo.

Bibliografía

ANGEL FARACO, Gabriel Jaime. Hacienda Pública. Universidad Pontificia Bolivariana. Medellín, 1999.

CASTAÑO T., Ramón Abel. Ideas Económicas Mínimas. Ed. Ecoe. Bogotá. 1988.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - Sector central nacional- Santafé de Bogotá, enero de 1998.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - Departamentos- Santafé de Bogotá, enero de 1998.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - Entidades descentralizadas nacionales- Santafé de Bogotá, enero de 1998.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - Municipios- Santafé de Bogotá, enero de 1998.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Instructivo para el diligenciamiento del formato de “operaciones efectivas de caja” - Entidades descentralizadas territoriales- Santafé de Bogotá, enero de 1998.

CONTRALORÍA DE SANTA FE DE BOGOTÁ. Metodologías para el Control de Gestión en Empresas de Servicios Públicos.

Constitución Política de Colombia, 1991.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública, Bogotá, 2001

LORA, Eduardo, y otros. Introducción a la Macroeconomía Colombiana. Ed. Tercer Mundo. Fedesarrollo. Santafé de Bogotá, 1994.

LORA, Eduardo. Técnicas de Medición Económica, Metodología y Aplicación en Colombia. Ed. Tercer Mundo. Fedesarrollo. Santafé de Bogotá, 1998.

NIETO SÁNCHEZ, Edgar Fernando. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional. Santafé de Bogotá, 1995.

RESTREPO SALAZAR, Juan Camilo. Hacienda Pública. Dvinni Ed. Ltda Santafé de Bogotá, 1998.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA-FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Cuadernos de Economía. Santafé de Bogotá, 1998.

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA-CENTRO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS. Lecturas de Economía. Medellín, 1987.

VASQUEZ BERNAL, Ricardo. Marco conceptual y normativo de la contabilidad pública. Cuadernos de contabilidad. Pontificia Universidad Javeriana. Primera edición. Bogotá, 1997.