

El ámbito subjetivo de la contabilidad pública en Colombia y su efecto en el marco conceptual

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

Subcontador General de la Nación.

Contador Público, Universidad Central.

Magíster en Administración Pública, Escuela Superior
de Administración Pública-ESAP.

Especialista en Gobierno, Gerencia y Asuntos Públicos, Columbia University –
New York, U.S.A. Universidad Externado de Colombia.

Especialista en Gestión Pública e Instituciones Administrativas,
Universidad de los Andes.

Especialista en Finanzas Públicas, Escuela Superior
de Administración Pública-ESAP.

Curso de especialización en Administración Financiera y Control del Sector
Público, Escuela de capacitación del Ministerio de Economía –
República Argentina.

EL ÁMBITO SUBJETIVO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA Y SU EFECTO EN EL MARCO CONCEPTUAL

Resumen: El presente y futuro de la contabilidad pública no puede limitarse a analizar los problemas de la contabilidad en forma aislada, sino que es preciso tener en cuenta la contabilidad privada y las interrelaciones entre ambos ordenamientos. Sin embargo, "dadas las especiales características que se dan en las entidades gubernamentales o Administraciones Públicas, éstas necesitan una contabilidad especial, distinta de la denominada contabilidad privada". El elemento subjetivo de la contabilidad pública se refiere al sujeto respecto del cual se predica el ámbito de aplicación de las normas contables. El esclarecimiento de este aspecto no constituye una simple cuestión teórica o académica, sino que por el contrario, tiene importancia en el terreno práctico del asunto.

Palabras clave: contabilidad privada, contabilidad pública, interrelación, elemento subjetivo.

THE SUBJECTIVE SCENE OF THE PUBLIC ACCOUNTING IN COLOMBIA AND ITS EFFECT WITHIN THE CONCEPTUAL FRAMEWORK

Abstract: The present and future of the public accounting shall not be limited the performance of an independent analysis of the accounting problems. It is necessary to take into account the private accounting and the interrelations between both fields. Nevertheless, "in view of the special characteristics of the governmental organizations or Public Administrations, there is a need of a special accounting, other than the so called private accounting ". The subjective element of the public accounting refers to the person to whom the accounting norms are applied. The elucidation of this aspect does not constitute a simple theoretical or academic matter, but it is otherwise important on the practical domain.

Key words: private accounting, public accountin, interrelation, subjective element.

LE CADRE SUBJECTIF DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE EN COLOMBIE ET SON EFFET DANS LE CADRE CONCEPTUEL

Résumé: Le présent et le devenir de la comptabilité publique ne peut pas se limiter à analyser les problèmes de la comptabilité de façon isolée, mais il est nécessaire de prendre en compte la comptabilité privée et les inter-relations entre les deux ordres. Toutefois, «vu les caractéristiques spéciales qui sont données dans les organismes gouvernementaux ou les Administrations Publiques, celles-ci ont besoin d'une comptabilité spéciale, différente de la comptabilité dite, privée». L'élément subjectif de la comptabilité publique fait référence au sujet dont on fait l'application des normes comptables. L'éclaircissement de cet aspect ne constitue pas une simple question théorique ou académique, mais au contraire, il a de l'importance dans le terrain pratique de l'affaire.

Mots clef: comptabilité privée, comptabilité publique, interrelation, élément subjectif.

El ámbito subjetivo de la contabilidad pública en Colombia y su efecto en el marco conceptual¹

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

Primera versión recibida: julio de 2003; versión final aceptada: octubre de 2003

Introducción

Tradicionalmente existen pocas dudas al tener que delimitar el ámbito de aplicación de la contabilidad pública; lo público se contrapone a lo privado, permitiendo hablar de contabilidad del sector privado, y de contabilidad pública para hacer referencia a los entes del sector público que, en la concepción tradicional de la Hacienda Pública, han sido los que integran el gobierno central del nivel nacional o territorial. Por lo cual, es preciso advertir que esta clase de Entes nunca se puede encontrar en al ámbito privado, de donde se infiere que la separación entre contabilidad pública y privada no ha planteado mayores conflictos. Conforme ha evolucionado la Hacienda Pública, han aparecido nuevos entes de titularidad pública pero de naturaleza diferente a los que integran el gobierno central, haciéndose cada vez más complejo lo que se ha denominado "Sector Público" que es un término acuñado por los Sistemas de Contabilidad Nacional (SCN) y en general plantean una distinción entre Sector Público y Sector Privado.

Para identificar el ámbito público es necesario identificar la complejidad del sector público y la heterogeneidad de los entes que lo integran, por cuanto existe un conjunto amplio de entes de naturaleza diversa, así como unidades económicas empresariales de similar naturaleza que las privadas, como el caso de las *Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta*, que incluso, se rigen por el derecho privado en determinadas actividades que llevan a cabo. En esta situación y al seguir aplicando el mismo criterio de delimitación, es decir, el criterio de titularidad, se impone una corriente de opinión que identifica a la Contabilidad Pública con la contabilidad de las entidades que integran el sector

¹ Actualmente el estudio del marco conceptual de la Contabilidad Pública en Colombia es de interés prioritario

público, que es diferente a la contabilidad de la administración pública², y más distinta que la contabilidad de los recursos públicos. Porque si la primera identifica a la contabilidad de las entidades que pertenecen al sector público, la segunda se relaciona con la contabilidad de las entidades que pertenecen a la Rama Ejecutiva del poder público, en tanto que la contabilidad de los recursos públicos es la que se refiere a todas las personas que tienen a su cargo el manejo o administración de dichos recursos sin interesar que las personas sean naturales, o jurídicas de naturaleza pública o privada.

I. Contexto

La contabilidad pública, entendida desde el punto de vista funcional o instrumentalista, como la contabilidad de las operaciones del gobierno y de los particulares que tengan a su cargo la administración de recursos públicos, permite medir, registrar, y evaluar, en términos monetarios, las operaciones, programas y proyectos, así como los costos de las funciones llevadas a cabo por las entidades u organismos que integran el gobierno y las que ejecutan los particulares con los recursos públicos.

El fin primordial de la contabilidad pública es proporcionar, en forma oportuna, la información financiera, económica y social que proviene del uso de los recursos públicos cuando se ejecutan los planes, programas, proyectos y actividades, a efectos de que se puedan tomar decisiones acertadas, eficientes, eficaces y económicas, de acuerdo con los principios de la función administrativa en procura de los fines y finalidades del Estado.

Cada administrador público, o particular que cumpla funciones públicas, necesita contar con informes relativos a su nivel de responsabilidad que le permitan tomar las decisiones más apropiadas, con base en el conocimiento completo y de-

² En cuanto a la contabilidad de la administración pública debe tenerse en cuenta lo regulado en el artículo 39 de la Ley 489 del 29 de diciembre de 1998, la cual determina que "La Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano". (...) Por su parte, el artículo 40 exceptúa que "El Banco de la República, los entes universitarios autónomos, las corporaciones autónomas regionales, la Comisión Nacional de Televisión y los demás organismos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política se sujetan a las disposiciones que para ellos establezcan las respectivas leyes.

tallado de la situación real acerca de la función que cumple. Además, los interesados fuera del gobierno, tales como los bancos nacionales o extranjeros que adelantan operaciones de crédito público, y la ciudadanía en general, también requieren diferentes niveles de información sobre las actividades del Estado y el uso de sus recursos.

La utilización de la contabilidad como instrumento de análisis económico de la actividad del sector público, implica una organización adecuada de la misma para que haga posible su integración en la contabilidad nacional, dado que la actividad económica, financiera y social de los recursos públicos queda recogida en ella.

Desde su creación, la Contaduría General de la Nación ha venido produciendo instrumentos valiosos, como el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, para la estructuración de un Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Asimismo un conjunto de regulaciones reglamentarias recogidas en resoluciones, circulares externas, cartas circulares, procedimientos e instructivos que le han venido dando forma al sistema contable público.

Con base en la información que suministra la contabilidad, el PGCP se constituye en uno de los pilares para la modernización de la administración financiera pública, teniendo en cuenta que debe ser considerado elemento fundamental en el diseño e implementación de un sistema integrado de información financiera que garantice la confiabilidad y oportunidad de las decisiones, la evaluación efectiva de los programas públicos y los procesos de planeación.

Si bien es cierto que en la redacción del nuevo texto constitucional se incurrió en algunos errores técnicos en lo relacionado con la contabilidad pública, como es el hecho de asignarle funciones contables al control fiscal, además de atribuirle a las contralorías la función de llevar a cabo la consolidación de la contabilidad presupuestal o llevar el registro de la deuda pública, también es justo admitir que el mencionado texto se apunta varios aciertos con respecto a la contabilidad, al reconocerle la importancia que tiene como fundamento de la gestión y el control públicos, además de que determina en sus contenidos algunas normas técnicas de la mayor trascendencia, como la relacionada con el proceso de consolidación que debe concluir en la preparación del Balance General de la Nación.

Para conocer la realidad financiera, económica y social de los recursos públicos, o conocer el impacto de la gestión pública sobre la organización social y la

realidad económica, entonces deberá describirse toda la gestión a través de un sistema de cuentas, que permita llevar a cabo el proceso de consolidación y obtener un informe que muestre la acción de los recursos públicos. De esta manera un informe financiero consolidado del Estado incluirá a todas las personas naturales y jurídicas de naturaleza pública o privada que de una u otra forma hayan tenido la responsabilidad de administrar recursos públicos en cumplimiento de la finalidad social del Estado, procurando el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población. Asimismo debe incluirse en el proceso de consolidación la información relacionada con las operaciones que han llevado a cabo los particulares que tienen a su cargo recursos públicos.

Naturalmente las nuevas realidades no se pueden afrontar con técnicas desactualizadas o descontextualizadas, con los viejos catálogos de cuentas y los viejos sistemas de reconocimiento y revelación. Hay que construir un modelo contable que actúe con una estructura particular para que muestre el desarrollo de la gestión pública. En tal sentido, la información que construyan las Entidades Públicas, y los particulares que tienen a su cargo recursos públicos, será sobre la base de un modelo normativo de contabilidad, el cual requiere de manera complementaria la existencia del respectivo plan de contabilidad.

II. El concepto de gestión

Gestionar significa conducir los asuntos de alguien y, también, ejercer las acciones relacionadas con la autoridad o mando sobre una determinada organización. En este mismo orden ambos significados también se podrían aplicar al concepto de Administración, si llegáramos a admitirlo en el sentido de administrar los asuntos de un tercero y administrar el buen funcionamiento de una organización. Sin embargo, se utilizan los dos conceptos de manera indistinta. Pero, en definitiva, gestionar no significa ejercer autoridad ni organizar. Gestionar significa utilizar el conocimiento como mecanismo para facilitar una mejora continua o, "asumir la *responsabilidad* sobre la acción de un *sistema*"³.

Administrar significa mandar sobre una estructura organizativa jerárquica, mientras que gestionar significa influir sobre un sistema complejo que deja atrás la

³ Metcalfe, L., y Richards, S. (1987): La Modernización de la Gestión Pública, Madrid, INAP.

forma piramidal de las jerarquías tradicionales para transformarse en una red compuesta por actores y organizaciones múltiples.

El papel del gestor es, por tanto, radicalmente diferente al de un administrador. *"La idea que surge no es la de un manager que se sienta tranquilamente controlando, sino que depende de mucha gente, además de los subordinados, con los que debe crear relaciones reciprocas; que necesita aprender cómo negociar, discutir y llegar a compromisos; y la idea de un manager que a medida que asciende en la jerarquía vive en un mundo político donde debe aprender cómo influir en otras personas distintas a los subordinados, cómo maniobrar y cómo conseguir apoyo para lo que quiere hacer"*⁴.

A los gestores públicos se les añade una nueva noción de responsabilidad, que se trata de ser responsable frente a los resultados obtenidos y no únicamente frente a la adecuación entre la actividad efectiva y la actividad prevista. Esta responsabilidad modifica el rol gerencial, el cual se ve ampliado hacia lo que se ha denominado "el derecho a dirigir" y "la obligación de rendir cuentas"⁵. A diferencia del administrador, el gestor reclama más autonomía, más margen de maniobra y, a cambio, se hace responsable de los resultados obtenidos; de sus resultados, no del producto de un diseño normativo determinado.

El paso del administrador al gestor refleja un cambio fundamental que trasciende de la administración pública tradicional a la llamada "nueva gestión pública". La administración pública tradicional encontró sus límites en las dificultades para adaptarse a un mundo cambiante y globalizado como el que emerge a partir de la década de los 80s. A partir de este momento aparecen muchas alternativas, cada una presentando su propia especialidad pero compartiendo algunos rasgos comunes: una mayor preocupación por los resultados, más atención a la responsabilidad gerencial. Este conjunto de ideas, con frecuencia excesivamente dispersas, está configurando lo que podría denominarse una nueva moda. Pero es una moda en la que la concepción de "administración pública", demasiado ligada a percepciones tradicionales, se ha ido cambiando por el de "gestión pública", que es más próxima a las nuevas preocupaciones.

⁴ Stewart, R. (1983): "Managerial Behaviour: How Research Has Changed the Traditional Picture", en Metcalfe, L., y Richards, S. (1987): La Modernización de la Gestión Pública, Madrid, INAP.

⁵ Metcalfe, L., y Richards, S. (1987): op. cit.

Quizá una de las concepciones más precisas de gestión pública es la que le propone tres funciones: 1) La gestión estratégica, que busca establecer objetivos y prioridades y diseñar planes operativos para alcanzarlos; 2) La gestión de los componentes internos, que procura organizar y gestionar los recursos humanos y los financieros y controlar los resultados obtenidos; y 3) La gestión de los componentes externos, que pretende tratar con las unidades externas de la propia administración pública, con otras organizaciones independientes, con los medios de comunicación y con los ciudadanos⁶.

Pues bien, en la medida en que las mencionadas funciones requieran de recursos públicos para su ejecución, o efectivamente se lleven a cabo con la utilización de esta clase de recursos, dichas funciones serán objeto de identificación, clasificación, medición, registro y revelación por la contabilidad pública, y asimismo los ejecutores de dicha funciones deberán rendir cuentas de las decisiones que han llevado a cabo.

Es notorio que estas funciones de la gestión pública están ausentes en la administración pública tradicional. En este modelo, la nueva perspectiva de la gestión pública tiene como objetivo recuperar unos ámbitos de actuación que el esquema procedural y la especialización han marginado. La administración es, en definitiva, un acto mecánico. La gestión, en cambio, es un acto complejo, un lenguaje que nos aleja de la estricta causalidad y nos acerca al mundo de la política, de la definición de objetivos, de la autonomía para decidir cursos de acción, de la libertad para resolver problemas, de la oportunidad para escoger entre alternativas y de la necesidad de mantenernos atentos a lo que sucede en el exterior. La nueva perspectiva de la gestión pública tiene como objetivo recuperar unos ámbitos de actuación que el procedimentalismo y la especialización habían marginado⁷.

III. La dimensión pública de la gestión

Tras intentar dilucidar el hecho de que la gestión haya superado a la administración, cabe analizar la circunstancia de que se utilice el adjetivo "pública" cuando

⁶ Allison, G. (1983): "Public and Private Management", en Perry, J., y Kraemer, K. (editores) *Gerencia Pública*.

⁷ Allison, G. (1983): Op. Cit.

se podría hablar del término gestión de un modo genérico. O que la especificidad pública incorpore alguna peculiaridad a la gestión en este ámbito. Eso que comúnmente llamamos “lo público” surge de la relación que el Estado y la Sociedad establecen a favor de los intereses de la comunidad.

Teniendo en cuenta lo que ya hemos afirmado en el sentido de que gestionar significa conducir los asuntos de alguien, y que especificando en “lo público” entonces sería conducir los asuntos públicos desde el punto de vista administrativo, operativo o financiero. Así, la “gestión pública” es una función pública que se lleva a cabo mediante la administración de los recursos económicos, físicos y humanos, de carácter públicos, por parte del Estado, o por parte de los particulares en ejercicio de funciones públicas, en aras de mejorar las condiciones de vida de las personas a través de la ejecución de políticas que quedan plasmadas en planes, programas y proyectos. Desde esta perspectiva, en nuestro ordenamiento jurídico, la gestión pública tiene una subespecie que es la “gestión fiscal” y está relacionada con lo económico. *“De conformidad con la idea generalmente aceptada de que el fisco o erario público está integrado por los bienes o fondos públicos cualquiera que sea su origen, el concepto de gestión fiscal alude a la administración o manejo de tales bienes, en sus diferentes y sucesivas etapas de recaudo o percepción, conservación, adquisición, enajenación, gasto, inversión y disposición ...”*.

“... se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales”.

La gestión pública, a diferencia de la privada, permite desarrollar la expresión de unos valores que no son sólo instrumentales, sino también políticos. Es decir, no

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-529/93.

⁹ Artículo 3º de la Ley 610 de 2000.

es limitarse a buscar la mejor manera de hacer las cosas, sino que se debe actuar para reconciliar una gran diversidad de intereses sociales antagónicos. En este sentido, la función básica de la gestión pública consiste en mediar entre muchos ciudadanos que son, a la vez, miembros de una única comunidad. Así pues, la gestión pública no se concentra en los medios. Debe incorporar también los objetivos, su definición y su articulación operativa. No se trata de que la gestión pública se deba ocupar únicamente de los fines, pero tampoco exclusivamente de los medios. La gestión pública debe ser instrumental y al mismo tiempo orientarse a partir de unos valores sociales porque se antepone el cumplimiento de los fines del Estado, de aquí su extrema complejidad.

El sector público contiene valores múltiples entre los que debe escoger y priorizar. Se trata de una actividad evidentemente política de la que no se puede separar la gestión pública. La gestión pública debe entrar en el contexto de la lógica política y, por lo tanto, facilitar la expresión de voluntades, mediar entre ellas y encontrar valores que sirvan para conducir sus resoluciones. La administración pública se compone de múltiples organizaciones con objetivos particulares. Una organización pública siempre se encuentra rodeada de una red de organizaciones especializadas, en donde cada una se encuentra defendiendo y cumpliendo con el objetivo particular que le corresponde a su propia función administrativa o cometido estatal pero, también, compartiendo los grandes valores y los objetivos generales de la función pública, que conllevan asimismo el cumplimiento de los fines del Estado.

Sea como sea, varias afirmaciones no admiten mayor discusión. Podemos entonces afirmar que el adjetivo "pública" es relevante, que la gestión en el ámbito público debe incorporar las especificidades de dicho ámbito y, que la simple imitación de las experiencias privadas conllevan un empobrecimiento de la gestión pública, porque el desarrollo de esa gestión se refleja en la naturaleza de los bienes que cada uno produce.

Estas, entre otras, son algunas de las razones estructurales que ponen al sector público en desventaja cuando se le compara con el sector privado, las cuales no tienen nada que ver con el buen o mal manejo de la gestión pública, sino que son obstáculos adicionales que el sector público debe superar. El sector público se ha caracterizado siempre, en su desarrollo conceptual, por el rechazo a los criterios particulares o individualistas del sector privado, asociados con la generación de lucro.

“La forma en que se ha desdibujado la separación absoluta entre las esferas pública y privada en torno al desarrollo de actividades que interesan a la sociedad, se muestra propicia al afianzamiento de una concepción material de los asuntos públicos, por cuya virtud los particulares vinculados a su gestión, si bien siguen conservando su condición de tales, se encuentran sujetos a los controles y a las responsabilidades ajenas al desempeño de funciones públicas, predicado que tiene un fundamento material, en cuanto consulta, de preferencia, la función y el interés públicos involucrados en las tareas confiadas a sujetos particulares¹⁰”.

Es claro, entonces, que el sector privado se ocupa de la demanda de productos a un determinado precio de mercado. El ámbito público, por su parte, sobrepasa los límites de la demanda mercantil. Se preocupa de las necesidades, tanto para definir su significado en el espacio público como para descubrirlas en la práctica.

IV. La gestión pública y la contabilidad pública

En la gestión pública es muy importante el suministro de información para la toma de decisiones, sobre todo en el ámbito político, ya que las personas naturales o jurídicas que llevan a cabo gestiones con recursos públicos lo hacen en virtud de una función asignada por una Ley o porque ejercen cargos en los cuales son escogidos directa o indirectamente por los ciudadanos, y por tanto, una información incorrecta puede desembocar en una decisión políticamente “incorrecta”. Es claro que la información que se registra y revela en la contabilidad pública se deriva del desarrollo de la ejecución presupuestal, la cual tiene, a su vez, unas limitaciones vinculantes por el estricto cumplimiento normativo que hay que seguir en dicha ejecución, asociada al principio de legalidad. Ese carácter normativo del presupuesto y la contabilidad pública es el que le da importancia al control de legalidad.

Del mismo modo el control de eficacia en la contabilidad se realiza a partir de parámetros con menos carácter financiero y más carácter económico y social, puesto que el cumplimiento de los fines del Estado no está en función de la cantidad de recursos que haya necesidad de utilizar sino de las necesidades sociales a solucionar.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-181/97.

Esas necesidades sociales se le tienen que resolver al ciudadano, respecto del cual existe una obligación de rendir cuentas a través de la información, y por eso el principal usuario de la información contable pública es el ciudadano, como contribuyente o como votante en un proceso electoral, el cual podrá tomar decisiones políticas tendientes a cambiar a los gestores de los recursos públicos.

Si partimos de la premisa de que las entidades públicas son entidades sin ánimo de lucro, el concepto de "beneficio" tiene categoría muy particular en el ámbito público. Desde un punto de vista patrimonial, podemos calcular el beneficio de la unidad económica a través de la diferencia entre los ingresos y los gastos durante el período correspondiente, pero al existir magnitudes presupuestales habrá que calcular también un resultado presupuestal, en el cual no se podrá hablar ni de utilidades ni de pérdidas, sino de déficit o superávit.

Por lo tanto, en la contabilidad pública el concepto de utilidad viene distorsionado por el concepto de déficit o superávit presupuestal, que nos indicará si la unidad económica se ha desarrollado según unas expectativas que previamente han sido programadas.

El Estado, en cumplimiento de los fines esenciales¹¹ que le asigna la Constitución Política y en desarrollo de las actividades que conllevan tener que aplicar los recursos necesarios para solucionar las necesidades básicas de la población, como elemento propio de su finalidad social¹², lleva a cabo la ejecución de las diferentes políticas a través del instrumento presupuestal para lograr el bienestar de la comunidad, el cual es, a su vez, el insumo de la información contable, al punto de poder afirmar que "*nada hay en la contabilidad pública que antes no haya pasado*

¹¹ Constitución Política. Artículo 2º- Son *fines esenciales* del Estado: *servir a la comunidad*, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los 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. (cursivas fuera de texto)

¹² Constitución Política. Artículo 366 - El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de la población son *finalidades sociales* del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable.

Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación. (cursivas fuera de texto)

por el presupuesto", convirtiéndose el presupuesto en requisito sine qua non respecto de la contabilidad.

De esta manera, la importancia de la información contable radica en la capacidad de interpretar, desde el punto de vista del registro y la revelación, el cumplimiento de los fines y objetivos constitucionales en desarrollo de la gestión pública que haya sido encomendada.

En una sociedad democrática el gobierno tiene la obligación de informar de sus actividades económicas, y el contribuyente tiene el derecho de ser informado sobre ellas, por lo tanto el esquema metodológico de la contabilidad pública se debe extender a los estados contables del Ente Público y al suministro de información de los particulares a los cuales se les haya encomendado una función pública que implique el manejo o administración de recursos públicos, por cuanto los organismos incorporados en el ámbito de aplicación de la Contabilidad Pública desarrollan sus actividades en el entorno de los recursos públicos.

Considerando las características propias de dicho entorno, qué duda cabe en el sentido de concluir que el modelo contable público colombiano introduce matices particulares e incide de manera directa sobre los elementos que conforman el marco conceptual.

V. El ámbito subjetivo de la contabilidad pública

Tradicionalmente, la "contabilidad" como sistema de información, se ha clasificado en función del sujeto a cuya actividad se refiere, distinguiéndose entre: contabilidad de la "empresa privada", de las "entidades públicas" y de la "sociedad en general".

La doctrina contable¹³ ha afirmado de forma unánime que la "contabilidad" como disciplina que abarca los sistemas de información de la empresa privada, entidades públicas y sector social, mantiene una interrelación y en gran medida interdependencia entre los citados sistemas de información, por lo que es posible afirmar la similitud entre los principios que fundamentan la contabilidad privada,

¹³ Introducción a los Principios Contables Pùblicos, IGAE, Madrid, 1994.

pública y nacional, que ha redundado tanto en beneficio de los empresarios como de los profesionales de la ciencia contable.¹⁴

Es preciso tener en cuenta que la finalidad básica de la información contable es constituirse como un instrumento de apoyo para la toma de decisiones en todos los sectores de la economía, tanto público como privado, cuestión que potencia la búsqueda de homogeneidad entre los sistemas contables con el fin de lograr la comparabilidad así como el intercambio informativo.

Cada día son más los empresarios interesados en conocer la evolución de las variables económicas de los sectores de la economía en que actúan, las evoluciones del PIB, de los tipos de interés, de los precios, de los salarios, de las importaciones, exportaciones, etc., datos suministrados por la contabilidad nacional de acuerdo con la información contable de la empresa privada y entidades públicas.

También debe tenerse en cuenta que el futuro de la contabilidad viene determinado por la creciente globalización e internacionalización de la economía, mediante el desarrollo de mercados comunes y la potenciación del mercado internacional a través de los acuerdos de reducción de las limitaciones al libre comercio. Esta situación ha incrementado los usuarios de la información económica, demandando el acercamiento de los sistemas contables, públicos y privados, de todos los países y exigiendo la comparabilidad de la información contable nacional e internacional.

Esto supone que el presente y futuro de la contabilidad pública no puede limitarse a analizar los problemas de la contabilidad en forma aislada, sino que es preciso tener en cuenta la contabilidad privada y las interrelaciones entre ambos ordenamientos. Sin embargo, "dadas las especiales características que se dan en las entidades gubernamentales o Administraciones Públicas, éstas necesitan una contabilidad especial distinta de la denominada contabilidad privada"¹⁵.

El elemento subjetivo de la contabilidad pública se refiere al sujeto respecto del cual se predica el ámbito de aplicación de las normas contables. El esclarecimiento

¹⁴ Barca Tejeiro, J.- "Contabilidad Nacional y Plan General de Contabilidad", Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad, ICAC, Madrid, 1993, páginas 57-77.

¹⁵ POU DIAZ, J.- "El Plan General de Contabilidad y las Administraciones Públicas", Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad, ICAC, 1993, páginas 77-93.

de este aspecto no constituye una simple cuestión teórica o académica, sino que, por el contrario, tiene importancia en el terreno práctico del asunto.

Tradicionalmente han existido pocas dudas al tener que delimitar el ámbito de aplicación de la contabilidad pública; lo público se contrapone a lo privado, permitiendo hablar de contabilidad del sector privado, y de contabilidad pública para hacer referencia a los entes del sector público que, en la concepción tradicional de la Hacienda Pública, han sido los que integran el gobierno central del nivel nacional o territorial. Por lo cual, es preciso advertir que esta clase de Entes nunca se puede encontrar en al ámbito privado, de donde se infiere que la separación entre contabilidad pública y privada no ha planteado mayores conflictos. Conforme ha evolucionado la Hacienda Pública, han aparecido nuevos entes de titularidad pública pero de naturaleza diferente a los que integran el gobierno central, haciéndose cada vez más complejo lo que se ha denominado “Sector Público” que es un término acuñado por los Sistemas de Contabilidad Nacional (SCN) y en general plantean una distinción entre Sector Público y Sector Privado.

Sin embargo, para identificar el ámbito público es necesario identificar la complejidad del sector público y la heterogeneidad de los entes que lo integran, por cuanto existe un conjunto amplio de entes de naturaleza diversa, así como unidades económicas empresariales de similar naturaleza que las privadas, como el caso de las *Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta*, que incluso, se rigen por el derecho privado en determinadas actividades que llevan a cabo. En esta situación y al seguir aplicando el mismo criterio de delimitación, es decir, el criterio de titularidad, se impone una corriente de opinión que identifica a la Contabilidad Pública con la contabilidad de las entidades que integran el sector público, que es diferente a la contabilidad de la administración pública¹⁶, y más distinta que la contabilidad de los recursos públicos. Porque si la primera identifica a la contabilidad de las entidades que pertenecen al sector público, la segunda se relaciona con la contabilidad de las entidades que pertenecen a la Rama Ejecutiva del poder público, en tanto que la contabilidad de los recursos públicos es la que se refiere a todas las personas que tienen a su cargo el manejo o

¹⁶ En cuanto a la contabilidad de la administración pública debe tenerse en cuenta lo regulado en el artículos 39 de la Ley 489 del 29 de diciembre de 1998, la cual determina que “La Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano”. (...) Por su parte, el artículo 40 exceptúa que “El Banco de la República, los entes universitarios autónomos, las corporaciones autónomas regionales, la Comisión Nacional de Televisión y los demás organismos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política se sujetan a las disposiciones que para ellos establezcan las respectivas leyes.

administración de dichos recursos sin interesar que las personas sean naturales, o jurídicas de naturaleza pública o privada.

En nuestro ordenamiento jurídico, el problema se complica con la expedición de la Constitución Política de 1991. El texto normativo superior expresa que el contador general "llevará la contabilidad general de *la Nación*", sin especificar qué comprenderá la Nación¹⁷ para los efectos contables. Con lo cual podríamos afirmar que en el contexto constitucional al hablarse de Nación, País, Gobierno, República o Estado¹⁸, se está haciendo referencia a lo mismo, es decir, al sector público.

¹⁷ NACION Y ESTADO-Significación. En general nuestra normatividad ha reservado la palabra "Nación", en vez de la palabra "Estado", para hacer referencia a las autoridades centrales y distinguirlas de las autoridades descentralizadas. La Carta utiliza la palabra Nación cuando se refiere a las competencias propias de las autoridades centrales, mientras que la palabra Estado denota en general el conjunto de todas las autoridades públicas. En nuestro orden constitucional la palabra "Estado" no se refiere exclusivamente a la Nación sino que se emplea en general para designar al conjunto de órganos que realizan las diversas funciones y servicios estatales, ya sea en el orden nacional, o ya sea en los otros niveles territoriales. (Sentencia C-221/97 de la Corte Constitucional.) ESTADO-Sínónimo de Nación. Cuando la Carta se refiere al Estado, y le impone un deber, o le confiere una atribución, debe entenderse prima facie que la norma constitucional habla genéricamente de las autoridades estatales de los distintos órdenes territoriales. Ahora bien ello no impide que en determinadas oportunidades la Carta pueda asimilar, en un precepto específico, las palabras Estado y Nación, y por ende denomine estatal a una competencia nacional o a la titularidad de la Nación sobre un determinado recurso. Sin embargo, como en principio la Constitución reserva la palabra Estado para hablar del conjunto de autoridades de los distintos niveles territoriales, deberá mostrarse por qué en determinada disposición esa palabra puede ser considerada un sinónimo de Nación. (Sentencia C-221/97 de la Corte Constitucional.)

¹⁸ NACION: "Es una entidad sociológica manifestada en una agrupación humana identificada por su raza, lengua y tradiciones más comunes. Es el elemento histórico geográfico del Estado, tiene su origen en un sentimiento de solidaridad entre personas de un conglomerado social que los hace vivir juntos." (Burdeau, Georges: Tratado de Ciencia Política, tomo II). En tales términos, la Nación es un cuerpo separado de los individuos mismos que la componen. Es un epifenómeno extraído de la mente de los políticos para atribuirle el poder de definir, a su arbitrio, cómo y en cuáles circunstancias se ejerce la soberanía. (Corte Suprema de Justicia, expediente N° 2214, salvamento de voto a la sentencia del 9 de octubre de 1990 sobre convocatoria de la Asamblea Nacional Constituyente) ESTADO : "El Estado es la personificación jurídica de la Nación, y mientras esta es una entidad sociológica aquél es un ente jurídico. No obstante, en Colombia, como se ha hecho en Francia por el influjo de la revolución francesa que tanto exaltó la idea de Nación, se emplea el vocablo Nación para designar la persona jurídica, equivalente a Estado, y para diferenciarla de otras como el Departamento y el Municipio. Así las cosas, "El Estado a diferencia de la Nación se concreta necesariamente en una organización política y jurídica, es un poder institucionalizado, autónomo, mientras que la Nación es un grupo social necesario para la existencia del Estado." REPUBLICA: Forma de gobierno de tipo democrático en la que el Jefe del Estado es elegido libremente por los ciudadanos con carácter temporal, ejerciendo su cargo en representación del pueblo. En nuestra Constitución Política se establece en el artículo 1º que "Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria..." GOBIERNO: "El Gobierno Nacional está formado por el presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos. El presidente y el ministro o director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el Gobierno."(art. 115 de la Constitución Política)

PAIS: Extensión geográfica. Se emplea esta acepción con las significaciones de región, provincia y territorio. De manera indistinta se utiliza como sinónimo de Nación y de Estado.

Sin embargo, la situación se aclara con la expedición de la Ley 298, la cual reglamenta el artículo 354 Constitucional. En dicha Ley se expresa que las funciones del Contador General de la Nación así como las de la Contaduría General de la Nación se relacionan con la Contabilidad Pública.

Pero limitar la Contabilidad Pública a los entes que integran el sector público es dejar por fuera una parte importante de recursos públicos que están a cargo de particulares como, por ejemplo, las Cámaras de Comercio, o las sociedades de economía mixta que tienen una participación minoritaria de recursos públicos. Ahora bien, esta distinción comienza a ser correcta aunque sin aclarar la confusión conceptual que encierran los preceptos constitucionales y de la ley, por lo que para llegar a definir qué significa el apelativo de público será necesario acudir a criterios diferentes a los que nos aportan los textos jurídicos. Estos criterios, especialmente de naturaleza económica, se pueden resumir en los siguientes: actividad que desarrollan, forma de financiación, y ausencia de ánimo de lucro.

En cuanto al criterio de la *actividad*, se hace referencia a qué es lo que hace al ente público objeto de estudio o, lo que es lo mismo, la razón de ser de su existencia ó lo que en términos de sociedades mercantiles se denomina objeto social pero cuya expresión no aplica para el sector público sino que en ese campo se utiliza el de función administrativa¹⁹ o cometido estatal.

Consecuencia de la actividad que se realiza es el criterio de la *forma de financiación*, la cual se constituye fundamentalmente por fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, directos o indirectos, sin contraprestación. Es decir, su financiación normal se hace a través de impuestos percibidos por el ente, bien de manera directa o bien indirectamente de otro ente a través de transferencias de fondos o como producto de la compra-venta de bienes o servicios públicos destinados a satisfacer necesidades individuales mediante un precio, procediendo la financiación, en todo o en parte, de la venta de la producción.

La ausencia o presencia de *ánimo de lucro* es, quizás, el criterio más relevante en orden a determinar el ámbito de aplicación de las denominadas Contabilidad Pública y Contabilidad del Sector Privado. De acuerdo con ello, la primera sería la contabilidad a aplicar a las entidades públicas, y a los particulares que tienen a su

¹⁹ Constitución Política, artículo 209.

cargo el manejo o administración de recursos públicos en lo que corresponde a dichos recursos, para el cumplimiento de los fines del Estado. Mientras que la segunda, es decir, la contabilidad privada sería la contabilidad de los particulares y las empresas privadas orientadas hacia el beneficio de carácter patrimonial.

Pero el entorno de la Contabilidad Pública viene determinado, además del marco económico expuesto, por un marco jurídico constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho Administrativo²⁰, destacando, entre otras, las que regulan su régimen patrimonial, régimen de personal, la gestión de los servicios y la actividad económico-financiera. La actividad económico-financiera se encuentra sometida a unos determinados regímenes contractuales, presupuestarios y de control.

En este orden de ideas, y desde un punto de vista jurídico-formal, los sujetos contables que se enmarcan en el ámbito de la contabilidad pública están conformados por el amplio espectro de entidades que integran el denominado sector público y reúnan las características económicas que han quedado planteadas, agregando una parte importante de particulares que tienen a su cargo el manejo o administración de recursos públicos, en cumplimiento de una función pública²¹ asignada por el Estado.

Las consecuencias de la definición de un ámbito de aplicación referido sólo a los entes públicos, tendría que concluir en que los particulares no están obligados a rendirle información a la Contaduría General de la Nación, lo cual también incluye

²⁰ Entendiendo el Derecho Administrativo en su significado más amplio como ordenamiento jurídico público en contraposición del ordenamiento jurídico privado.

²¹ FUNCION PUBLICA-Naturaleza. La función pública, implica el conjunto de tareas y de actividades que deben cumplir los diferentes órganos del Estado, con el fin de desarrollar sus funciones y cumplir sus diferentes cometidos y, de este modo, asegurar la realización de sus fines. Se dirige a la atención y satisfacción de los intereses generales de la comunidad, en sus diferentes órdenes y, por consiguiente, se exige de ella que se desarrolle con arreglo a unos principios mínimos que garanticen la igualdad, la moralidad, la eficacia, la economía, la celeridad, la imparcialidad y la publicidad, que permitan asegurar su correcto y eficiente funcionamiento y generar la legitimidad y buena imagen de sus actuaciones ante la comunidad. (Corte Constitucional, Sentencia C-631/96). FUNCION PUBLICA-Prestación por particulares. En la Constitución Política se encuentra la autorización para que el ejercicio de funciones públicas y la prestación de servicios de esa misma naturaleza sea confiado a particulares. La complejidad y el número creciente de las tareas que la organización política debe cumplir en la etapa contemporánea ha llevado a procurar el concurso de los particulares, vinculándolos, progresivamente, a la realización de actividades de las cuales el Estado aparece como titular, proceso que en algunas de sus manifestaciones responde a la denominada descentralización por colaboración, inscrita dentro del marco más amplio de la participación de los administrados "en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación", consagrada como uno de los fines prevalentes del Estado colombiano. (Corte Constitucional, Sentencia C-181/97).

a las Sociedades de Economía Mixta en las cuales el aporte que se efectúe con recursos públicos sea minoritario, por cuanto éstas no tienen la categoría de ente público y se regulan por el derecho privado.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional expresa que "*las entidades en las cuales exista dentro del capital, aporte estatal, en cualquier proporción, no pueden ser consideradas como entidades privadas... cuando el capital de una empresa incluya aportes del Estado o de una de sus entidades territoriales en proporción inferior al cincuenta por ciento (50%) del mismo, no alcanzan la naturaleza jurídica de sociedades comerciales o empresas de "economía mixta", pues, se insiste, esta naturaleza jurídica surge siempre que la composición del capital sea en parte de propiedad de un ente estatal y en parte por aportes o acciones de los particulares, que es precisamente la razón que no permite afirmar que en tal caso la empresa respectiva sea "del Estado" o de propiedad de "particulares" sino, justamente de los dos, aunque en proporciones diversas, lo cual le da una característica especial, denominada "mixta", por el artículo 150, numeral 7º de la Constitución*"²².

Es cierto que la diversidad de entidades que integran el sector público y la variedad de servicios que se prestan a los ciudadanos en cumplimiento de los fines del Estado, hacen que se presente una gran heterogeneidad, que dificulta la enumeración de un conjunto de características comunes a todas las organizaciones, máxime si se considera que en dicho sector se encuentran Entidades que carecen de alguna finalidad lucrativa junto a otras que aunque no tienen ánimo de lucro sí desarrollan su actividad esperando obtener un beneficio. Estos últimos presentan un comportamiento similar al de sus homónimos del sector privado, en el sentido de desarrollar una actividad especulativa y le son aplicables algunas normas del derecho privado. Tal es el caso de las empresas industriales y comerciales del Estado, así como las sociedades de economía mixta con régimen de empresa industrial y comercial.

Es por lo anterior que la delimitación del ámbito de la contabilidad pública se constituye en un paso preliminar para abordar la problemática contable de las unidades que lo componen. Las diferentes características de las entidades que componen el sector público justifican sus divergencias financieras y contables. "Habrá

²² Corte Constitucional, Sentencia C-953/99.

que pormenorizar en las microunidades del sector público..., toda vez que el concepto de sector público resulta, en ocasiones, excesivamente genérico y heterogéneo".²³ Ahora bien, la situación se torna aún más complicada si en la relación definida para el ámbito de aplicación del PGCP se incluyen funciones estatales que no tienen el carácter de secciones presupuestales²⁴ y por tanto no se podrían considerar entes contables como es el caso de la Vicepresidencia de la República, los Consejos Superiores de la administración²⁵, Corte Constitucional, Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado, Consejo Nacional Electoral. Idéntico criterio se aplicaría para los Órganos Autónomos Territoriales cuando formen parte del presupuesto de la respectiva Entidad Territorial como una Unidad Ejecutora del mismo, mas no como una Sección, dado que el carácter de Sección le da al Ente Público unas características especiales y la hace tener una organización administrativa ne-

²³ Requena Rodríguez, J.M. (1988): La Contabilidad en el Sector Público Español, Revista Economistas, nº 31, abril-mayo, pags. 8-12.

²⁴ ARTICULO 36. (Decreto 111 de 1996 compilado de la Ley 38 de 1989, art. 23, Ley 179 de 1994, art. 16). El Presupuesto de Gastos se compondrá de los gastos de Funcionamiento, del servicio de la deuda pública y de los gastos de inversión.

Cada uno de estos gastos se presentará clasificado en diferentes *secciones* que corresponderán a: La Rama Judicial, la Rama Legislativa, la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General de la República, la Registraduría Nacional del Estado Civil que incluye el Consejo Nacional Electoral, una (1) por cada Ministerio, Departamento Administrativo y Establecimientos Públicos, una (1) para la Policía Nacional y una (1) para el Servicio de la Deuda pública. (...) (negrillas y cursivas fuera de texto)

ARTICULO 14º. (Decreto 568 de 1996) El proyecto de presupuesto de Gastos se presentará al Congreso *clasificado en secciones presupuestales* distinguiendo entre cada una los gastos de funcionamiento, servicio de la deuda pública y los gastos de inversión.. (...) (negrillas y cursivas fuera de texto)

ARTICULO 16º. (Decreto 568 de 1996) El anexo del decreto de liquidación del presupuesto en lo correspondiente a gastos incluirá, además de las clasificaciones contempladas en el artículo 14, las siguientes:

a) UNIDADES EJECUTORAS ESPECIALES comprenden:

- Unidades Administrativas Especiales de la administración central.
- Las Superintendencias sin personería jurídica.
- En las entidades de previsión social una unidad ejecutora especial para cada uno de los regímenes que administre así: el régimen contributivo en salud, el régimen pensional y el pago directo de cesantías.
- En el Ministerio de Defensa una unidad ejecutora especial para cada una de las fuerzas militares así: el ejército, la armada y la fuerza aérea.
- En la Rama Judicial una unidad ejecutora especial para cada una de las altas cortes judiciales. (...)

²⁵ La Ley 489 de 1998 se refiere a los Consejos Superiores de la Administración como organismos consultivos o coordinadores, para toda la administración o parte de ella, con carácter permanente o temporal y con representación de varias entidades estatales y, si fuere el caso, del sector privado. Como por ejemplo el CONFIS, CONPES, Consejo de Ministros, etc.

cesaria para el manejo financiero y presupuestal, en tanto que el carácter de Unidad Ejecutora la hace depender de una Sección para el manejo financiero y presupuestal sin que ello implique que pierda autonomía²⁶.

Como punto de partida para definir un marco conceptual resulta imprescindible identificar los sujetos a los cuales se va a referir, sus características jurídicas y la naturaleza económica de la actividad que realizan, puesto que todos estos aspectos van a condicionar tanto el conjunto de normas como su contenido, perfilando el marco de referencia al que van a ir dirigidas las normas, para lo que se deberá partir de la enunciación de los preceptos constitucionales y legales que regulan el régimen de contabilidad pública.

Conclusión

La delimitación del ámbito de la contabilidad pública se constituye en un paso preliminar para abordar la problemática contable de las unidades que lo conforman. Para determinarlo es necesario identificar la complejidad del sector público y la heterogeneidad de los entes que lo integran, por cuanto existe un conjunto amplio de entes de naturaleza diversa, así como unidades económicas empresariales de similar naturaleza que las privadas, como el caso de las *Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta*, que incluso, se rigen por el derecho privado en determinadas actividades que llevan a cabo.

Este criterio de titularidad que se tiene para efectos de clasificar a los entes públicos y, por consiguiente, definir el ámbito de la contabilidad pública, hace que ésta sea comúnmente definida como la contabilidad de las entidades que integran el

²⁶ ARTÍCULO 110 (Decreto 111 de 1996, compilado de la Ley 38 de 1989, art. 91, Ley 179 de 1994, art. 51.) Los órganos que son una *sección* en el Presupuesto General de la Nación, tendrán la capacidad de *contratar y comprometer* a nombre de la persona jurídica de la cual hagan parte, y ordenar el gasto en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección, lo que constituye la autonomía presupuestal a que se refieren la Constitución Política y la ley. (...) En la sección correspondiente a la Rama Legislativa estas capacidades se ejercerán en la forma arriba indicada y de manera independiente por el Senado y la Cámara de Representantes; igualmente, en la sección correspondiente a la Rama Judicial serán ejercidas por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

En los mismos términos y condiciones tendrán estas capacidades las Superintendencias, Unidades Administrativas Especiales, las Entidades Territoriales, *Asambleas y Concejos, las Contralorías y Personerías* Territoriales y todos los demás órganos estatales de cualquier nivel que tengan personería jurídica. (...) (negrillas y cursivas fuera de texto)

sector público, que es diferente a la contabilidad de la administración pública, y más distinta que la contabilidad de los recursos públicos. Porque la primera identifica a la contabilidad de las entidades que pertenecen al sector público, la segunda se relaciona con la contabilidad de las entidades que pertenecen a la Rama Ejecutiva del poder público, en tanto que la contabilidad de los recursos públicos es la que se refiere a todas las personas que tienen a su cargo el manejo o administración de dichos recursos sin interesar que las personas sean naturales, o jurídicas de naturaleza pública o privada.

Así las cosas, la definición de un ámbito de aplicación referido sólo a los entes públicos, como el que contiene el PGCP, concluye en que los particulares no están obligados a rendirle información a la Contaduría General de la Nación. Entendiendo al mismo tiempo que este ámbito definido para el PGCP tampoco corresponde en estricto sentido a entes públicos porque allí se relacionan funciones públicas que no tienen el carácter de entes.

No obstante lo anterior, y en consideración a las ideas desarrolladas, desde un punto de vista jurídico-formal, los sujetos contables que se enmarcan en el ámbito de la contabilidad pública deben estar conformados por el amplio espectro de entidades que integran el denominado sector público, agregando una parte importante de particulares que tienen a su cargo el manejo o administración de recursos públicos, en cumplimiento de una función pública que ha sido asignada por el Estado.

Bibliografía

ALLISON, G. "Public and Private Management", en Perry, J., y Kraemer, K. (editores). Gerencia Pública. 1983.

BAREA TEJEIRO, J.- "Contabilidad Nacional y Plan General de Contabilidad", Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad, ICAC, Madrid, 1993.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Plan General de Contabilidad Pública. Legis editores. Bogotá, 2003.

IGAE. Introducción a los Principios Contables Públicos, Madrid, 1994.

METCALFE, L., y RICHARDS, S. La Modernización de la Gestión Pública, Madrid, INAP, 1987.

POUDIAZ, J.- "El Plan General de Contabilidad y las Administraciones Públicas", Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad, ICAC, 1993.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. La Contabilidad en el Sector Público Español, Revista Economistas, No 31, abril-mayo de 1988.

