



Algunas tensiones teórico-normativas de la contabilidad pública en Colombia

Some theoretical-normative tensions of public accounting in Colombia

Vanessa Cano Mejía* Juan David Arias Suárez**

Resumen: El presente artículo reflexiona sobre algunas tensiones teórico-normativas de la contabilidad pública. Se parte de las condiciones políticas y de administración pública colombianas, perenemente implicadas en procesos de corrupción, ilegalidad y desconfianza social sobre lo público, para insertar las nuevas lógicas normativas contables en la representación de las entidades estatales, la gestión financiera y la recuperación de confianza pública. Desde una perspectiva hermenéutica, se hace un recorrido histórico de la evolución de la contabilidad pública y se presentan algunas aproximaciones a las tensiones y los retos de las nuevas características de la información como comparabilidad, uniformidad regulativa internacional, cambios en los objetivos de la información, juicios profesionales, lo económico y lo legal en la administración pública, las lógicas financieras en entidades operativas y el reconocimiento de expectativas en contabilidad pública, para debatir el futuro de la contabilidad pública en sus procesos de reconocimiento de la realidad socioeconómica en el cumplimiento de los fines sociales del Estado.

Palabras clave: contabilidad pública, administración pública, Contaduría General de la Nación.

Abstract: This article reflects on some theoretical-normative tensions of public accounting. Be part of the political conditions and Colombian public administration, perenely involved in corruption processes, illegality and social distrust of the public, to insert the new accounting policy logic in the representation of state entities, financial management and recovery of confidence public. From a hermeneutic perspective, a historical overview is made of the evolution of public accounting and some approximations are presented to the tensions and challenges of the new characteristics of information such as comparability, international regulatory uniformity, changes in information objectives, professional judgments, the economic and legal in public administration, the financial logics in operating entities and the recognition of expectations in public accounting, to discuss the future of public accounting in its processes of recognition of the socioeconomic reality in compliance with the social purposes of the State.

Keywords: public accounting, public administration, Contaduría General de la Nación.

* Mg. en Contabilidad Internacional y de Gestión de la Universidad de Medellín. Contadora Pública del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Docente investigadora de tiempo completo del Programa de Contaduría Pública de la Institución Universitaria de Envigado.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6084-668X>- vanessacanamejia@gmail.com

** Est. de la Maestría en Contabilidad Financiera y de Gestión de la Universidad de Antioquia. Contador Público del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Docente de tiempo completo del Programa de Contaduría Pública del Politécnico Grancolombiano. Editor de la Revista Colombiana de Contabilidad.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4218-953X>- jd.arias@hotmail.com

Artículo de reflexión. Sección: Contabilidad de sector público.

Recibido: 18/06/2018 Aceptado: 17/11/2018 JEL: M41, M42, M48. Licensed under a:



Citación: Cano, V. & Arias, J. D. (2018). Algunas tensiones teórico-normativas de la contabilidad pública en Colombia. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 97-112.

“Si una organización, llámese casa, empresa o país, no sabe lo que tiene,
le es imposible saber qué hace con lo que posee,
identificar cómo gasta o malgasta, y esto le sucede a Colombia”.

Edgar Fernando Nieto – Primer Contador General de la Nación

Contexto problémico: la encrucijada de evolucionar en contabilidad pública

Entrado el siglo XXI, la contabilidad se consolida como una disciplina social que ha tenido múltiples avances y desarrollos en su corpus regulativo y teórico-práctico, importantes transformaciones que responden de forma directa a un entramado de relaciones cotidianas entre la práctica profesional, la regulación estatal, las demandas de los usuarios de la información y la reflexión académico-contextual. Muchos de estos desarrollos son el resultado de interacciones interdisciplinarias de la contabilidad con otros campos del saber (Arias & Cano, 2018). No obstante, en el campo de la contabilidad del sector público, también llamado gubernamental, estatal u oficial, que en el desarrollo de este texto no se surtirá la discusión sobre su diferenciación práctica y semántica, los avances de la contabilidad también van acompañados de la voluntad política de la administración pública, pero no como decisión de periodo electoral, sino como proyecto estatal de largo plazo, y en Colombia durante las últimas dos décadas se han venido desarrollando varios procesos encaminados a la actualización y contrastación regulativa internacional de la contabilidad pública, proceso regulado, normalizado y desarrollado por la Contaduría General de la Nación (CGN).

En Colombia los desarrollos en materia de contabilidad pública han sido muy positivos, pero para explicar sus avances y encrucijadas, es importante entender que la contabilidad pública funciona de forma distinta a la del sector privado; tienen principios técnicos y normativos similares, empero, sus usuarios, interesados y objetivos económicos y sociales son distintos. De allí que deba entenderse que,

La contabilidad pública es el subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicados a través de los estados contables, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esa competencia. (Pulgarín, 2011, p. 9)

En este contexto, también es importante problematizar el papel estratégico de la contabilidad en la sociedad, pero no como estructura de cálculo de las transformaciones del capital, sino como elemento articulador, estabilizador y de representación de las dinámicas sociales y económico-financieras, que finalmente son sintetizadas por la contabilidad y gozan de cierto respaldo social y aparente objetividad técnica.

Por ello es determinante reflexionar sobre la negativa aceptación social y el aumento del desprestigio que perennemente han tenido las estructuras estatales latinoamericanas, debido a procesos de corrupción, inequidad social y distribución parcializada de los recursos públicos, situaciones que constantemente salen a la luz pública con escándalos de corrupción como Odebrecht, o en casos específicos colombianos como Reficar, Interbolsa, Ministerio de Agricultura, Agencia Nacional de Infraestructura, Saludcoop, etc, puesto que detrás de cada escándalo de corrupción organizacional gestado al interior de entidades del Estado, o en beneficios u ocultamiento de integrantes del Estado, éste último sufre de descrédito social, y en la misma vía, las poblaciones aumentan sus dudas sobre las demás instituciones estatales. Más allá de algunas entidades específicas, por estas razones la esfera social duda del control y gestión financiera del sector público, que opera con los aportes tributarios y fiscales de todos los ciudadanos. Se calcula que aproximadamente se pierde 1 billón de pesos en corrupción *cada semana* en Colombia (El Tiempo, 2017).

El buen uso de la contabilidad genera la capacidad de soportar y representar con criterios técnicos la realidad organizacional de todas las entidades del Estado y a certificar sus actuaciones y movimientos, función profesional que, sin muchas veces ser explícito, genera estabilidad en la estructura social. Por tanto, es clave entender que la contabilidad no sólo es técnica, sino que requiere de legitimidad social, pues en parte la contabilidad se potencia de la confianza y seguridad que pueda transmitir a los usuarios de su información, que, en el contexto de lo público, son toda la población colombiana.

De esta manera es evidente que el Estado colombiano ha estado constantemente cuestionado sobre su transparencia fiscal y financiera, y más aún, su cuestionada rendición de cuentas o *accountability*. Aquí es importante resaltar la importante labor que desempeña la contabilidad en general y más la contabilidad del sector público en procesos de confianza y transparencia de la gestión estatal y gubernamental, ya que aprovechando el imaginario de objetividad que tiene la contabilidad debido a sus estrategias

y procesos de reconocimiento, medición, valoración, consolidación, control, representación y revelación de hechos y actividades contable-financieras ejercidos en la dinámica social, es la contabilidad una de las herramientas que posibilidad ejercer tranquilidad para la consolidación y aceptación social de las reglas y patrones estatales, que establezcan el rumbo de la población colombiana.

Entendiendo el 'Estado' como aquél contrato social representado en la idea de República, con una constitución concertada públicamente mediante asamblea constituyente, éste tiene definido unos fines en Colombia: "servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo" (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 2). Si una de las formas en que el Estado rinde cuentas a su comunidad es a través de la contabilidad pública, ésta se convierte en herramienta de legitimación de sus actuaciones y en elemento socializador *per se* para alcanzar esos fines, por eso la contabilidad pública no puede ser el taxativo cumplimiento de normatividades, sino un activo garante de las decisiones y las formas de movilización del capital de las entidades que son de interés público.

No obstante, es menester resaltar que el Estado colombiano, como institución de cohesión y equidad social, y no como ente aislado del gobierno de turno, ha logrado avanzar en un proceso de reforma contable pública que cada vez apunta más a la consolidación de unos principios conceptuales y a unas herramientas técnicas que garanticen la mejor presentación de la información contable y financiera de las entidades de gobierno, las organizaciones estatales que cotizan en bolsa y el resto de organizaciones con fines sociales distintos, y más allá de eso, ha avanzado en la compatibilidad y complementariedad de la información contable con la gestión financiera y presupuestal del Estado colombiano, proceso que de paso ayuda a la potenciación de las organizaciones estatales y gubernamentales en la dinámica económica de un contexto competitivo y a la mejor aceptación y respaldo social de la comunidad colombiana.

Así pues, este artículo analiza de forma sintética algunas tensiones teórico-normativas de la contabilidad del sector público en Colombia, partiendo de un concepto amplio de la contabilidad como disciplina social, entendiendo

su papel en la legitimación de las funciones y gestiones del Estado, y de sus necesidades de compatibilidad con las dinámicas regulativas internacionales.

Avances desde la Contaduría General de la Nación

Los avances de la Contaduría General de la Nación desde 1996 han sido constantes y semi-estructurados, a pesar de las condiciones cambiantes del entorno estatal, ya que se ha venido desarrollando un proceso de regulación ajustado a la realidad de las entidades y a los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Desde el contexto de los modelos regulativos internacionales y del auge de generar información para los *stakeholders*, lo público también ha pensado en las necesidades de los usuarios de la contabilidad de las entidades estatales.

Hacia 1991 con la transformación de la constitución política colombiana se crea el Contador General de la Nación, que es el momento clave para la consolidación de pensarse una contabilidad para el sector público.

Durante años, la contabilidad del Sector Público en Colombia, fue responsabilidad de la Contraloría General de la República, elaborada a partir de diversos manuales de contabilidad gubernamental emitidos por este organismo. La contabilidad era principalmente presupuestaria, con base en el criterio de caja y desarrollada de forma descentralizada por cada entidad pública, para remitirla luego a la Contraloría. Existe evidencia sobre la disímil aplicación de los parámetros establecidos por la Contraloría. El objetivo fundamental de esta información era dar cuenta de los recursos recibidos y aplicados por cada entidad. El criterio de devengo se incorporó en uno de los manuales de la Contraloría, pero no tuvo éxito en su aplicación. (CGN, 2006, p. 71)

En Latinoamérica, las reformas de la gestión financiera pública tienen un recorrido de más de 20 años (Lora, 2007), y en Colombia su evolución/transformación temporal puede evidenciarse mediante la siguiente gráfica:

Gráfica 1. Contabilidad gubernamental en Colombia (1990-2010)

Evolución cronológica de la contabilidad gubernamental en Colombia, 1990 - 2010.



Fuente: tomado de Gómez & Montesinos (2012).

Con el Decreto 085/1995, se creó la Dirección General de Contabilidad Pública, como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. A finales de este mismo año se emite el primer Plan General de Contabilidad Pública (Resolución 4444/1995), de obligatorio cumplimiento para todo el Sector Público desde el 1 de enero de 1996. Allí es importante resaltar que la contabilidad por partida doble, un modelo de contabilidad sencillo de caja y el principio de devengo son características centrales en el modelo contable empleado para esos años. Por ello, desde 1995-1996 se puede establecer como el periodo primigenio de transformaciones en contabilidad pública hacia modelos más acordes con las estructuras empresariales, las dinámicas de mercado y las demandas internacionales.

Hacia 2003-2004, empezó el desarrollo del proceso de armonización del Plan General de Contabilidad Pública con poco tiempo de emitidas las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP). En ese momento, según perspectivas de integrantes de la CGN como Pérez, Arias & Castaño, “se desarrolló el estudio e identificación de las diferencias entre los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional, respecto de la regulación internacional y la incorporación de aquellos que resultaron pertinentes desde lo técnico y

aplicables al contexto” (2011, p. 55). Esto generaría la expedición de algunas resoluciones que adoptaron el Régimen de Contabilidad Pública hacia 2007 (Res. 354/2007) y varios desarrollos específicos posteriores (criterios de reconocimiento, modificación del catálogo general de cuentas, criterios de revelación), con base en la actualización de la regulación.

En la misma vía del proceso de ‘armonización’, desde 2009 la CGN ha generado aproximaciones y compatibilidades con el modelo regulativo internacional NIC-NIIF manteniendo las mismas intenciones de comparabilidad, objetivos del sistema nacional de contabilidad pública y las necesidades de los *stakeholders*. Con la Resolución 033 de 2012 de la CGN, se permitió la aplicación voluntaria, quizá buscando una primera evaluación de impactos, de los IFRS a organizaciones estatales con dinámicas de mercado más amplio (instrumentos de deuda o de patrimonio), y ya posteriormente, las transformaciones regulativas aplicadas han derivado en las clasificaciones de las entidades y la aplicación de los nuevos referentes normativos a través de las resoluciones 414 de 2014¹ para empresas que no cotizan y que no captan ni administran ahorro del público, la resolución 743 de 2013² para entidades que tengan dinámicas financieras activas con captación del público e índices bursátiles, y la resolución 533 de 2015³ para las denominadas entidades de gobierno.

Es claro que muchos de los macro-principios de las normas contables que se están aplicando en Colombia, cuyo referente es de origen internacional, están basadas en un modelo contable, principal y fundamentalmente, al servicio e interés de las grandes corporaciones transnacionales, lo que genera retos y transformaciones profundas en contabilidad pública, puesto que los principios básicos de bienestar, equidad social y redistribución de la riqueza implícito en el contrato social que enmarca la idea de ‘Estado’, quedan en tensión frente a algunos objetivos de la contabilidad pública, si se busca el reconocimiento y cuantificación de todo lo que pueda generar un beneficio económico futuro -quizá sin las suficientes certezas- de las entidades estatales a la contabilidad.

-
- 1 Por ejemplo, algunas electrificadoras, hospitales, empresas sociales del Estado, empresas públicas, algunas instituciones financieras.
 - 2 Ecopetrol, Isagen, Fondo Nacional del Ahorro, Emtelco, EPM, UNE, Banco de la República, etc.
 - 3 Por ejemplo, Contraloría, DNP, DANE, DAFP, Ministerios, Policía, Fiscalía, Superintendencias, Senado, Corporaciones autónomas regionales, ICBF, Universidad públicas, Departamentos, Municipios.

Como lo mencionan Gómez & Montesinos (2012), “la contabilidad gubernamental era principalmente presupuestaria, con base en el criterio de caja y desarrollada descentralizadamente”, y ahora está más direccionada a participar de lógicas rentísticas y de inversión mucho más fuertes. Esto implica una re-contextualización del papel de las entidades del Estado en el mercado global, ya que si las normas buscan más mediciones económicas para el mercado que representaciones sociales para las poblaciones, sus entidades también están virando hacia esos fines. Más que una ‘modernización de normas contables’, se trata de una ‘reorientaciones de prioridades estatales’, donde la contabilidad legitima estas prácticas.

Tensiones teórico-normativas de la contabilidad pública en Colombia

Analizar las tensiones y encrucijadas actuales de los procesos de regulación e implementación de normatividades y analizar las perspectivas futuras de la contabilidad pública en Colombia requiere hacer un examen contextual y técnico del impacto de las aplicaciones realizadas; este artículo sólo esbozará algunos de los elementos generales sobre las normatividades emitidas, en el importante proceso de búsqueda de consolidar toda la información pública en el Balance General de la Nación y el Balance General del Sector Público, pero con base en criterios amplios del objeto social del Estado y la Hacienda Pública, ya que como lo menciona el Balance General Consolidado del Informe de Situación Financiera y de Resultados del Nivel Nacional a 31 de diciembre de 2015, publicado en mayo de 2016 por la CGN, los objetivos de la Hacienda Pública son: 1. Redistribución equitativa de recursos para mayor bienestar de la población, 2. Estabilidad, y 3. Desarrollo de la economía. Es decir que la lógica de la contabilidad que debe representar la realidad del fisco debe contribuir a ello.

El cambio de prácticas informativas en contabilidad es de alto impacto. Las organizaciones del Estado, a partir de la idea de identidad cultural para construir una morada común organizada y equitativa, no son directamente compatibles con una sociedad de mercado competitiva y económicamente agresiva. Un enfoque de este tipo es admitido en lo jurídico y social en organizaciones con ánimo de lucro según la jurisdicción nacional, donde abiertamente se busca la maximización de la utilidad y el valor en el mercado, pero es una lógica muy cuestionable para el Estado, en su búsqueda de atender el bienestar general y social.

Por ejemplo, para el caso de implementación de IPSAS en Colombia y Perú, Brusca, Gómez & Montesinos (2016, p. 60-61) caracterizaron las principales dificultades del proceso de armonización: 1) la acumulación de ingresos y el reconocimiento de impuestos como la renta y las pérdidas por deterioro, 2) las estimaciones de amortización de activos y falta de inventarios individuales, 3) la preponderancia de criterios presupuestales, y; 4) ausencia de criterios homogéneos para consolidar balances.

De igual forma se quiere problematizar la idea de las prioridades de representación de ‘realidades económicas’ por encima de ‘realidades legales’ contribuye a potenciar los procesos de escándalos de corrupción en el país, pero no sólo porque las perspectivas rentísticas invadan la contabilidad de las entidades del Estado fomentando inclusión de réditos financieros en actores interesados, sino porque dejar en un segundo plano lo legal implica reducir las posibilidades de encontrar pruebas y elementos fidedignos para investigar los movimientos contables en las entidades implicadas en procesos de corrupción, ya que la contabilidad siempre ha servido como base para el ejercicio de la justicia en estos casos. Aunado a ello, las prácticas exitosas sobre este tópico requieren de la voluntad política de la administración pública en la vía de avanzar con las transformaciones emprendidas hacia la actualización y el perfeccionamiento de la correlación normativa con el modelo internacional. En el exterior se destaca que a pesar de que Colombia es un país menos desarrollado que otros de la región, su proceso de armonización ha logrado mayores niveles de divulgación, pero aún tiene falencias en la calidad y profundidad en el detalle de la información (Caba & López, 2007). La generación de nuevos y mejorados informes contables públicos dan fe de los procesos de reforma contable pública desarrollados en los últimos años en Colombia. Algunas pruebas de ellos son los informes contables públicos básicos: el balance general, el estado de actividad (el estado de resultados a nivel internacional), el estado de cambios en el patrimonio, y las notas a los estados contables (la memoria o revelaciones a nivel internacional).

El estudio de los sistemas contables públicos sirve como instrumento para la evaluación de los factores que promueven u obstaculizan la modernización de la gestión financiera pública. Esto resulta importante para los gobiernos, los organismos multilaterales, los inversores individuales e institucionales, y la ciudadanía, entre otros interesados. (Gómez, 2013, p. 35)

Desde el proceso de ‘armonización’ de las entidades que conforman el sector público, ya sean entidades de gobierno o empresas públicas, éstas son permeadas por un entorno con múltiples variables regulativas

y socioeconómicas que moldean el sistema nacional de contabilidad pública, en asuntos de interés general como su control, adecuada gestión financiera, eficiencia en el gasto, rendición de cuentas y confianza pública. A continuación, se presentarán algunas aproximaciones a las tensiones de los puntos más representativos de la contabilidad con los nuevos marcos normativos.

1. Comparabilidad. El artículo 12 de la Ley 1314 de 2009 indica que “las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables”. Allí radican varias contradicciones regulativas y prácticas, puesto que en el caso del sector público –y también en el privado- son marcos normativos específicos para el tipo de organización que sea dependiendo sus componentes económicos y sus fines sociales, lo que pone en tensión la idea de comparabilidad de la información, ya que responden a principios técnicos distintos. En el contexto internacional deben reevaluarse las políticas de decisión para no generar malas prácticas que impidan la comparabilidad (Stadler & Nobes, 2018). Integrar información para hacer reportes conjuntos no es símil de comparabilidad económica; la contabilidad formula y aplica herramientas técnicas similares que son consolidadas a través de las cifras y las clasificaciones, pero no necesariamente eso las hace socialmente comparables; en lo estatal, por ejemplo, no es lo mismo la interpretación de las mediciones financieras de las inversiones hechas en una entidad gubernamental destinada a mejorar el aire de alguna ciudad, que una entidad productiva del Estado, generadora de emisiones contaminantes.

2. Uniformidad regulativa internacional. Cada país es libre de organizar y regular su sistema de contabilidad pública conforme sus contextos, historia y necesidades socioeconómicas. Esta idea no sólo está respaldada en las diferentes posiciones teóricas, sino que está asentada en el documento de la CGN (Contaduría General de la Nación) titulado “estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP”, que fue publicado en 2013, sin embargo, esto no significa que coexista un debate internacional sobre si deben existir unos marcos normativos comunes para las organizaciones estatales o con incidencia o control por parte del Estado, ya que éstas también son

objeto de comparación y revelación de información importante para los diferentes usuarios. Más allá de eso ¿hay forma de hilar formaciones técnicas comunes en contextos disímiles? La contabilidad responde a un contexto económico y social particular. En los últimos años ha disminuido el número de empresas públicas colombianas, que progresivamente han sido privatizadas –aun siendo rentables-, lo que corrobora que la dinámica de producción de información para inversores responde a intereses del capital económico privado, altamente interesado en acaparar mercados, y no de la Hacienda Pública, interesado en generar riqueza para la redistribución equitativa que garantice necesidades básicas de la población.

3. Cambios en los objetivos de la información. Una tensión constante en los procesos de cambio de regulaciones, clasificaciones de las empresas y criterios técnicos asociados al modelo internacional, son los objetivos de la información, ya que un asunto es producir información para la rendición de cuentas estatales, el presupuesto básico del Estado y el cumplimiento legal, a generar reportes para la gestión financiera, optimización de recursos, evaluación de la eficiencia organizacional y el control e inversión financiera. De hecho, esta idea trasciende el cambio sociocultural de los contadores que generan la información, sino que tensiona la idea de Estado social. Las necesidades de los inversores no son las mismas que las del fisco. Los objetivos de la información dependen del criterio técnico, y éste último abrió su abanico de posibilidades, pero eso no significa que profundice más la lógica informativa, sino que sus prioridades son distintas.

4. Conceptos y juicios profesionales. En el catálogo de cuentas para las entidades de gobierno a través de la Resolución 620 de 2015, reposa el siguiente concepto de activo: “representan los recursos controlados por la entidad como resultado de un evento pasado, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito” (p, 150). Empero, en el instructivo N° 002 del 8 de octubre de 2015, se dan algunas instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, y al definir ‘activo’ se aclara que para reconocerlo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad, y además, al controlar el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados, y luego se hace un descargue de estas condiciones en el ya

conocido 'juicio profesional'. Paso seguido, se hace una aclaración sobre la estimación razonable, que de ser validada por el juicio profesional, se debe entender como que no menoscaba la fiabilidad, y que en caso de no ser razonablemente estimada una partida, no se reconocerá en los estados financieros. ¿Existe la suficiente solvencia técnica para soportar estimaciones que representen partidas, y por tanto, decisiones con importante materialidad en el Estado? ¿Hasta dónde el juicio profesional puede sobrepasar garantías legales? ¿Hasta dónde es fiable incorporar beneficios económicos futuros en contextos cambiantes?

5. Lo económico y lo legal en la lógica de administración pública. En el sector privado ya son conocidas las tensiones existentes en el criterio de esencia sobre la forma cuando se discute el reconocimiento de activos y su debate sobre si es 'controlado' o si es 'propiedad'. Los funcionarios administrativos están formados en el sistema de cumplimiento y aplicación de procesos legales formalizados, y tal como en el sector privado, cuando se dice que las normas internacionales no son sólo para contadores, sino que requieren del conocimiento de la administración y los implicados en procesos conexos, la asimilación del modelo internacional en lo público no sólo requiere de los contadores de las organizaciones estatales, sino de toda la estructura organizacional, un fuerte choque cultural que ha estado anclado desde sus inicios a la lógica legalista, lo que implica retos de características, formación, cultura organizacional y estructura del Estado. Los cambios culturales de los actores implicados siempre son los de largo plazo y frente a esto las capacitaciones pueden no ser suficientes.

6- Lógicas financieras en entidades operativas. Trasladar la lógica de mercado financiero a entidades que no necesariamente buscan ser rentables ni estar orientadas al 'cliente' o a *stakeholders* es una transformación profunda. Lo que debe resaltarse en el panorama de los cambios de normatividad es que la concepción de Estado debe sobrepasar la idea de "organización rentable", pues su prioridad es cumplir con sus objetivos fundantes como la equidad social o adecuada redistribución de la riqueza, por tanto, la información contable debe propender por generar confianza sobre la administración y legitimación social. Otro punto importante es la dicotomía que se genera entre "interés social o público" e "inversión pública", ya que se traslada una imagen a las organizaciones del Estado (con énfasis en las operativas y comerciales) de que deben ser 'agradables' para los ojos del capital

financiero que busca maximización y réditos inmediatos, y para examinar esas organizaciones, la contabilidad debe ser funcional a esa lógica.

- 7. Reconocimiento de expectativas en contabilidad pública.** Asumiendo que la contabilidad del Estado es la representación de la realidad económica y social de sus implicados, es decir, los ciudadanos colombianos, es claro que no es lo mismo reconocer una expectativa de pago en la contabilidad de una empresa privada, donde su inexactitud o sobrevaloración afectará una comunidad específica, que hacerlo con la contabilidad de lo estatal. ¿El recaudo de deudas será efectivo o será simple causación contable? Ya lo dirían Mancipe & Castillo (2011, p. 87): ¿Es conveniente para el Estado revelar en el balance general de la Nación derechos, que de acuerdo con las estadísticas se encuentran en mora; no es posible ejercer acción de cobro, y es alta la incertidumbre de su recaudo? ¿No es inexacto un informe que muestre derechos que a pesar de considerarse ciertos, el nivel de recaudo efectivo es muy bajo? ¿Será que las multas impuestas deben tener una proporcionalidad con la posibilidad de recaudo o pago?

Consideraciones finales

La contabilidad pública debe seguir tramitando y repensando situaciones de trascendencia social y económica, ya que a medida que se van fortaleciendo los sistemas contables y revelando información, van apareciendo tensiones que demandan más rigor, lo cual siembra interrogantes como los expuestos en este trabajo sobre esencia sobre la forma, lo legal y lo económico, tensiones conceptuales, conceptos y juicios profesionales, reconocimiento de expectativas, objetivos de la información y contrastes regulativos.

Hay un estudio que enuncia aspectos que deben ser tenidos en la cuenta y estudiados a fondo para generar un correcto y completo sistema de consolidación de la información contable pública, ya que el Estado requiere tener bases unificadas en medio de los 3 marcos normativos vigentes, y para ello expone que: “los aspectos del proceso de consolidación que deben ser modificados de acuerdo con los estándares internacionales estudiados son: el árbol de consolidación, el proceso de consolidación, las bases de medición, la clasificación de entidades, las reglas de eliminación, las reglas de consolidación, las reglas de validación, las operaciones recíprocas y los reportes de información” (Góngora, 2016, p. 116).

Hay más puntos y criterios con tensiones técnico-normativas en la aplicación del modelo contable internacional, y aún no hay suficiente evidencia empírica de resultados positivos de la normatividad internacional en las empresas estatales latinoamericanas, principalmente en lo referido a los procesos de consolidación de la información. Se requiere entonces seguir construyendo reflexiones conceptuales y contrastaciones prácticas de la información emitida con los nuevos marcos normativos y sus revelaciones, ya que continúan las controversias sobre si los cambios consolidarán un sistema de gestión financiera pública más acorde con los intereses sociales del Estado o con los intereses rentísticos del mercado bursátil y financierizado. Sin embargo, es notable que hay esfuerzos mancomunados para lograr cambios significativos en cabeza de la Contaduría General de la Nación.

La contabilidad pública debe explorar nuevos criterios de medición más allá del mercado financiero, multi-criterios e incluso criterios no-monetarios, que coadyuven a cumplir con los fines de la Hacienda Pública. Se busca entonces una contabilidad pública polivalorativa que reconozca las diversidades y necesidades de las entidades y poblaciones que representa, y que pueda ser comparable y representable para el Estado colombiano.

Referencias bibliográficas

- Arias, J. D. & Cano, V. (2018). *Análisis de la perspectiva transdisciplinar como estrategia pedagógica de enseñanza y de aprendizaje en Contaduría Pública*. En: [C. M., Pico – Comp.]. *Experiencias de aprendizaje significativo para la apropiación de conocimientos en ciencias económicas, administrativas y contables*. Bogotá: Editorial Politécnico Grancolombiano. ISBN: 978-958-8721-89-7
- Brusca, I., Gómez, M & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of ipsas in Latin-america. *Public administration and development*, 36, 51-64.
- Caba, C. & López, A. (2007). Latin-american public financial reporting: recent and future development. *Public administration and development*, 27, 139-157.

- CGN. (2006). La contabilidad y el control públicos. *Textos de Contabilidad Pública*, 1. Contaduría General de la Nación.
- CGN. (2016). *Informe de Situación Financiera y de Resultados del Nivel Nacional a 31 de diciembre de 2015*. Disponible en: <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/e3c06ccf-c9df-48de-b4f8-4cc149c6183c/SITUACION%20FINANCIERA+Y+DE+RESULTADOS+DEL+NIVEL+NACIONAL+2015+-+Definitivo.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e3c06ccf-c9df-48de-b4f8-4cc149c6183c>
- Constitución Política Colombiana. (1991). Bogotá: Asamblea Nacional Constituyente.
- El Tiempo. (2017). *Saqueo de la corrupción equivale a casi un billón de pesos por semana*. Disponible en: <https://www.eltiempo.com/justicia/delitos/precio-de-la-corrupcion-en-colombia-61749>
- Gómez M. & Montesinos V. (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-35.
- Gómez, M. (2013). *La reforma de la gestión pública en Latinoamérica: su impacto en la transparencia y la divulgación la información financiera*. Tesis Doctoral. Doctorado en Contabilidad. Universidad de Valencia. España.
- Góngora, V. N. (2016). Propuesta de actualización del sistema de consolidación de la información contable pública. *Revista apuntes contables*, 18, 109-117.
- Lora, E. (Ed.) (2007). *The State of State Reform in Latin America*. Inter-American Development Bank. New York. Stanford University Press.
- Mancipe, O. E. & Castillo, I. J. (2011). Deudas con el Estado: realidad o ficción. La Contabilidad Pública y la supremacía de lo ¿jurídico? o lo ¿económico? *Revista Apuntes Contables*, 15, 83-89.
- Pérez, R. Arias, M. L. & Castaño, F. A. (2011). Perspectivas de la regulación contable pública. *Revista Textos de Contabilidad Pública*, 8. Contaduría General de la Nación.
- Pulgarín, H. (2011). Referente histórico de la contabilidad pública en Colombia. *Revista Textos de Contabilidad Pública*, 8. Contaduría General de la Nación.
- Stadler, C. & Nobes, C. W. (2018). Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice, *Journal of Accounting and Public Policy*, 37, 113-129.