

**ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL SECTOR PÚBLICO,
HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS.**

KATHERINE PULIDO LOAIZA

ASPIRANTE AL TÍTULO PROFESIONAL EN CONTADOR PÚBLICO



PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

BOGOTA D. C.

2016

**ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL SECTOR PÚBLICO,
HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS.**

KATHERINE PULIDO LOAIZA

DOCENTE ASESOR

JESÚS EDMUNDO RUEDA GUERRERO



PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

BOGOTA D. C.

2016

TABLA DE CONTENIDO

1	RESUMEN.....	7
1.1	Abstrac	7
1.2	Palabras claves	8
1.3	Key words	8
2	INTRODUCCION	8
3	JUSTIFICACIÓN.....	9
3.1.1	Sistematización del problema	10
4	PREGUNTA DE INVESTIGACION	10
5	OBJETIVOS.....	10
5.1	Objetivo general.....	10
6	HIPÓTESIS	11
7	ANTECEDENTES O ESTADO DEL ARTE	12
8	METODOLOGÍA	15
9	RESULTADO ESPERADO DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
10	MARCOS DE REFERENCIA	16
10.1	Marco teórico	16

10.2	Marco Legal	17
11 LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN COMO ENTE RECTOR DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA.....		
11.1	Creación de la Contaduría General de la Nación.....	19
11.2	Funciones de la Contaduría General de la Nación.....	21
11.3	Estructura orgánica de la Contaduría General de la Nación	24
11.4	Nacimiento de la figura del Contador General de la Nación	24
11.5	Artículos Representativos:	25
11.6	Definición contabilidad pública y los organismos que la integran	25
11.7	Funciones del Contador General de la Nación	26
11.8	Modificación a la estructura de la Contaduría General de la Nación	28
11.9	Aspectos relevantes del Plan General de Contabilidad Pública.....	29
11.10	Generalidades del Proceso de Consolidación	33
11.11	Importancia de los estados financieros en la toma de decisiones	34
12 ANALISIS FINANCIERO E IMPORTANCIA DEL PASIVO PENSIONAL. 35		
12.1	Pasivo pensional como elemento de mayor importancia.....	35
12.2	Gestión de recursos que sustentan el pasivo pensional.....	36

12.3	Principales sustentos a los hallazgos de los años 2014 y 2013.....	41
12.4	Análisis de los estados financieros consolidados año 2013, 2014 y 2015..	43
12.4.1	Discrepancia de los estados financieros del año 2015	43
12.4.2	Activo, Pasivo y patrimonio 2014 y 2013 dictaminados y reconstruidos con hallazgos de informes de Auditoría.....	45
12.5	Indicadores financieros aplicados al estado financiero dictaminado.....	52
12.5.1	Interpretación Indicadores financieros aplicados al estado financiero dictaminado año 2014	52
12.6	Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría.....	54
12.6.1	Interpretación Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría	55
12.7	Comparación de indicadores entre estado financiero dictaminado y el estado financiero realizado con los hallazgos del informe de auditoría año 2014 y 2013	57
12.7.1	Interpretación a la comparación de Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría.....	58

12.8	Diferencias de criterio entre la (CGN) y la (CGR) sobre el pasivo pensional	59
13	TOMA DE DECISIONES CON LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL SECTOR PÚBLICO	60
13.1	Principales consecuencias de la toma de decisiones basadas en estados financieros no razonables.....	60
13.2	Criterio personal como contadora sobre el tema de investigación	62
14	BIBLIOGRAFÍA.....	67

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Activos Consolidados de la nación.....	45
Tabla 2 Activos Corrientes Consolidados	46
Tabla 3 Activos Corrientes No Consolidados	46
Tabla 4 Activos reconstruidos consolidados	47
Tabla 5 Activos reconstruidos corrientes consolidados.....	47
Tabla 6 Activos No Reconstruido Corrientes Consolidados	48
Tabla 7 Pasivos Consolidados	48
Tabla 8 Pasivos Corrientes Consolidados.....	49
Tabla 9 Pasivos No Corrientes Consolidados.....	49
Tabla 10 Pasivos Reconstruidos Consolidados	50
Tabla 11 Pasivos Reconstruidos Corrientes Consolidados.....	50
Tabla 12 Pasivos Reconstruidos No Corrientes Consolidados.....	51
Tabla 13 Patrimonio Consolidado de la Nación	51
Tabla 14 Patrimonio Consolidado	51
Tabla 15 Indicadores Financieros Dictaminados.....	52
Tabla 16 Razón Corriente Corto Plazo	52

Tabla 17 Razón Corriente Largo Plazo.....	53
Tabla 18 Nivel de Endeudamiento	53
Tabla 19 Concentración de la deuda a C.P,	53
Tabla 20 LEVERAGE Total.....	54
Tabla 21 LEVERAGE a Corto Plazo	54
Tabla 22 Indicadores de Liquidez según hallazgos	54
Tabla 23 Razón Corriente Corto Plazo	55
Tabla 24 Razón No Corriente Largo Plazo.....	55
Tabla 25 Nivel de Endeudamiento	55
Tabla 26 Concentración Deuda a Corto Plazo.....	56
Tabla 27 LEVERAGE Total.....	56
Tabla 28 LEVERAGE a Corto Plazo	56
Tabla 29 Indicadores 2014.....	57
Tabla 30 Indicadores 2013.....	58

1 RESUMEN

Los estados financieros de cualquier compañía, son una herramienta esencial que permite a los usuarios de información, tomar decisiones acertadas o inequívocas de acuerdo a la calidad con la que hayan sido elaborados. En el caso del sector público los estados financieros consolidados de la nación para los últimos tres años, presentan hallazgos significativos por parte del ente que los audita, los cuales podrían poner en duda la razonabilidad de la información contenida y la consolidación que se realiza por parte de la Contaduría General de la Nación. El propósito de estudio de este trabajo de investigación se centra en determinar la utilidad de los estados financieros consolidados de la nación como instrumento de gestión eficiente para los recursos públicos.

1.1 Abstrac

The financial statements of any company are an essential tool that allows users of information, to acquire unambiguous decisions according to the quality with which has been produced. In the case of public sector, the consolidated financial statements of the nation for the past three years present significant findings by the entity in charge of the audit, which could cast doubt on the fairness of the information contained and consolidated by General Accounting Office. The study purpose of this research is focused on determining the usefulness of the consolidated financial statements of the nation as a tool for efficient management of public resources.

1.2 Palabras claves

Estados financieros consolidados, gestión pública, pasivo pensional, consolidación, Contaduría General de la Nación (CGN), Contraloría General de la Republica (CGR)

1.3 Key words

Consolidated financial statement, Public Management, consolidation, General accounting office, Comptroller General of the republic

2 INTRODUCCION

Realizando un análisis de los estados financieros consolidados del sector público, se evidencia que la Contraloría General de la Republica (CGR) en el resultado de su proceso de auditoría, emite un dictamen para los años 2013, 2014, y 2015, el cual presenta en su opinión general salvedad y abstención de opinión. Estos Dictámenes generan inseguridad en la información consolidada por parte de la (CGN) y pone en duda la utilidad de la misma para la toma de decisiones.

Como usuario de esa información y dada la importancia de la misma en el sentido que muestra la situación general de la nación, genera interrogantes sobre ¿Qué tan útil puede llegar a ser y si esta coadyuva como instrumento eficiente a la gestión pública?

Como resultado esperado del estudio de investigación y de acuerdo a los análisis del dictamen de los últimos tres (3) años, emitido por parte de la (CGR), junto con la respuesta de la (CGN); datos que serán claves para afirmar o no que los estados financieros

Consolidados del sector público, son una herramienta para la gestión de los recursos públicos.

3 JUSTIFICACIÓN

Sin duda alguna el tema de investigación es relevante, dado que atiende una problemática nacional. De acuerdo a esto se analizará la (CGN) como ente regulador, al igual que los dictámenes emitidos por la (CGR), los cuales constituyen la base para el análisis y junto con la respuesta que ha dado la (CGN) emitir una opinión aplicando todos los conocimientos adquiridos en el programa de Contaduría Pública. Dicha opinión sustentara si los estados financieros consolidados del sector público, sirven como herramienta para la eficiencia de la gestión pública o por el contrario si los mismos no son útiles para la toma de decisiones.

La línea de estudio que soporta y contribuye a este trabajo de investigación es la contabilidad financiera y finanzas, debido a que en la formación académica y laboral del Contador Público se puede ver reflejada la utilidad e importancia de la información contable en los distintos entes económicos, generando así grandes beneficios para la toma de decisiones. Por esta razón es pertinente investigar, acerca de la utilidad de la información contable consolidada del sector público y determinar si es utilizada en beneficio para la toma de decisiones o si por el contrario solo se consolida con el fin de cumplir con un requerimiento normativo legal. Por otra parte los estados financieros son la herramienta o el insumo más importante en una compañía, teniendo en cuenta que en ellos se resumen las transacciones realizadas, las cuales reflejan una realidad económica y se podría decir que básicamente son la foto financiera de una compañía.

3.1.1 Sistematización del problema

De acuerdo al dictamen emitido por la (CGR) sobre los estados financieros consolidados del sector público:

- ¿Se puede determinar si los estados financieros cuentan con la calidad para un proceso de consolidación exitoso?
- ¿Es posible considerar que la auditoría modifique su opinión, teniendo en cuenta la relevancia de los hallazgos sustentados en el recurso de reposición realizado por la (CGR)?
- ¿En que soporta su juicio la (CGR) para emitir su dictamen con salvedad y abstención de opinión, respecto a los dos estados financieros contables consolidados del sector público colombiano?

4 PREGUNTA DE INVESTIGACION

¿Son los estados financieros consolidados del sector público una herramienta confiable sobre la cual se pueda ejercer control y gestión?

5 OBJETIVOS

5.1 Objetivo general

Establecer si los estados financieros consolidados del sector público permiten tomar decisiones en beneficio de la gestión de los recursos públicos.

Objetivos Específicos.

1. Mostrar la importancia de la Contaduría General de la Nación como ente rector de la contabilidad pública en Colombia y su proceso evolutivo en procura de lograr Estados Financieros Consolidados del Sector Público, fiables para la toma de decisiones.
2. Analizar y evaluar los Estados Financieros Consolidados del sector público Colombiano con el propósito de determinar su validez como instrumento confiable para que los usuarios de la información contable pública, alcancen los objetivos definidos para cada uno de ellos en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Publica
3. Confirmar la validez de los Estados Financieros Consolidados del sector público colombiano, como herramienta importante para tomar decisiones relativas a la administración y control de los recursos públicos.

6 HIPÓTESIS

La calidad de la información no cuenta con las características de fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad esta es la razón por la que no se pueden tomar decisiones en beneficio de los recursos públicos.

El pasivo pensional adolece de confiabilidad según lo manifestado en los dictámenes de la Contraloría General de la República, debido a esta situación se puede determinar que los estados financieros consolidados del sector público no presentan razonablemente la situación financiera.

7 ANTECEDENTES O ESTADO DEL ARTE

La importancia de los estados financieros radica en las buenas o malas decisiones que se tomen con base en esto, esta ha sido una preocupación constante para muchos sectores de la sociedad a nivel nacional e internacional, ya que de la buena calidad, veracidad y análisis de la información financiera, dependerá la calidad de las decisiones que se tomen para el bienestar de muchos otros, en este caso los colombianos.

La importancia de los estados financieros también fue estudiada por Mira, Meza y Vega (2001), en su tesis “El control fiscal en Colombia”, este estudio se contextualiza el origen y función del ente contralor desde la colonia hasta nuestros días y sus modificaciones desde la implementación de la constitución de 1991, además se realiza una comparación con otros modelos de control fiscal como el europeo, donde las condiciones legales, técnicas y financieras difieren de nuestro sistema, pero donde la necesidad de control es imperativa. (pp. 48-51)

Como objetivo de este estudio se propuso encontrar las bondades y falencias del actual sistema de auditoria de la Contraloría General de la República. Esto con el propósito de poner en alerta ha dicho organismo, acerca de los vacíos existentes y los posibles efectos sobre el control de los recursos públicos. (Mira, Meza y Vega, 2001, p. 55)

Como resultado de dicho estudio Mira, Meza y Vega (2001), encontraron que, el costo anual de operación de algunas de las contralorías municipales es exagerado, debido a las notables diferencias entre el costo y el gasto; debido a esta situación los autores proponen contratar una auditoria externa, cuyo costo de funcionamiento es mucho más

razonable y presentara resultados efectivos para la gestión. (Mira, Meza y Vega, 2001, p. 146)

Por otra parte se detectó que el nivel de profesionalismo de las personas que laboran en la Contraloría General de la República, no es acorde con las necesidades del estado, conllevando a errores y delitos de tipo financiero, que en el corto y largo plazo no son detectados. (Mira, Meza y Vega, 2001, p. 147)

Para finalizar los autores proponen, una reforma constitucional que permita la creación que Contralorías Regionales, quienes a su vez estarán asistidas por entes auditores externos, estos contratados mediante licitación pública, constituyendo así un ahorro importante para el control fiscal en Colombia. (Mira, Meza y Vega, 2001, p. 148)

Sin embargo ninguna investigación está completa sin entender el origen de la Contaduría General de la Nación, por tal motivo es importante citar los aportes realizados por la Misión Kemmerer esta misión encontró que la creación de la (CGN) debía obedecer a prestar solución a situaciones coyunturales que obligaban a ejercer un control fiscal uniforme. Por otra parte para esa época, Colombia había recibido 25 millones de dólares provenientes de la venta de Panamá y la reciente incursión de empresas multinacionales estadounidenses (United Fruit Company y Tropical Oil Company). (Santos, 2005)

Otro estudio realizado por Nácar et al. (2010), denominado “Consolidación de Estados Financieros” este como producto del seminario sobre “La importancia de la información financiera actualizada”, donde los autores resaltan los notables cambios de la economía y las actividades a nivel global para todos los sectores de la economía, y realizando especial énfasis en la contabilidad como ciencia histórico-social, a través de la

cual se ha logrado comprender los estados de desarrollo, sus modos de producción y el nivel alcanzado por las fuerza productivas del país.

Dentro de la investigación realizada encontraron que la práctica de consolidación de los estados financieros data de 1886, cuando en Estados Unidos se quiso controlar a los monopolios. (Nacar et al., 2010, p. 2)

Esto seguido por la creación en la ciudad de México de la CINIF como organismo rector y responsable de la emisión de la normatividad contable en dicho país. La creación de dicho organismo ha dado como resultado la emisión de los documentos llamados “Normas de Información Financiera (NIF)”. (Nacar et al., 2010, p. 186)

También, resaltan la importancia de la normatividad aplicada para la gestión, ejecución, análisis y presentación financiera, encontrando como resultado que la consolidación en términos financieros significa la agrupación de estados financieros de dos o más entidades económicas jurídicamente independientes una de la otra, pero que afectan la administración y uso de los recursos entregado para su administración y su rendimientos para la sociedad. (Nacar et al., 2010, p. 187)

Además concluyen al referirse a información financiera consolidada se debe tener la necesidad de que esta revele de la forma más completa los resultados alcanzados como grupo y facilite la toma de decisiones, ya que es notable la forma en que se puede determinar y comprender el estado que guardan la compañías y su presencia en el mercado, cuando consolidan los resultados. (Nacar et al., 2010, p. 187)

La consolidación aún está evolucionando y es necesario reconocer los avances y el perfeccionamiento alcanzados en los métodos contables, administrativos y operativos que se han creado. Así mismo propender por la adopción de normas que mejoren la transparencia, utilidad y comparabilidad de la información financiera, para lograr la estandarización en la comunicación de dicha información (p. 188)

8 METODOLOGÍA

Este trabajo es una investigación de tipo descriptivo, que emplea el método deductivo dónde se parte de insumos como son los estados financieros del sector Público, los hallazgos expuestos en los dictámenes emitidos por la (CGR) en su rol de auditor y como insumo final la respuesta como recurso de reposición por parte de la (CGN), de modo que toda esta información general tiene como propósito llegar al resultado particular el cual es determinar si la información contable pública es un recurso para ejercer control sobre la gestión pública.

Esta investigación descriptiva se basa en el uso de bibliografía proporcionada por entidades como la Contaduría General de la Nación, la Contraloría General de la República, el Departamento Nacional de Planeación, entre otros.

9 RESULTADO ESPERADO DE LA INVESTIGACIÓN

Determinar si los estados financieros del sector público consolidados por la Contaduría General de la Nación (CGN), son un instrumento de gestión eficiente de los recursos públicos.

10 MARCOS DE REFERENCIA

10.1 Marco teórico

La contabilidad pública en Colombia viene del periodo colonial y republicano, así, las ideas pertenecientes a una burguesía que surgía quedan plasmadas en la Ley 16 de 1847; Ley que representa una ruptura de las ataduras coloniales frente a la normativa de la contabilidad pública y una victoria de los ideales liberales de la época. La contabilidad colonial abarcó el periodo de 1847 a 1923, en este año se creó el Departamento de Contraloría, entidad que fue propuesta por la Misión de Quéménme junto al Banco de la Republica, mediante la ley 42 1923, la cual organizo la contabilidad Nacional. Como parte de esta organización se da origen a expedición de la contabilidad pública o contabilidad patrimonialista con la que se materializó la propuesta de la Constitución de 1991, la creación del contador General de la Nación. (Escuela de Administración Pública, 2000).

La historia de la Contabilidad Publica en Colombia empieza a fines del siglo XVIII, debido al impacto producido por la Revolución Francesa se innovó el oficio contable con la creación de las primeras oficinas de contabilidad en las dependencias públicas. Posteriormente, en 1807 Napoleón Bonaparte creó en Francia la Corte de cuentas, dependencia que tenía el encargo de indagar, juzgar y sancionar los asuntos relacionados con la contabilidad de los dineros públicos. Esta moderna modalidad de control fue adoptada, de manera paulatina, por numerosos países europeos y americanos, entre ellos Colombia (Escuela de Administración Pública, 2000).

En el año de 1923 la ley sobre la organización de la contabilidad nacional y creación del Departamento de Contraloría, propuesta por la Misión Kemmerer, marca la

desaparición de la corte de cuentas de origen francés y se realiza un giro hacia la creación del Departamento de Contraloría de ascendencia anglosajona. El periodo de la modernización del estado propuesta por la misión rigió hasta la expedición del primer plan general de la contabilidad pública (Escuela de Administración Pública 2000).

10.2 Marco Legal

El trabajo de investigación se encuentra sustentado principalmente en los dictámenes emitidos por la Contraloría General de la Republica hacia los estados financieros consolidados de la nación, proceso que es realizado por la Contaduría General de la Nación. De igual forma hace parte de esta investigación los recursos de reposición que realiza la Contaduría General de la Nación, así como los conceptos, definiciones, funciones, estructura de la Contaduría General de la Nación y del Contador general de la nación. De acuerdo a lo anterior se referencian los aspectos legales de los cuales se basan el tema de investigación.

Constitución política de Colombia del año 1991: Título XII del régimen económico y de la hacienda pública en el CAPITULO 3 llamado “DEL PRESUPUESTO”, en el artículo 354 se crea la figura del contador general, el cual será un funcionario de la rama ejecutiva y será el encargado de llevar la contabilidad general de la nación y consolidara esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente por servicios. En este mismo artículo hace referencia en el parágrafo, que se deberá enviar al Congreso el balance auditado por la Contraloría General de la Republica. Por lo tanto se da por entendido que los estados financieros serán dictaminados.

Ley 298 de 1996: Esta ley se crea con el propósito de desarrollar el Artículo 354 de la Constitución política de Colombia, también se crea la Contaduría General de la Nación cómo una unidad administrativa y adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En esta ley se señala que es el Presidente de la Republica es quien nombrara al Contador General de la Nación, al igual que los requisitos que este debe tener para desempeñar dicho cargo. Por otra parte se indican las funciones especificar que deberá realizar el Contador General de la Nación, las Funciones y estructura orgánica de la Contaduría General de la Nación.

El régimen de contabilidad pública (RCP): La Contaduría General de la Nación estableció a través de la resolución 354 de 2007, la regulación contable pública, la conformación del plan general de contabilidad pública y el manual. Desde su creación este ente ha presentado diversos cambios, como de estructura orgánica. En esa ocasión fue en sus principios y normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento, esto con el objetivo de conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensibilidad y de forzosa observancia. Todo ello se basó en las estrategias de modernización de la regulación contable pública. La Modernización fue establecida mediante las disposiciones de la Ley 1314 del 2009, que autoriza la intervención económica y establece la incorporación de la forma de preparar, presentar información financiera, las normas de reconocimiento, medición, revelación, presentación de los hechos económico, y a su vez la incorporación del régimen de contabilidad pública y el marco conceptual para la preparación, presentación de información financiera y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Su finalidad fue la de

orientar la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco.

Por otra parte, los tres modelos de contabilidad en los cuales se encuentran divididas las entidades del estado para la respectiva consolidación de los estados financieros de las entidades reportantes son:

- Las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público. Resolución 743 /13 y 598 / 14
- Las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Resolución 414/14
- Las entidades del gobierno. Resolución 533/15

11 LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN COMO ENTE RECTOR DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA

11.1 Creación de la Contaduría General de la Nación

La Constitución política de Colombia del año 1991, en el artículo 354, da origen a la figura del Contador General en el país; por lo tanto, se reconoce la Contaduría General de la Nación como un nuevo ente. Allí también se indican las competencias y responsabilidades que tiene este funcionario, como regulador de la contabilidad en las entidades públicas tanto nacionales como territoriales.

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus

entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

Parágrafo. *Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.¹*

Con base en este artículo, el Contador General presenta las siguientes características:

- a) Es un funcionario de la rama ejecutiva.
- b) Es quien se encarga de:
 - Llevar la contabilidad general de la Nación.
 - Consolidar la contabilidad mencionada anteriormente con la de las entidades territoriales descentralizadas, con excepción a lo indicado por la norma.
- c) Las funciones que desarrolla son:
 - Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad general de la Nación.
 - Elaborar el balance general.

¹ Constitución política de Colombia [Const.] (1991) Artículo 354 [Titulo XII]. 2da. Ed. Legis.

- Determinar las normas contables que deben regir en el país.

De esta manera, la Constitución Política como la máxima ley que rige al Estado colombiano, delega en la figura del Contador General la responsabilidad de estructurar el sistema de contabilidad gubernamental.

11.2 Funciones de la Contaduría General de la Nación

Las funciones de la Contaduría General de la Nación, se describen en el Artículo 4º de la Ley 298 de 1996, las cuales consisten en:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.*
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.*
- c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional.*
- d) Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, para garantizar su correspondencia con el Plan General de la Contabilidad Pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones. (Ley 298, 1996)*

- e) *Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.*
- f) *Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política.*
- g) *Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que éstos deben cumplir.*
- h) *Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas.*
- i) *Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;*
- j) *La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa. (Ley 298, 1996)*

- k) *Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar.*
- l) *Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado.*
- m) *Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades u organismos, así como cualquiera otra información que resulte de los mismos.*
- n) *Producir informes sobre la situación financiera y económica de las entidades u organismos sujetos a su jurisdicción.*
- o) *Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable.*
- p) *Realizar estudios económicos-financieros, a través de la contabilidad aplicada, para los diferentes sectores económicos.*
- q) *Ejercer inspecciones sobre el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.*
- r) *Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables;*
- s) *Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación.*

- t) *Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.*
- u) *Las demás que le asigne la ley. (Ley 298, 1996)*

11.3 Estructura orgánica de la Contaduría General de la Nación

La estructura orgánica de la Contaduría General de la Nación se contempla en el Artículo 6° de la Ley 298 de 1996, el cual indica que el Gobierno Nacional desarrollará la estructura administrativa de la Contaduría General de la Nación, la cual contará con una organización básica compuesta por los siguientes cargos y dependencias:

- *Contador General de la Nación.*
- *Subcontadores.*
- *Secretaría General.*
- *Oficinas Asesoras.*
- *Divisiones.*
- *Secciones.*
- *Grupos. (Ley 298, 1996)*

11.4 Nacimiento de la figura del Contador General de la Nación

La Ley 298 de 1996, se expidió con el fin de desarrollar el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, es decir, para detallar, complementar y ampliar las funciones de la figura del Contador General de la Nación; crear la Contaduría General de la

Nación como una unidad administrativa adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y dictar otras disposiciones sobre la contabilidad pública. Sin embargo, la figura del contador general de la nación, se dio origen mediante el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia.

De acuerdo con la investigación que se desarrolla se extraen los artículos de la citada ley que tienen un impacto significativo en este trabajo.

11.5 Artículos Representativos:

Artículo 1º. Contaduría General de la Nación. A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con Personería Jurídica, autonomía presupuestal, técnica, administrativa y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación salarios y prestaciones. (Ley 298, 1996)

11.6 Definición contabilidad pública y los organismos que la integran

De acuerdo al artículo 7º de la Ley 298 de 1996, el Sistema Nacional de Contabilidad Pública es:

el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública. (Ley 298, 1996)

Por otra parte el artículo 9º hace referencia a los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional así,

La de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos. (Ley 298, 1996)

Y de acuerdo al artículo 10º, explica el alcance de la contabilidad pública,

Comprende además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos. (Ley 298, 1996)

11.7 Funciones del Contador General de la Nación

Las funciones de la Contador General de la Nación se describen en el Artículo 3º de la Ley 298 de 1996, las cuales consisten en las siguientes:

- a) Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país.*
- b) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos del sector central nacional. (Ley 298, 1996)*

- c) *Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación.*
- d) *Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política.*
- e) *Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la presente ley.*
- f) *Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.*
- g) *Expedir los actos administrativos que le correspondan, así como los reglamentos, manuales e instructivos que sean necesarios para el cabal funcionamiento de la Contaduría General de la Nación.*
- h) *Suscribir los contratos, y ordenar los gastos y pagos que requiera la Contaduría General de la Nación, de conformidad con la ley.*
- i) *Decidir los recursos de reposición y las solicitudes de revocatoria directa interpuestos contra los actos que expida.*
- j) *Ejercer la representación legal de la Contaduría General de la Nación, para todos los efectos legales. (Ley 298, 1996)*

- k) *Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley.*
- l) *Reasignar y distribuir competencias entre las distintas dependencias para el mejor desempeño de las funciones de la Contaduría General de la Nación;*
- m) *Decidir sobre las actividades de carácter nacional e internacional en las cuales deba participar la Contaduría General de la Nación.*
- n) *Nombrar, remover y trasladar a los funcionarios de la Contaduría General de la Nación, de conformidad con las disposiciones legales.*
- o) *Las demás que le asigne la ley. (Ley 298, 1996)*

11.8 Modificación a la estructura de la Contaduría General de la Nación

Por medio del Decreto 143 de 2004, se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación.

“Artículo 3°. Estructura. La estructura de la Contaduría General de la Nación será la siguiente:

- 1) *Despacho del Contador General de la Nación.*
- 2) *Subcontaduría General y de Investigación.*
- 3) *Subcontaduría de Centralización de la Información.*
- 4) *Subcontaduría de Consolidación de la Información.*
- 5) *Secretaría General.*
- 6) *Órganos de asesoría y coordinación.*
 - *Comisión de Personal.*
 - *Comité de Coordinación del Sistema de Control Interno.” (Decreto 143, 2004)*

Este decreto también determina las funciones de sus dependencias, por lo cual se adiciona él:

“Artículo 2°. Funciones Generales. Numeral 21. Establecer y desarrollar programas de capacitación, asesoría y divulgación, de las normas, procedimientos y avances de los estudios sobre contabilidad pública y temas relacionados.”

(Decreto 143, 2004)

11.9 Aspectos relevantes del Plan General de Contabilidad Pública

El Plan General de la Contabilidad Pública, constituye el marco conceptual por medio del cual se establece el referente teórico, para definir y delimitar el entorno, la estructura y los elementos del Sistema Nacional de la Contabilidad Pública. (SNCP).

Lo que se pretende con el marco conceptual es presentar:

- La caracterización del entorno.
- La definición de la entidad contable pública.
- Los usuarios de la información.
- Los propósitos del SNCP.
- Los objetivos de la información.
- Las características cualitativas de la información.
- Los principios de la contabilidad pública.
- Las normas técnicas de contabilidad pública. (CGN [a], 2007, p. 9)

En armonía con las pretensiones del marco conceptual, se establecen sus objetivos, entre los que se resaltan:

- Apoyar a los usuarios en la interpretación y aplicación de las normas.
- Aportar en el proceso de construcción de la información contable.
- Apoyar a los evaluadores de la información. (CGN [a], 2007, p. 9)

La información que genera la contabilidad pública, con base en lo que establece el PGCP, servirá a los usuarios para una eficaz y dinámica toma de decisiones. Por la tanto y de acuerdo con el marco conceptual, la información generada se refiere a:

“55. El cumplimiento de la legalidad, la rendición de cuentas y el control administrativo, fiscal, disciplinario y ciudadano sobre la gestión eficiente; y el uso, mantenimiento y salvaguarda de los recursos públicos, conforme a lo previsto en la Constitución, la ley, los presupuestos, planes, programas y proyectos aprobados.
(CGN [a], 2007, p. 21)

56. La situación financiera, económica, social y ambiental de las entidades del sector público referida a la gestión de los recursos y al mantenimiento del patrimonio público, conforme a lo previsto por la política económica y social, así como a los criterios económicos y financieros de otros agentes inversores o acreedores. (CGN [a], 2007, p. 21)

57. El logro de objetivos, metas y nivel de desempeño de las entidades del Sector Público en cumplimiento de las funciones de cometido estatal; su capacidad para mantener el nivel y calidad de los servicios y bienes públicos producidos; la eficiencia en el uso de recursos escasos; la eficacia en la ejecución de planes, proyectos y programas y, su capacidad para el cumplimiento de los compromisos actuales. (CGN [a], 2007, p. 21)

58. El impacto de la gestión y uso de los recursos públicos en el ámbito económico, social y ambiental, orientados a la intervención en beneficio de la comunidad.

(CGN [a], 2007, p. 22)

Los usuarios aceptan la información generada por la contabilidad pública, ya sea en forma de estados, reportes o informes contables, porque confían en el sistema que la produce. Por este motivo, se requieren de criterios homogéneos y comparables para soportar la información contable producida por un sistema.

En el marco conceptual se identifican a los usuarios de la información contable, quienes son:

“46. La comunidad y los ciudadanos, cuyo bienestar y convivencia es el objetivo de las funciones de cometido estatal, en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en información contable pública transparente que les permita conocer la gestión, el uso y condición de los recursos y el patrimonio públicos. (CGN [a], 2007, p. 19)

47. Los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social requieren información contable con el fin de orientar la política pública; coordinar los cursos de acción de las entidades del Sector Público dirigiéndolas hacia el interés general; mejorar la gestión eficiente de los recursos públicos, así como para efectos de compilación, evaluación y análisis de las políticas; evaluar el resultado fiscal y la situación del endeudamiento público; el ahorro y la inversión pública; la regulación de los precios y las tarifas, y planear la redistribución de la renta y la riqueza. (CGN [a], 2007, pp. 19-20)

48. *Los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos, exigen la información contable para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la financiación de programas, nuevas obras o proyectos por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto público.* (CGN [a], 2007, p. 20)

49. *Las instituciones de control externo, que con base en el sistema de contabilidad y la información individual o agregada reportada por la entidad contable pública, desarrollan controles de tipo fiscal, disciplinario, político y ciudadano sobre el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda de los recursos y el patrimonio públicos.* (CGN [a], 2007, p. 20)

50. *Las propias entidades y sus gestores, interesados en realizar seguimiento y control interno a sus operaciones por medio del sistema de contabilidad, así como preparar estados, informes y reportes contables con el fin de conocer su situación financiera, económica, social y ambiental, para realizar una gestión eficiente de los recursos públicos, influir en los cursos de su acción, mantener y salvaguardar el patrimonio público y rendir cuentas a los órganos de control administrativo, fiscal, político y ciudadano.* (CGN [a], 2007, p. 20)

51. *La Contaduría General de la Nación, para los fines de consolidación y gestión de la información contable pública.* (CGN [a], 2007, p. 20)

52. *Los agentes nacionales o internacionales que entregan recursos para contribuir a la financiación o prestación de servicios o que realizan inversiones en, y con, las entidades del Sector Público requieren información con el objeto de hacer*

seguimiento a la destinación de los recursos, al cumplimiento de los compromisos, así como conocer la continuidad operativa de la entidad, el riesgo, la solvencia, la capacidad de gestión para generar flujos de efectivo, la capacidad de pago de sus acreencias y tomar las decisiones que les son inherentes. (CGN [a], 2007, pp. 20-21)

53. Otras personas naturales o jurídicas, privadas o públicas, grupos de investigación, académicos, gremios económicos, medios de comunicación, agencias internacionales, analistas de inversión, entre otros, que demandan información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental de las entidades del Sector Público, para que sirva como fuente de compilación, investigación y divulgación, de acuerdo con necesidades particulares.” (CGN [a], 2007, p. 21)

En este orden de ideas, la contabilidad pública está dirigida a los usuarios, generando un producto para la toma acertada y eficiente de decisiones; este producto es el resultado final de un sistema contable, que debe contar con criterios homogéneos y comparables. En este sentido es que se elabora el PGCP.

11.10 Generalidades del Proceso de Consolidación

De acuerdo al proceso estipulado por la CGN, se establece que la consolidación es un proceso que se realiza para transformar la información contable de las diferentes entidades del sector público, por medio del sistema “Consolidador de Hacienda e información pública” (CHIP), el cual presenta la información financiera, económica, social y ambiental como si se tratara de un solo ente. (CGN [b], 2014)

El proceso de consolidación se lleva a cabo mediante la realización de una serie de procesos secuenciales, con el fin de conformar un único estado financiero. Eliminando las operaciones recíprocas, para determinar y registrar los saldos por conciliar a que haya lugar, de igual forma se reconoce la participación de los terceros en el patrimonio quedando los estados financieros consolidados como definitivos. (CGN [b], 2014)

Para la consolidación del sector Público debemos definir los siguientes aspectos:

Análisis de cobertura: En esta etapa se debe realizar una revisión de las condiciones de la información contable para posteriormente realizar el debido proceso de consolidación.

Cargue de la información contable básica de entidades: Consiste en trasladar la información del sistema CHIP central a la base central de consolidación de un periodo determinado.

Parámetros del proceso de consolidación: aquí se establecen los lineamientos que determinan las características de la información a consolidar como son:

- Catálogo integral de cuentas.
- Periodo a consolidar.
- Inclusión y exclusión de entidades. (CGN [b], 2014)

11.11 Importancia de los estados financieros en la toma de decisiones

Los estados financieros, no son más que informes que resumen el total de las transacciones realizadas en una entidad, estos informes dan a conocer la situación económica, financiera y el hoy en día en un determinado periodo.

Los estados financieros son útiles para todos los usuarios entre ellos los accionistas o propietarios de la compañía, los trabajadores, los directivos, los clientes, proveedores, entidades financieras, entre otros. Por lo cual se constituyen como la principal fuente y base para la toma de decisiones, pues a partir de ellos se puede determinar la viabilidad de invertir o no invertir en la compañía.

De igual forma, aplicando unos indicadores a estos estados financieros se podría determinar:

La liquidez que tiene la compañía es decir la capacidad para cubrir el pago de las deudas a corto y largo plazo. (Horngren, Sundem, & Elliott, 1999)

El nivel de endeudamiento que se tiene con terceros sobre los activos de la compañía. (Horngren, Sundem, & Elliott, 1999)

Márgenes de utilidad, las cuales miden la eficiencia de la entidad en la utilización de sus activos. (Horngren, Sundem, & Elliott, 1999)

Visto desde otro punto de vista, los estados financieros pueden trazar las metas y el horizonte de una compañía.

12 ANALISIS FINANCIERO E IMPORTANCIA DEL PASIVO PENSIONAL

12.1 Pasivo pensional como elemento de mayor importancia

El pasivo pensional son todas las obligaciones, deudas y reservas que se tienen con las personas que realizan o realizaron aportes a la seguridad social (pensiones). Realizando la validación del porcentaje de participación dentro de los pasivos se evidencia que el

mismo no excede para los años 2014 y 2013 del 0.4%, por lo que a simple vista pensaríamos que no es relevante entrar en detalle de este rubro, sin embargo el hecho generador y la importancia del mismo en las finanzas de la nación, hace que sea indispensable entrar en detalle de este rubro.

El pasivo pensional dentro de los dictámenes emitidos por la (CGR) tienen un capítulo completo, debido a que las diferencias en los cálculos actuariales reflejan una subestimación, la cual incide directamente en el presupuesto de la nación y en los recursos que se deben destinar para cubrir estas obligaciones; las cuales no se reflejan razonablemente.

Por otra parte conforme a la ley 100 de 1993, obliga a los entes territoriales a estimar la magnitud de la deuda con sus trabajadores, pensionados y retirados, esto para evidenciar el tamaño de su pasivo pensional, y poder comenzar a constituir y/o provisionar las respectivas reservas, puesto que no tener este pasivo claro, conlleva riesgos frente a su estabilidad fiscal y su futuro como entidades viables y autónomas.

12.2 Gestión de recursos que sustentan el pasivo pensional

Todas las entidades que posean recursos destinados para el pago o cumplimiento del pasivo pensional, deben depositarlos en cuentas específicas de la reserva financiera actual. La Ley 549 de 1999 dicta las normas que se encuentran orientadas a la financiación del pasivo pensional de las entidades territoriales, con el fin de asegurar la estabilidad económica del estado. Es importante resaltar, que de igual forma menciona que los pasivos pensionales deben estar cubiertos en un cien por ciento (100%), en un término no mayor de treinta (30) años.

Las siguientes son algunas de las acciones que las entidades deberán emprender para el cumplimiento de la Ley 549 de 1999:

Artículo 2º

- 1) *Los nuevos recursos que sean transferidos a los departamentos y distritos por concepto de situado fiscal originado en los recursos recaudados por razón del impuesto a las transacciones financieras a que se refiere el artículo 117 de la ley del Plan de Desarrollo, los cuales se destinarán a atender pasivos pensionales territoriales de las áreas de salud y educación, y se repartirán entre dichas áreas y entre departamentos y distritos, en la misma proporción en que se distribuya entre los sectores y entidades mencionadas el situado fiscal en el respectivo año.*
- 2) *Los que se produzcan por razón del incremento porcentual en la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación, que se realice a partir del año 2000, incluido este último, de acuerdo con el parágrafo del Artículo 357 de la constitución política, que se distribuirá entre las cuentas de las entidades territoriales en la misma forma en que se distribuyan las participaciones en los ingresos de la Nación.*
- 3) *Para el año 2000 y siguientes un porcentaje no superior al siete por ciento (7%) de los recursos del Fondo Nacional de Regalías, y que no comprometan los recursos de destinación específica de las entidades territoriales. Estos recursos se distribuirán entre las cuentas de las entidades territoriales con los mismos criterios que se aplican para la distribución de los recursos de inversión del Fondo Nacional de Regalías.*

- 4) *El diez por ciento (10%) de los recursos provenientes de privatizaciones nacionales en los términos del Artículo 23 de la Ley 226 de 1995, los cuales se distribuirán por partes iguales entre el municipio, departamento y distrito, si fuere el caso, en el cual esté ubicada la actividad principal de la empresa cuyas acciones se enajenen.*
- 5) *Derogado por el Art. 160, Ley 1151 de 2007.*
- 6) *A partir del 1º de enero del año 2000, el veinte por ciento (20%) de los bienes cuyo dominio se extinga a favor de la Nación, en virtud de la aplicación de la Ley 333 de 1997 y las normas que la complementen o adicionen. Dichos bienes continuarán siendo administrados por las autoridades previstas en las disposiciones vigentes, con la participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y deberán ser enajenados para que con su producto y el de su administración se incremente el valor del Fondo. (Ley 549, 1999)*
- 7) *A partir del 1º de enero del año 2000, el veinte por ciento (20%) de los bienes cuyo dominio se extinga a favor de la Nación, en virtud de la aplicación de la Ley 333 de 1997 y las normas que la complementen o adicionen. Dichos bienes continuarán siendo administrados por las autoridades previstas en las disposiciones vigentes, con la participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y deberán ser enajenadas para que con su producto y el de su administración se incremente el valor del Fondo.*
- 8) *A partir del 1º de enero del año 2000, el 15% de los ingresos producto de la enajenación al sector privado de acciones o activos de las entidades territoriales.*

- 9) *A partir del 1º de enero del año 2001, el 20% del producto del impuesto de registro.*
- 10) *A partir del año 2001, el 5% de los ingresos corrientes de libre destinación del respectivo departamento. Dicho porcentaje se incrementará anualmente en un punto porcentual, de tal manera que a partir del año 2006, inclusive, se destine al Fondo el 10% de los ingresos corrientes de libre destinación de la respectiva entidad territorial. (Ley 549, 1999)*
- 11) *Los ingresos que se obtengan por la explotación del Loto Único Nacional, el cual organizará el Gobierno Nacional dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Dichos recursos se destinarán a atender el pasivo pensional del sector salud en las entidades territoriales. Inicialmente los recursos tendrán por objeto cubrir la responsabilidad de financiamiento de dicho pasivo prevista en la ley 60 de 1993, para lo cual la asignación de los recursos se distribuirá entre la nación y las entidades territoriales en la misma proporción en que deben financiarse estos pasivos pensionales, prevista por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y las disposiciones que la adicionen o reformen. Una vez cubierta la responsabilidad de financiamiento compartida de acuerdo con la mencionada ley, el producto del Loto se destinará a financiar el resto del pasivo pensional del sector salud, de las entidades territoriales.*
- 12) *A partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional. (Ley 549, 1999)*

Artículo 3º Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet.

Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley. (Ley 549, 1999)

Artículo 4º Pasivo pensional como proyecto prioritario. Dentro del Plan de Desarrollo de la respectiva entidad deberá incluirse como proyecto prioritario la constitución de las reservas necesarias y su administración a través del Fonpet, para cubrir el pasivo pensional, en los términos de ley. (Ley 549, 1999)

Artículo 5º Transferencia de activos fijos. El Gobierno podrá fijar los parámetros generales conforme a los cuales el Consejo Directivo del Fondo podrá autorizar que se entregue a las entidades territoriales un monto de recursos líquidos no superior al treinta por ciento (30%) del saldo de la cuenta de la entidad, con destino al pago de las obligaciones pensionales, proveniente de las fuentes de recursos previstas en los numerales 1, 2, 3, 8, 9, 10 y 11 del artículo 2o. de la presente ley. A cambio de estos recursos, se deberán entregar por las entidades

territoriales activos fijos que podrán ser administrados en encargos fiduciarios.

Dichos activos serán enajenados, en la medida en que se requiera, y los recursos allí obtenidos se transferirán al Fonpet. (Ley 549, 1999)

12.3 Principales sustentos a los hallazgos de los años 2014 y 2013

Año 2013

- No se establecieron mesas y sesiones de trabajo entre los auditores y la (CGN).
- La auditoría no hizo presencia en las instalaciones de la (CGN) en ningún momento.
- La forma e información que se entregó a los auditores, fue la misma que se utilizó para los años anteriores.
- No se aplicaron las técnicas formales de auditoría, las cuales corresponden a: inspección, investigación, observación y/o comprobación para evidenciar que las consolidaciones de información efectivamente se han realizado.
- No se llevó a cabo el proceso de cierre de auditoría, tal como se establece en el contexto SICA.
- El registro de las actualizaciones del cálculo actuarial de pensiones, y el reconocimiento de las liquidaciones de bonos pensionales y la amortización corresponden a registros manuales, el cual algunas entidades los realizan manualmente. Por lo tanto, se hará una convocatoria a una mesa de trabajo para tratar los conceptos de comprobantes manuales.
- Las diferencias en los cálculos realizados para la deuda pública “pasivo pensional” son fundamentalmente metodológicas.

- La salvedades tomadas en su conjunto no superan el 10% del total de los activos o de los pasivos más patrimonio, por lo tanto y de acuerdo con los porcentajes establecidos en la “Guía de Auditoría de la Contraloría General de la República”, el dictamen del año 2013 corresponde a una opinión con “Salvedades”
- Las variaciones tanto del activo, pasivo y patrimonio no se pueden sumar debido a las diferencas entre sobrestimación y subestimación. Las variaciones se deben comparar con materialidad. Por tanto, esta realidad correspondería a un dictamen sin salvedades.

Año 2014

- Efectivamente existen diferencias entre el saldo final 2013 e inicial 2014, donde la principal diferencia corresponde a la entidad Municipio Rio Quito, dado que transmitió la información en pesos para el primer periodo del 2014. La (CGN) con el propósito de mejorar la calidad de información ha adelantado acciones para el proceso de consolidación.
- Dadas las diferencias materiales indicadas en el Dictamen del 2014, la (CGN) menciona que las mismas obedecen a la consolidación de la información, en donde la principal causa es la parametrización en cuentas, fuera de esto hay algunas diferencias no afectan el resultado del ejercicio.
- La omisión de las 323 entidades omisas en el informe consolidado del sector público, no es representativo desde el punto de vista cuantitativo, dado que las cifras omitidas no tienen materialidad para desvirtuar los resultados presentados.

- Diferencias en operaciones recíprocas, dada la aplicación o entendimiento de conceptos.

12.4 Análisis de los estados financieros consolidados año 2013, 2014 y 2015

12.4.1 Discrepancia de los estados financieros del año 2015

Teniendo en cuenta el informe de auditoría del año 2015, realizado por la Contraloría General de la República en la que no emite una opinión sobre los estados financieros consolidados; se ha decidido realizar la investigación sobre los años 2013 y 2014. Toda vez que los estados contables de la Nación, a 31 de diciembre de 2015, fueron elaborados bajo dos marcos normativos lo cual impide que la información sea homogénea y comparable.

El primero es el régimen de contabilidad pública para las entidades de gobierno y las empresas que no cotizan en el mercado de valores, ni captan o administran ahorro del público. El segundo, es el Decreto 2784 de 2012 (actualmente Decreto 2615 de 2014) que incluyó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incorporadas parcialmente al régimen de contabilidad pública mediante la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones (Resoluciones 598 de 2014, 662 de 2015 y 024 de 2016). Una de las principales razones que llevo a la (CGR) a emitir su concepto como abstención de opinión, es que al aplicarse diferentes marcos normativos a la contabilidad nacional se genera una problemática de comparabilidad debido a la homologación en las cuentas, como lo expresó la (CGN) no se realizó la revelación suficiente que pudiera determinar el grado de esta afectación, ni la conciliación de los efectos de los saldos del catálogo del marco de la

Resolución 743 de 2013, sobre los saldos del catálogo de cuentas versión 2007.13 en el que finalmente fueron presentados los estados financieros de la Nación.

La (CGR) manifiesta que para dar su opinión debe evaluar los elementos de las incorrecciones, las incertidumbres y limitaciones, para así través de una tasa evaluarse su materialidad y generalidad, basado en el nivel de importancia relativa, el componente de incertidumbres y limitaciones, que se vio afectado por diferentes situaciones como cambios normativos, falta de coordinación interinstitucional para la conciliación y ajuste de las operaciones recíprocas, así como problemas de incertidumbres en las cuentas de los balances individuales de las entidades.

En cuanto al Rubro de importancia, dentro del trabajo de investigación para el año 2015, con el nuevo procedimiento se afecta la estructura patrimonial del Balance de la Hacienda Pública, ya que no se tratan las partidas como contingencias y tampoco se amortizan. Otro efecto de este cambio de normatividad se encuentra, en que los recursos de los fondos de reserva como cotizaciones, aportes estatales, aportes del fondo de solidaridad pensional, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales, título pensionales, reintegros pensionales, recuperación de cartera e intereses de mora, entre otros; que antes de 2015 se registraban en cuentas de ingresos ahora el registro se hace directamente en el patrimonio en la cuenta capital de los fondos de reserva pensionales.

En la siguiente grafica podemos identificar los tres modelos de contabilidad, en los cuales se encuentran divididas las entidades del estado para consolidación de sus estados financieros.



Ilustración 1 Modelos de Contabilidad

Fuente. Ministerio de Hacienda

12.4.2 Activo, Pasivo y patrimonio 2014 y 2013 dictaminados y reconstruidos con hallazgos de informes de Auditoría

Activos dictaminados

Tabla 1 Activos Consolidados de la nación

ACTIVOS CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Efectivo	44.004,4	7,9%	43.127,6	8,1%	876,8	2,0%
Inversiones e instrumentos derivados	77.804,1	13,9%	75.450,3	14,2%	2.353,8	3,1%
Rentas por cobrar	8.862,9	1,6%	9.691,9	1,8%	-829,0	-8,6%
Deudores	115.614,3	20,7%	110.296,6	20,8%	5.317,7	4,8%
Inventarios	7.069,7	1,3%	6.732,8	1,3%	336,9	5,0%
Propiedades, planta y equipo	85.395,3	15,3%	77.823,8	14,7%	7.571,5	9,7%
Otros activos	91.508,4	16,3%	85.694,9	16,2%	5.813,5	6,8%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-11.849,6	-2,1%	-12.627,2	-2,4%	777,6	-6,2%
Bienes de uso público e históricos y culturales	64.394,0	11,5%	56.197,4	10,6%	8.196,6	14,6%
Recursos naturales no renovables	76.968,2	13,7%	77.004,5	14,5%	-36,3	0,0%
Saldos de operaciones recíprocas en inversiones patrimoniales	65,5	0,0%	821,4	0,2%	-755,9	-92,0%
Resto de salvedades en activos		0,0%		0,0%	0,0	0,0%
TOTAL ACTIVO	559.837,2	100,0%	530.214,0	100,0%	29.623,2	-60,7%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 2 Activos Corrientes Consolidados

ACTIVOS CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Efectivo	44.004,4	26,5%	43.127,6	25,8%	876,8	2,0%
Inversiones e instrumentos derivados	52.297,8	31,5%	50.073,4	29,9%	2.224,4	4,4%
Rentas por cobrar	8.862,9	5,3%	9.691,9	5,8%	-829,0	-8,6%
Deudores	56.058,6	33,8%	57.670,9	34,5%	-1.612,3	-2,8%
Inventarios	7.069,7	4,3%	6.732,8	4,0%	336,9	5,0%
Propiedades, planta y equipo	151,0	0,1%	208,5	0,1%	-57,5	-27,6%
Otros activos	4.332,7	2,6%	5.704,3	3,4%	-1.371,6	-24,0%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-6.815,8	-4,1%	-5.875,8	-3,5%	-940,0	16,0%
Resto de salvedades en activos		0,0%		0,0%	0,0	0,0%
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	165.961,3	100,0%	167.333,6	100,0%	-1.372,3	-0,8%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 3 Activos Corrientes No Consolidados

ACTIVOS NO CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Inversiones e instrumentos derivados	25.506,3	6,5%	25.376,9	7,0%	129,4	0,5%
Deudores	59.555,7	15,1%	52.625,7	14,5%	6.930,0	13,2%
Propiedades, planta y equipo	85.244,3	21,6%	77.615,3	21,4%	7.629,0	9,8%
Bienes de uso público e históricos y culturales	64.394,0	16,3%	56.197,4	15,5%	8.196,6	14,6%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-5.033,8	-1,3%	-6.751,4	-1,9%	1.717,6	-25,4%
Recursos naturales no renovables	76.968,2	19,5%	77.004,5	21,2%	-36,3	0,0%
Otros activos	87.175,7	22,1%	79.990,6	22,0%	7.185,1	9,0%
Saldos de operaciones recíprocas en inversiones patrimoniales	65,5	0,0%	821,4	0,2%	-755,9	-92,0%
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	393.875,9	100,0%	362.880,4	100,0%	30.995,5	8,5%

Fuente: Elaborado por el autor

Activos reconstruidos

Tabla 4 Activos reconstruidos consolidados

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
	Efectivo	44.576,4	7,9%	43.127,6	8,1%	1.448,8
Inversiones e instrumentos derivados	77.392,1	13,6%	75.450,3	14,2%	1.941,8	2,6%
Rentas por cobrar	8.887,9	1,6%	8.695,9	1,6%	192,0	2,2%
Deudores	121.023,3	21,3%	108.678,6	20,5%	12.344,7	11,4%
Inventarios	7.061,7	1,2%	6.732,8	1,3%	328,9	4,9%
Propiedades, planta y equipo	85.074,3	15,0%	78.038,8	14,7%	7.035,5	9,0%
Otros activos	92.927,4	16,4%	86.109,9	16,3%	6.817,5	7,9%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-11.849,6	-2,1%	-12.627,2	-2,4%	777,6	-6,2%
Bienes de uso público e históricos y culturales	65.035,0	11,5%	57.390,4	10,8%	7.644,6	13,3%
Recursos naturales no renovables	76.995,2	13,6%	77.004,5	14,5%	-9,3	0,0%
Saldos de operaciones recíprocas en inversiones patrimoniales	65,5	0,0%	821,4	0,2%	-755,9	-92,0%
Resto de salvedades en activos	0,0	0,0%	275,0	0,1%	-275,0	-100,0%
TOTAL ACTIVO	567.189,2	100,0%	529.698,0	100,0%	37.491,2	7,1%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 5 Activos reconstruidos corrientes consolidados

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
	Efectivo	44.576,4	25,8%	43.127,6	26,0%	1.448,8
Inversiones e instrumentos derivados	51.885,8	30,1%	50.073,4	30,2%	1.812,4	3,6%
Rentas por cobrar	8.887,9	5,1%	8.695,9	5,3%	192,0	2,2%
Deudores	61.467,6	35,6%	56.052,9	33,8%	5.414,7	9,7%
Inventarios	7.061,7	4,1%	6.732,8	4,1%	328,9	4,9%
Propiedades, planta y equipo	-170,0	-0,1%	423,5	0,3%	-593,5	-140,1%
Otros activos	5.751,7	3,3%	6.119,3	3,7%	-367,6	-6,0%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-6.815,8	-3,9%	-5.875,8	-3,5%	-940,0	16,0%
Resto de salvedades en activos	0,0	0,0%	275,0	0,2%	-275,0	-100,0%
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	172.645,3	100,0%	165.624,6	100,0%	7.020,7	4,2%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 6 Activos No Reconstruido Corrientes Consolidados

RECONSTRUIDOS
ACTIVOS NO CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Inversiones e instrumentos derivados	25.506,3	6,5%	25.376,9	7,0%	129,4	0,5%
Deudores	59.555,7	15,1%	52.625,7	14,5%	6.930,0	13,2%
Propiedades, planta y equipo	85.244,3	21,6%	77.615,3	21,3%	7.629,0	9,8%
Bienes de uso público e históricos y culturales	65.035,0	16,5%	57.390,4	15,8%	7.644,6	13,3%
Saldos de operaciones recíprocas en los activos (cr)	-5.033,8	-1,3%	-6.751,4	-1,9%	1.717,6	-25,4%
Recursos naturales no renovables	76.995,2	19,5%	77.004,5	21,2%	-9,3	0,0%
Otros activos	87.175,7	22,1%	79.990,6	22,0%	7.185,1	9,0%
Saldos de operaciones recíprocas en inversiones patrimoniales	65,5	0,0%	821,4	0,2%	-755,9	-92,0%
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	394.543,9	100,0%	364.073,4	100,0%	30.470,5	8,4%

Fuente: Elaborado por el autor

Pasivos dictaminados

Tabla 7 Pasivos Consolidados

PASIVOS CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de crédito público y financiamiento banca central	313.705,7	45,8%	252.954,1	42,2%	60.751,6	24,0%
Pasivos estimados	171.226,5	25,0%	162.179,0	27,1%	9.047,5	5,6%
Otros pasivos	87.209,8	12,7%	79.032,5	13,2%	8.177,3	10,3%
Cuentas por pagar	64.749,3	9,5%	60.866,2	10,2%	3.883,1	6,4%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	22.212,9	3,2%	21.293,2	3,6%	919,7	4,3%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	18.521,8	2,7%	14.971,0	2,5%	3.550,8	23,7%
Otros bonos y títulos emitidos	16.499,7	2,4%	15.535,4	2,6%	964,3	6,2%
Obligación laborales y de seguridad social integral	2.992,5	0,4%	2.666,9	0,4%	325,6	12,2%
Saldos de operaciones recíprocas en los pasivos (db)	(12.369,1)	-1,8%	(10.497,5)	-1,8%	-1.871,6	17,8%
TOTAL PASIVO	684.749,1	100,0%	599.000,8	100,0%	85.748,3	14,3%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 8 Pasivos Corrientes Consolidados

PASIVOS CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de credito publico y financiamiento banca central	30.274,3	4,4%	26.953,0	4,5%	3.321,3	12,3%
Pasivos estimados	41.325,0	6,0%	35.876,2	6,0%	5.448,8	15,2%
Otros pasivos	77.130,0	11,3%	68.139,0	11,4%	8.991,0	13,2%
Cuentas por pagar	63.998,8	9,3%	59.798,2	10,0%	4.200,6	7,0%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	17.046,8	2,5%	14.988,6	2,5%	2.058,2	13,7%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	7.501,8	1,1%	7.437,6	1,2%	64,2	0,9%
Otros bonos y titulos emitidos	8.089,1	1,2%	8.695,2	1,5%	-606,1	-7,0%
Obligacion laborales y de seguridad social integral	2.978,6	0,4%	2.650,3	0,4%	328,3	12,4%
Saldos de operaciones reciprocas en los pasivos (db)	(8.567,1)	-1,3%	(8.096,1)	-1,4%	-471,0	5,8%
TOTAL PASIVO CORRIENTE	239.777,3	35,0%	216.442,0	36,1%	23.335,3	10,8%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 9 Pasivos No Corrientes Consolidados

PASIVOS NO CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de credito publico y financiamiento banca central	283.431,3	63,7%	226.001,1	59,1%	57.430,2	25,4%
Pasivos estimados	129.901,5	29,2%	126.302,9	33,0%	3.598,6	2,8%
Otros pasivos	10.079,8	2,3%	10.893,5	2,8%	-813,7	-7,5%
Cuentas por pagar	750,5	0,2%	1.068,0	0,3%	-317,5	-29,7%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	5.166,1	1,2%	6.304,7	1,6%	-1.138,6	-18,1%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	11.020,0	2,5%	7.533,3	2,0%	3.486,7	46,3%
Otros bonos y titulos emitidos	8.410,6	1,9%	6.840,2	1,8%	1.570,4	23,0%
Obligacion laborales y de seguridad social integral	13,9	0,0%	16,5	0,0%	-2,6	-15,8%
Saldos de operaciones reciprocas en los pasivos (db)	(3.801,9)	-0,9%	(2.401,4)	-0,6%	-1.400,5	58,3%
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	444.971,8	100,0%	382.558,8	100,0%	62.413,0	16,3%

Fuente: Elaborado por el autor

Pasivos reconstruidos

Tabla 10 Pasivos Reconstruidos Consolidados

RECONSTRUIDOS PASIVOS CONSOLIDADOS DE LA NACION COMPARATIVO 2014 - 2013 A 31 DE DICIEMBRE						
Miles de millones de pesos						
CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de credito publico y financiamiento banca central	313.711,7	46,0%	252.954,1	41,7%	60.757,6	24,0%
Pasivos estimados	168.220,5	24,7%	162.179,0	26,8%	6.041,5	3,7%
Otros pasivos	87.202,8	12,8%	78.471,5	12,9%	8.731,3	11,1%
Cuentas por pagar	65.325,3	9,6%	59.788,2	9,9%	5.537,1	9,3%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	22.210,9	3,3%	21.293,2	3,5%	917,7	4,3%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	18.232,8	2,7%	14.971,0	2,5%	3.261,8	21,8%
Otros bonos y titulos emitidos	16.499,7	2,4%	15.535,4	2,6%	964,3	6,2%
Obligacion laborales y de seguridad social integral	2.995,5	0,4%	11.296,9	1,9%	-8.301,4	-73,5%
Saldos de operaciones reciprocas en los pasivos (db)	(12.369,1)	-1,8%	(10.497,5)	-1,7%	-1.871,6	17,8%
TOTAL PASIVO	682.030,1	100,0%	605.991,8	100,0%	76.038,3	12,5%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 11 Pasivos Reconstruidos Corrientes Consolidados

RECONSTRUIDOS PASIVOS CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION COMPARATIVO 2014 - 2013 A 31 DE DICIEMBRE						
Miles de millones de pesos						
CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de credito publico y financiamiento banca central	30.280,3	12,8%	27.771,0	12,3%	2.509,3	9,0%
Pasivos estimados	38.319,0	16,2%	35.876,2	15,8%	2.442,8	6,8%
Otros pasivos	77.123,0	32,5%	68.363,0	30,2%	8.760,0	12,8%
Cuentas por pagar	64.574,8	27,2%	60.342,2	26,6%	4.232,6	7,0%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	17.044,8	7,2%	14.988,6	6,6%	2.056,2	13,7%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	7.212,8	3,0%	7.437,6	3,3%	-224,8	-3,0%
Otros bonos y titulos emitidos	8.089,1	3,4%	8.695,2	3,8%	-606,1	-7,0%
Obligacion laborales y de seguridad social integral	2.981,6	1,3%	11.280,3	5,0%	-8.298,7	-73,6%
Saldos de operaciones reciprocas en los pasivos (db)	(8.567,1)	-3,6%	(8.096,1)	-3,6%	-471,0	5,8%
TOTAL PASIVO CORRIENTE	237.058,3	100,0%	226.658,0	100,0%	10.400,3	4,6%

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 12 Pasivos Reconstruidos No Corrientes Consolidados

RECONSTRUIDOS
PASIVOS NO CORRIENTES CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014		2013		Variación	
	VALOR	% PAR	VALOR	% PAR	Abs.	%
Operaciones de credito publico y financiamiento banca central	283.431,3	63,7%	225.183,1	59,4%	58.248,2	25,9%
Pasivos estimados	129.901,5	29,2%	126.302,9	33,3%	3.598,6	2,8%
Otros pasivos	10.079,8	2,3%	10.108,5	2,7%	-28,7	-0,3%
Cuentas por pagar	750,5	0,2%	-554,0	-0,1%	1.304,5	-235,5%
Operaciones de banca central e instituciones financieras	5.166,1	1,2%	6.304,7	1,7%	-1.138,6	-18,1%
Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	11.020,0	2,5%	7.533,3	2,0%	3.486,7	46,3%
Otros bonos y titulos emitidos	8.410,6	1,9%	6.840,2	1,8%	1.570,4	23,0%
Obligacion laborales y de seguridad social integral	13,9	0,0%	16,5	0,0%	-2,6	-15,8%
Saldos de operaciones reciprocas en los pasivos (db)	(3.801,9)	-0,9%	(2.401,4)	-0,6%	-1.400,5	58,3%
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	444.971,8	100,0%	379.333,8	100,0%	65.638,0	17,3%

Fuente: Elaborado por el autor

Patrimonio dictaminado

Tabla 13 Patrimonio Consolidado de la Nación

PATRIMONIO CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014	2013	Variación	
	VALOR	VALOR	Abs.	%
Patrimonio	(145.851,1)	(90.229,7)	-55.621,4	61,6%
TOTAL PATRIMONIO	(145.851,1)	(90.229,7)	-55.621,4	61,6%

Fuente: Elaborado por el autor

Patrimonio reconstruido

Tabla 14 Patrimonio Consolidado

RECONSTRUIDOS
PATRIMONIO CONSOLIDADOS DE LA NACION
COMPARATIVO 2014 - 2013
A 31 DE DICIEMBRE

Miles de millones de pesos

CONCEPTO	2014	2013	Variación	
	VALOR	VALOR	Abs.	%
Patrimonio	(145.930,1)	(81.625,7)	-64.304,4	78,8%
TOTAL PATRIMONIO	(145.930,1)	(81.625,7)	-64.304,4	78,8%

Fuente: Elaborado por el autor

12.5 Indicadores financieros aplicados al estado financiero dictaminado

Tabla 15 Indicadores Financieros Dictaminados

INDICADORES DE LIQUIDEZ		AÑO 2014		AÑO 2013	
RAZON CORRIENTE	ACTIVO CORRIENTE	165.961,3	0,69	167.333,6	0,77
CORTO PLAZO=	PASIVO CORRIENTE	239.777,3	Veces	216.442,0	Veces
RAZON NO CORRIENTE	ACTIVO NO CORRIENTE	393.875,9	0,89	362.880,4	0,95
LARGO PLAZO=	PASIVO NO CORRIENTE	444.971,8	Veces	382.558,8	Veces
INDICADORES DE ENDEUDAMIENTO					
NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	PASIVO TOTAL	684.749,1	122%	599.000,8	113%
	ACTIVO TOTAL	559.837,2		530.214,0	
CONCENTRACION DEUDA A C.P =	PASIVO CORRIENTE	239.777,3	35%	216.442,0	36%
	PASIVO TOTAL	684.749,1		599.000,8	
LEVERAGE TOTAL =	PASIVO TOTAL	684.749,1	-469%	599.000,8	-664%
	PATRIMONIO	(145.851,1)		(90.229,7)	
LEVERAGE A C.P =	PASIVO CORRIENTE	239.777,3	-164%	216.442,0	-240%
	PATRIMONIO	(145.851,1)		(90.229,7)	

Fuente: Elaborado por el autor

12.5.1 Interpretación Indicadores financieros aplicados al estado financiero dictaminado año 2014

En este indicador se evidencia que no se tienen cubiertas las exigibilidades a corto plazo, dado que para el año 2014 por cada peso que tenemos en el activo, la nación cuenta con \$ 0.69 pesos de respaldo.

Tabla 16 Razón Corriente Corto Plazo

RAZÓN CORRIENTE CORTO PLAZO=	0,69
-------------------------------------	-------------

Fuente: Elaborado por el autor

En este indicador se evidencia que no se tienen cubiertas las exigibilidades a largo plazo, dado que para el año 2014 por cada peso que tenemos en el activo, la nación cuenta con \$ 0.89 pesos de respaldo.

Tabla 17 Razón Corriente Largo Plazo

RAZÓN NO CORRIENTE LARGO PLAZO=	0,89
---------------------------------	------

Fuente: Elaborado por el autor

En este indicador se evidencia que la nación no cuenta con recursos suficientes para cubrir una nueva deuda, dado que por cada peso que tiene en el activo, debe \$ 122 pesos, es decir, la participación que tienen los acreedores sobre los activos de la Nación es del 122%

Tabla 18 Nivel de Endeudamiento

NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	122%
--------------------------	------

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador evidenciamos que por cada peso en los activos de la Nación, \$ 35 pesos tienen vencimiento a corto plazo. Es decir, la participación que tienen los acreedores sobre los activos de la Nación a corto plazo es del 35%

Tabla 19 Concentración de la deuda a C.P,

CONCENTRACIÓN DEUDA A C.P =	35%
-----------------------------	-----

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador podemos evidenciar que tan comprometido se encuentra el patrimonio de la Nación, es importante mencionar que para este año el Patrimonio total se encuentra con saldo contrario a su naturaleza, por lo tanto es de entender que el indicador presente tal compromiso del patrimonio.

Tabla 20 LEVERAGE Total

LEVERAGE TOTAL =	-469%
------------------	-------

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador podemos evidenciar que tan comprometido se encuentra el patrimonio de la Nación con los pasivos a corto plazo, es importante mencionar que para este año el Patrimonio total se encuentra con saldo contrario a su naturaleza, por lo tanto es de entender que el indicador presente tal compromiso del patrimonio.

Tabla 21 LEVERAGE a Corto Plazo

LEVERAGE A C.P =	-164%
------------------	-------

Fuente: Elaborado por el autor

12.6 Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría

Tabla 22 Indicadores de Liquidez según hallazgos

INDICADORES DE LIQUIDEZ

		AÑO 2014		AÑO 2013	
RAZON CORRIENTE CORTO PLAZO=	ACTIVO CORRIENTE	172.645,3	0,73	165.624,6	0,73
	PASIVO CORRIENTE	237.058,3	Veces	226.658,0	Veces
RAZON NO CORRIENTE LARGO PLAZO=	ACTIVO NO CORRIENTE	394.543,9	0,89	364.073,4	0,96
	PASIVO NO CORRIENTE	444.971,8	Veces	379.333,8	Veces

INDICADORES DE ENDEUDAMIENTO

NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	PASIVO TOTAL	682.030,1	120%	605.991,8	114%
	ACTIVO TOTAL	567.189,2		529.698,0	
CONCENTRACION DEUDA A C.P =	PASIVO CORRIENTE	237.058,3	35%	226.658,0	37%
	PASIVO TOTAL	682.030,1		605.991,8	
LEVERAGE TOTAL =	PASIVO TOTAL	682.030,1	-467%	605.991,8	-742%
	PATRIMONIO	(145.930,1)		-81.625,7	
LEVERAGE A C.P =	PASIVO CORRIENTE	237.058,3	-162%	226.658,0	-278%
	PATRIMONIO	(145.930,1)		-81.625,7	

Fuente: Elaborado por el autor

12.6.1 Interpretación Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría

En este indicador se evidencia que no se tienen cubiertas las exigibilidades a corto plazo, dado que para este año por cada peso que tenemos en el activo, la nación cuenta con \$ 0.73 pesos de respaldo.

Tabla 23 Razón Corriente Corto Plazo

RAZÓN CORRIENTE CORTO PLAZO=	0,73
------------------------------	------

Fuente: Elaborado por el autor

En este indicador se evidencia que no se tienen cubiertas las exigibilidades a largo plazo, dado que para este año por cada peso que tenemos en el activo, la nación cuenta con \$ 0.89 pesos de respaldo.

Tabla 24 Razón No Corriente Largo Plazo

RAZÓN NO CORRIENTE LARGO PLAZO=	0,89
---------------------------------	------

Fuente: Elaborado por el autor

En este indicador se evidencia que la nación no cuenta con recursos suficientes para cubrir una nueva deuda, dado que por cada peso que tiene en el activo, debe \$ 120 pesos, es decir, la participación que tienen los acreedores sobre los activos de la Nación es del 120%

Tabla 25 Nivel de Endeudamiento

NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	120%
--------------------------	------

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador evidenciamos que por cada peso en los activos de la Nación, \$ 35 pesos tienen vencimiento a corto plazo. Es decir la participación que tienen los acreedores sobre los activos a corto plazo de la Nación es del 35%

Tabla 26 Concentración Deuda a Corto Plazo

CONCENTRACIÓN DEUDA A C.P =	35%
-----------------------------	-----

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador podemos evidenciar que tan comprometido se encuentra el patrimonio de la Nación, es importante mencionar que para este año el Patrimonio total se encuentra con saldo contrario a su naturaleza por lo tanto es de entender que el indicador presente tal compromiso del patrimonio.

Tabla 27 LEVERAGE Total

LEVERAGE TOTAL =	-467%
------------------	-------

Fuente: Elaborado por el autor

Con este indicador podemos evidenciar que tan comprometido se encuentra el patrimonio de la Nación con los pasivos a corto plazo, es importante mencionar que para este año el Patrimonio total se encuentra con saldo contrario a su naturaleza, por lo tanto es de entender que el indicador presente tal compromiso del patrimonio.

Tabla 28 LEVERAGE a Corto Plazo

LEVERAGE A C.P =	-162%
------------------	-------

Fuente: Elaborado por el autor

12.7 Comparación de indicadores entre estado financiero dictaminado y el estado financiero realizado con los hallazgos del informe de auditoría año 2014 y 2013

Año 2014

Tabla 29 Indicadores 2014

<u>INDICADORES</u>	<u>CON HALLAZGOS</u>	<u>SIN HALLAZGOS</u>	<u>VARIACION</u>
RAZON CORRIENTE CORTO PLAZO=	0,73	0,69	-0,04
RAZON CORRIENTE LARGO PLAZO=	0,89	0,89	0,00
NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	120%	122%	2%
CONCENTRACION DEUDA A C.P =	35%	35%	0%
LEVERAGE TOTAL =	-467%	-469%	-2%
LEVERAGE A C.P =	-162%	-164%	-2%

Fuente: Elaborado por el autor

Año 2013

Tabla 30 Indicadores 2013

<u>INDICADORES</u>	<u>CON HALLAZGOS</u>	<u>SIN HALLAZGOS</u>	<u>VARIACION</u>
RAZON CORRIENTE CORTO PLAZO=	0,73	0,77	0,04
RAZON CORRIENTE LARGO PLAZO=	0,96	0,95	-0,01
NIVEL DE ENDEUDAMIENTO =	114%	113%	-1%
CONCENTRACION DEUDA A C.P =	37%	36%	-1%
LEVERAGE TOTAL =	-742%	-664%	79%
LEVERAGE A C.P =	-278%	-240%	38%

Fuente: Elaborado por el autor

12.7.1 Interpretación a la comparación de Indicadores financieros aplicados al estado financiero de acuerdo a los hallazgos realizados en el informe de auditoría

De acuerdo a la comparación de los indicadores del año 2014, se evidencia que no existe una variación significativa, siendo la mayor del 2% y la menor del -2%. Por otra parte, se refleja que se han llevado a cabo los controles para el total de los rubros del pasivo. Sin embargo por la relevancia de los hallazgos para el rubro del pasivo pensional es importante se monitoree permanentemente las variaciones de un mes a otro.

En cuanto a la variación de los indicadores del año 2013, se evidencia en dos de ellos una alta variación promedio de 58%, la cual obedece al total del patrimonio dado que se encuentra con naturaleza contraria a su saldo, por lo que el riesgo es crítico, dado que la

nación no cuenta con recursos para cubrir sus propias deudas, si se observa detalladamente los estados financieros, gran parte de los pasivos se encuentran en operaciones de crédito público y financiamiento con banca central.

12.8 Diferencias de criterio entre la (CGN) y la (CGR) sobre el pasivo pensional

La (CGN) emite un recurso de reposición, informe de auditoría del balance general de la nación 2013 No 20141000018891, en el cual indica en términos generales para el pasivo pensional, que existen diferentes metodologías para realizar los cálculos y aplicación de los mismos, pero no entra en detalle. Sin embargo, analizando todo el recurso de reposición, este se orienta no a refutar los hallazgos realizados, si no a cuestionar los procedimientos y metodologías que la (CGR) utilizó para dar cumplimiento a la auditoría.

La (CGR) dio respuesta a este recurso de reposición, en términos generales, es decir, no cito cada argumento indicado por la (CGN) para dar a conocer su opinión sobre ese aspecto específico. Por el contrario, informa que la auditoría fue realizada bajo el marco normativo de las normas internacionales de auditoría, y la adopción o aplicación de las mismas es potestativo de cada entidad. Concluye su respuesta argumentando la integralidad del dictamen al no poderse fragmentar, por lo tanto el recurso de reposición no da a lugar.

13 TOMA DE DECISIONES CON LOS ESTADOS FINANCIEROS

CONSOLIDADOS DEL SECTOR PÚBLICO

13.1 Principales consecuencias de la toma de decisiones basadas en estados financieros no razonables

De acuerdo a lo indicado en el Plan General de Contabilidad Pública, Título II inciso 6, “Objetivos de la información contable pública”, se considera que los estados financieros consolidados no están cumpliendo con la normatividad, dado que los mismos no permiten tomar decisiones como:

- Optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público.
- Los bienes y servicios no están siendo distribuidos eficientemente, dado que los recursos en el activo no son suficientes para cubrir los pasivos.
- El endeudamiento y la capacidad de pago es deficiente.

Por otra parte la información consolidada en los estados financieros no cumple con algunas de las características de la información contable, tales como:

- Razonabilidad, no se evidencia revelación ajustada a la realidad.
- Objetividad, algunas entidades no enviaron información para la consolidación, lo cual no permite que la información sea homogénea y comparable de un año a otro, de igual forma existe un sesgo al no conocer el impacto de esta información en la consolidación de los estados financieros.
- Materialidad, a pesar de que la participación del pasivo pensional no supera sobre el total de los pasivos el 0.4%, si es necesario que se establezca un plan

de acción de manera inmediata el cual este enfocado en la búsqueda de recursos para el cumplimiento de este pasivo pensional.

- Universalidad, no toda las entidades reportaron información para realizar el proceso de consolidación, motivo por el cual se incumple este principio al no incluir la totalidad de los hechos económicos.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, se pueden presentar algunas consecuencias en la toma de decisiones, que pueden afectar en gran manera las finanzas de la nación. Estas decisiones se pueden ver desde los siguientes ámbitos de aplicación:

- **Inversión**, debido a la falta de liquidez y el afán por cubrir las deudas a corto plazo, estas decisiones de inversión se pueden ver reflejadas en ventas de activos, los cuales en el largo plazo pueden conllevar a que la nación presente déficit en el cubrimiento de sus deudas.
- **Financiación**, se puede incurrir en un endeudamiento inapropiado y riesgoso para la nación, pues al momento de aplicar los indicadores financieros se evidencia claramente que no se cuenta con los recursos para cubrir una deuda; es más, los recursos para los años 2014 y 2013 no cubren los pasivos.
- **Utilidades**, no es debido tomar decisiones de inversión, si existen rubros dentro de los estados financieros que de alguna manera impacten las utilidades del estado, el motivo principal radica en que no conocemos la utilidad real de la cual podemos disponer. Esto puede generar una descapitalización apresurada del patrimonio del estado. A manera de ejemplo, podemos evidenciar que para el año 2014 y 2013 el patrimonio total de la nación en los estados financieros consolidados se encuentra con saldo contrario a su naturaleza.

13.2 Criterio personal como contadora sobre el tema de investigación

La (CGN) tiene un papel fundamental en el país al ser el ente responsable de importantes procesos como lo son la consolidación de los estados financieros públicos, sin embargo fue solo hasta el año 1991 en la constitución política de Colombia en el artículo 354 en donde se da origen a la figura del contador general, de esta manera se reconoce la Contaduría General de la Nación como un nuevo ente. Posteriormente en la Ley 298 de 1996 se dictan disposiciones en las cuales se determinan las funciones y estructura orgánica de la (CGN).

Sin lugar a dudas la (CGN) se podría considerar como una de las primeras e importantes entidades públicas, pues en si determina la situación financiera del estado, en otras palabras consolida un sinnúmero de decisiones económicas reflejadas en los estados financieros.

Los estados financieros se consideran como una herramienta importante en la toma de decisiones e inversión en todas las compañías, indudablemente los estados financieros consolidados del sector público no son la excepción. En esta oportunidad se ha decidido tomar como muestra un elemento contable significativo no material el cual consiste en el pasivo pensional. Este pasivo pensional materialmente no tiene el porcentaje suficiente para ser evaluado independientemente, pero si es un elemento que impacta las finanzas del estado en distintos aspectos como lo es a nivel jurídico y de liquidez entre otros más. De acuerdo a los informes de la auditoria en donde se evalúan los estados financieros públicos consolidados de la nación el pasivo pensional toma gran importancia tanto así que se desarrolla un capitulo completo en donde dan a conocer distintos hallazgos y diferencias

materiales enfocados directamente en la aplicación de los cálculos actuariales y en la desactualización en el reconocimiento de los mismos. Generando incertidumbre de las cifras o valores reflejados en los estados financieros.

Por otra parte el análisis cualitativo y cuantitativo, es determinar si con los estados financieros consolidados de la nación se pueden tomar decisiones en beneficio de los recursos públicos, justificado por las cualidades de información como fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad. Como también lo es el proceso de consolidación de todas las entidades; en este sentido mi criterio personal se fundamenta en los siguientes aspectos:

Proceso de consolidación, si bien este proceso ya se encuentra debidamente documentado y publicado a todas las entidades que deben reportar información para la correspondiente consolidación, es importante precisar y señalar la importancia del cumplimiento del mismo. De acuerdo a los hallazgos indicados en los informes de auditoría realizados por la Contraloría General de la República, existen entidades que no reportaron información para su respectiva consolidación y a pesar de que la Contaduría General de la Nación expresa en su recurso de reposición que “la no consolidación de estas entidades no afecta ni desvirtúa la razonabilidad del consolidado de los estados financieros”, lo relevante es que no se cumplen con las disposiciones y procesos establecidos; adicional a esto, el detalle de cada elemento de los estados financieros, afecta en cierta manera en la toma de decisiones mirándolo de forma separada cada elemento, porque en conjunto no es material.

A manera de ejemplo, no es lo mismo destinar recursos del activo para el pago total del pasivo pensional a corto plazo, con estados financieros en los que no se encuentra el

total de información consolidada, a tomar esta misma decisión con estados financieros en donde todas las entidades reportaron información para consolidar, esta decisión se puede ver afectada, por el valor monetario que se debe destinar para cumplir dicho propósito, sin embargo en los dos casos objeto de esta investigación el valor es diferente pero no significativo.

Sobre estimaciones y subestimaciones, sobre este tema en particular es importante mencionar que existen diferencias de aplicación y reconocimiento de los cálculos actuariales que cada entidad realiza en su estado financiero individual. Por otra parte, existen criterios diferentes entre la (CGN) y la (CGR) para determinar el reconocimiento en las cuentas del pasivo pensional, estos criterios dan origen a los hallazgos indicados en cada dictamen dedicando un capítulo completo en cada documento, con lo cual se sustenta la opinión general dada para el dictamen.

En resumen los dictámenes de auditoría indican que existen sobrestimaciones y subestimaciones las cuales en su conjunto son materiales, en respuesta a esto la (CGN) en su recurso de reposición menciona, que estos hallazgos “no son materiales toda vez que los mismos no se pueden sumar”.

Validando los dos anteriores puntos de vista, ahí una posición de apoyo con lo indicado por la (CGN), a razón de que las sobrestimaciones y subestimaciones afectan de distinta forma el pasivo pensional, porque que una de ellas aumenta el valor y la otra lo disminuye; es por esto que se deberían sumar pero teniendo en cuenta el signo que la caracteriza sea positivo o negativo. En este sentido la (CGR) deberá evaluar de acuerdo a

este sustento si las diferencias que se originan son materiales o no y de ser necesario dar un alcance a la opinión expresada en el dictamen.

Razones financieras, es importante precisar que el porcentaje de participación del pasivo pensional sobre el total de los pasivos no excede el 0.4%, por lo que no representa en si un valor material. Sin embargo, teniendo en cuenta que este pasivo es una obligación contractual a corto y largo plazo que tiene la nación, es necesario centrar la atención y determinar el comportamiento de este elemento en el conjunto de los estados financieros consolidados. Por este el motivo es que se realizó la aplicación de indicadores de liquidez y endeudamiento, tanto a los estados financieros definitivos como a los reconstruidos con base a los hallazgos realizados en el informe de auditoría.

Como conclusión de la aplicación de estos indicadores se evidencia una variación promedio de 2% sobre el endeudamiento de la entidad, lo cual no es material. Sin embargo para el año 2013 existe una variación promedio del 58% en dos indicadores, en los cuales la base es el patrimonio neto y aunque no es objeto de investigación en este trabajo si es recomendable que se establezcan controles sobre la variación negativa del patrimonio de la nación.

Una decisión acertada podría ser adelantar acciones que conlleven a obtener una mayor liquidez, para dar cumplimiento a las obligaciones contraídas dentro de las cuales se encuentra el pasivo pensional. En los indicadores de liquidez se evidencia que no existen recursos para cubrir el pasivo, lo cual traducido en otros términos para el promedio de los años 2014 y 2013, significa que por cada peso que se tiene en los pasivos de los estados financieros consolidados de la nación, como respaldo para cubrir este peso se cuenta en el

activo con 0.83 pesos. Si estableciéramos un escenario irreal en el que el estado tuviera que cancelar todas sus obligaciones (pasivos), no tendría recursos para hacerlo.

En términos generales se pueden tomar decisiones en beneficio de los recursos públicos, pero es recomendable establecer controles sobre cada uno de los elementos que componen los estados financieros individuales, con el fin de evitar que en el consolidado de los mismos existan riesgos materiales. La nación debe hacer un llamado de atención a cada una de las entidades individuales y sensibilizarlas sobre la importancia y necesidad de consolidar la información, identificando los riesgos de una información financiera no razonable.

Teniendo en cuenta la opinión de los informes de auditoría y a las razones bajo las cuales se sustenta dicha opinión, es recomendable continuar con las mesas de trabajo entre la (CGN) y la (CGR), para identificar las diferencias en criterios y metodologías de reconocimiento, y de esta manera mitigar los riesgos en los hallazgos en un próximo dictamen.

14 BIBLIOGRAFÍA

CGN [a], Contaduría General de la Nación. (2007). *Régimen de Contabilidad Pública -*

Libro I. Bogotá: Contaduría General de la Nación. Recuperado el 10 de octubre de

2016, de [http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+(PGCP).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656)

[9d38-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+(PGCP).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656)

[3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+\(PGCP\).p](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+(PGCP).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656)

[df?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656/Plan+General+de+Contabilidad+versi%C3%B3n+2007.1+(PGCP).pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9b268bd6-ef54-43bb-9d38-3299f5488656)

CGN [b], Contaduría General de la Nación. (2014). *Proceso de Consolidación Contable* (4

ed.). Bogotá: Contaduría General de la Nación. Recuperado el 10 de octubre de

2016, de [http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b/CONSOLIDACION+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b)

[a44d-](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b/CONSOLIDACION+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b)

[a2c5c105271b/CONSOLIDACION+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&C](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b/CONSOLIDACION+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b)

[ONVERT_TO=url&CACHEID=cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b](http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b/CONSOLIDACION+CONTABLE.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=cefc3632-d901-4f52-a44d-a2c5c105271b)

Decreto 143. (2004). *Por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la*

Nación y se determinan las funciones de sus dependencias. Bogotá: Diario Oficial

45.439, 21 de enero de 2004.

Decreto 2615. (2014). *Por el cual se modifica el marco técnico normativo de información*

financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el

Grupo 1 (...). Bogotá: Diario Oficial No. 49.368 de 17 de diciembre de 2014.

Decreto 2784. (2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1*. Bogotá: Diario Oficial 48.658. Sábado, 29 de diciembre de 2012 .

Horngrén, T., Sundem, L., & Elliott, A. (1999). *Introducción a la contabilidad financiera*. New Jersey: Pearson - Prentice Hall.

Ley 298. (1996). *Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones*. Bogotá: Diario Oficial No. 42.840, de 25 de Julio de 1996.

Ley 549. (1999). *Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional*. Bogotá: Diario oficial 44836 del 30 de Diciembre de 1999.

Mira, J., Meza, C., & Vega, D. (2001). *El control fiscal en Colombia*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.

Nacar et al. (2010). *Consolidación de Estados Financieros. La importancia de la información financiera actualizada*. México D.F.: Escuela Superior de Comercio y Administración Santo Tomás.

Resolución 024. (2016). *Por la cual se modifica el artículo 2° de la Resolución número 743 de 2013 (modificada por el artículo 1° de la Resolución número 662 de 2015)*. Bogotá: Diario Oficial 49.808 07 de marzo de 2016.

Resolución 598. (2014). *Por la cual se modifica la Resolución número 743 de 2013 y se dictan otras disposiciones.* Bogotá: Diario Oficial No. 49.363 de 12 de diciembre de 2014.

Resolucion 662. (2015). *Por la cual se modifica el artículo 2° de la Resolución No. 743 de 2013, incorporando el marco normativo anexo al Decreto No. 2784 de 2012.*
Bogotá: Diario Oficial No. 49.808 de 7 de marzo de 2016.

Santos, E. (2005). La Mision Kemmerer. *Revista Credencial Historia*(184), 25-27.