

**INT-2036**

~~CEPAL(2036)~~

Organizado por la Secretaría Ejecutiva de la CEPAL  
con la colaboración de la Oficina de CEPAL en Brasilia  
y el copatrocinio del Banco Nacional de Desarrollo  
Económico y Social (BNDES) de Brasil



NACIONES UNIDAS

Sede de la CEPAL en Chile  
Santiago de Chile, 27 enero del 2000



---

**TALLER sobre**  
**METODOLOGIAS Y PROCEDIMIENTOS DE**  
**ESTIMACION Y CALCULO DE INDICADORES FISCALES**

**Balance patrimonial del sector público**  
**medición de activos, pasivos y patrimonio neto**

**El caso de Colombia**

**Recopilado por**  
**Luis Hernando Barreto Nieto**  
**Enero del 2000**



**BALANCE PATRIMONIAL DEL SECTOR PUBLICO  
MEDICION DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO  
EL CASO DE COLOMBIA**

Recopilado por:  
LUIS HERNANDO BARRETO NIETO

27 DE ENERO DEL 2000



**BALANCE PATRIMONIAL DEL SECTOR PUBLICO  
MEDICION DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO  
EL CASO DE COLOMBIA**

**I. INTRODUCCION**

Dentro del workshop "metodologías y procedimientos para estimar y calcular indicadores fiscales en América Latina", llevado a cabo entre el 20 y 21 de septiembre de 1999 en Rio de Janeiro, la presentación de Colombia incluyó dentro de la sección gasto público de capital los resultados del patrimonio del sector público. En su momento existieron diversas preguntas e inquietudes las cuales no alcanzaron a ser resueltas completamente sobre las cuentas que contienen los estados financieros y las metodologías usadas para su medición.

Esta es la oportunidad para profundizar en el tema y poder así tener mayor claridad sobre los argumentos y mediciones que están detrás de los activos, pasivos y patrimonio del sector público en Colombia.

En primer lugar, se presenta el catálogo general de cuentas que hace parte del modelo instrumental de contabilidad pública. En segundo lugar, se examina la metodología relativas al reconocimiento, registro y valuación de los activos, pasivos y patrimonio. Finalmente, se presenta algunos progresos metodológicos para la medición y valoración del acervo de recursos naturales.

**II. MODELO INSTRUMENTAL DE CONTABILIDAD PUBLICA**

El modelo instrumental de la contabilidad pública en Colombia gira en torno al catálogo general de cuentas, que junto con el manual de procedimientos facilitan a la entidad pública una clasificación flexible y un registro adecuado de las transacciones, a través del conocimiento de la dinámica utilizada y pormenorizada de las distintas cuentas, con el fin de garantizar la razonabilidad de las cifras consignadas en los estados contables.

**Catálogo General de Cuentas**

Está conformado por cinco niveles de clasificación, con seis dígitos que conforman el código contable, además de los dígitos necesarios que se anteponen como clasificador institucional.

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA	AUXILIAR
X	X	XX	XX	

El primer dígito corresponde a la clase, el segundo al grupo, el tercer y cuarto dígito corresponde a la cuenta y el quinto y sexto a la subcuenta.

Clases:

1	ACTIVOS	CUENTAS DEL BALANCE
2	PASIVOS	
3	PATRIMONIO	
4	INGRESOS	CUENTAS DE ACTIVIDAD
5	GASTOS	
6	COSTOS DE VENTAS	
7	COSTOS DE PRODUCCION	
8	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	CUENTAS DE ORDEN
9	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS	
0	CUENTAS DE PLANEACION Y PRESUPUESTO	CUENTAS DE PLANEACION Y PRESUPUESTO

Las clases se desagregan a su vez en grupos, con características homogéneas, de acuerdo con la naturaleza contable de la clase que se define.

Grupos

Grupos del Activo

CLASE	1	ACTIVO
GRUPOS	11	EFFECTIVO
	12	INVERSIONES
	13	RENTAS POR COBRAR
	14	DEUDORES
	15	INVENTARIOS
	16	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
	17	BIENES DE BENEFICIO Y USO PUBLICO
	18	RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE
	19	OTROS ACTIVOS

Grupos del Pasivo

CLASE	2	PASIVO
GRUPOS	21	DEPOSITOS Y EXIGIBILIDADES
	22	DEUDA PUBLICA
	23	OBLIGACIONES FINANCIERAS
	24	CUENTAS POR PAGAR
	25	OBLIGACIONES LABORALES
	26	BONOS Y TITULOS EMITIDOS
	27	PASIVOS ESTIMADOS
	29	OTROS PASIVOS

Grupos del Patrimonio

CLASE	3	PATRIMONIO
GRUPOS	31	HACIENDA PUBLICA
	32	PATRIMONIO INSTITUCIONAL

### Grupos de Ingresos

CLASE	4	INGRESOS
GRUPOS	41	INGRESOS FISCALES
	42	VENTA DE BIENES
	43	VENTA DE SERVICIOS
	44	TRANSFERENCIAS
	47	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES
	48	OTROS INGRESOS
	49	AJUSTES POR INFLACION

### Grupos de Gastos

CLASE	5	GASTOS
GRUPOS	51	ADMINISTRACION
	52	OPERACION PROVISIONES, AGOTAMIENTO Y
	53	DEPRECIACIONES
	54	TRANSFERENCIAS
	57	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES
	58	OTROS GASTOS
	59	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

### Grupo de Costos de Ventas

CLASE	6	COSTO DE VENTAS
GRUPOS	61	COSTO DE VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS

### Grupos de Costos de Producción

CLASE	7	COSTOS DE PRODUCCION
GRUPOS	71	MATERIA PRIMA
	72	MANO DE OBRA DIRECTA
	73	COSTOS INDIRECTOS
	74	CONTRATOS DE SERVICIOS
	75	SERVICIOS PUBLICOS

### Grupos de Cuentas de Orden Deudoras

CLASE	8	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS
GRUPOS	81	DERECHOS CONTINGENTES
	82	DEUDA PUBLICA
	83	OBLIGACIONES FINANCIERAS
	84	CUENTAS POR PAGAR
	89	DEUDORAS POR CONTRA

## Grupos de Cuentas de Orden Acreedoras

CLASE	9	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS
GRUPOS	91	RESPONSABILIDADES CONTINGENTES
	92	ACREEDORAS FISCALES
	93	ACREEDORAS DE CONTROL
	94	ACREEDORAS FIDUCIARIAS
	99	ACREEDORAS POR CONTRA

## Grupos de Cuentas de Planeación y Presupuesto

CLASE	0	CUENTAS DE PLANEACION Y PRESUPUESTO
GRUPOS	01	PLAN DE DESARROLLO
	02	PRESUPUESTO DE INGRESOS
	03	PRESUPUESTO DE GASTOS

La Contaduría general de la Nación tiene reserva y discreción para habilitar, crear y definir grupos, cuentas y subcuentas. El detalle de estos dos últimos niveles se pueden consultar en la hoja Web: [www.minhacienda.gov.co](http://www.minhacienda.gov.co) en el link de enlaces con entidades.

### I. METODOLOGIA DE RECONOCIMIENTO, REGISTRO Y VALUACION DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO.

Buena parte de la estructura del catálogo de cuentas atrás presentado, contiene grupos, cuentas y subcuentas muy similares a la contabilidad tradicional del sector privado y su medición sigue normas tradicionales de reconocimiento, registro y valuación. Esto aplica para la mayor parte de la contabilidad de empresas industriales y comerciales del Estado, las cuales presentan una racionalidad similar a una empresa privada. No obstante, dentro de catálogo de cuentas existen otras que son exclusivas a la esencia misma del sector público y son las que probablemente despiertan algún interés por conocer su medición. En estas últimas es dónde este documento se concentra para mostrar como están haciendo las entidades públicas gubernamentales de Colombia para cuantificar sus activos, pasivos y patrimonio.

En este orden de ideas, los grupos que caracterizan mediciones propias del sector público son:

#### Grupos del Activo

##### Grupo 13: Rentas por Cobrar

Comprende los ingresos tributarios y no tributarios, de derecho público, exigidos sin contraprestación directa y determinados con base en la capacidad económica, de ingreso o consumo del sujeto pasivo.

El reconocimiento y registro de estas rentas se efectúa cuando surgen los derechos de cobro que las originan, calculadas con base en las liquidaciones privadas de los contribuyentes, las liquidaciones oficiales en firme o las operaciones de compra y venta de bienes y servicios gravados. Los conceptos conexos a la liquidación de las rentas como los intereses moratorios, sanciones y multas por extemporaneidad se tratan como ingresos reconocidos.

Las rentas por cobrar se clasifican de acuerdo a su naturaleza y antigüedad en vigencia actual, vigencia anterior y difícil recaudo. Las rentas de la **vigencia actual** incluyen los impuestos liquidados durante el período gravable en curso pendientes de recaudo, es decir, se causan y se liquidan durante la vigencia en curso. Las rentas de la **vigencia anterior** incluye los impuestos liquidados en el período pasado correspondientes al año inmediatamente anterior. Adicionalmente, se registran las demás rentas por cobrar que se causaron y liquidaron a la vigencia anterior y que corresponden a la misma. Las rentas de **difícil recaudo** incluye las liquidaciones o declaraciones pendientes de recaudo, cuya vigencia excede a los dos años desde la fecha de su presentación.

Las liquidaciones oficiales por reclamos de impuestos deben registrarse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto se produzca un fallo definitivo. Se registran como ingresos una vez quede en firme los actos administrativos que las originan.

De acuerdo con la contingencia de pérdida de las rentas por cobrar como resultado del grado de antigüedad, incumplimiento, incobrabilidad y prescripción, **se provisiona** el monto de las mismas que se estimen incobrables, consideradas en forma independiente las de vigencia actual, anterior y de difícil recaudo. Estas provisiones se presentan como un menor valor de las rentas por cobrar.

#### **Grupo 17: Bienes de Beneficio y Uso Público**

Hacen parte de este grupo los bienes destinados para el uso y goce de todos habitantes del país, que son de dominio y administración del ente público, tales como, carreteras, calles, plazas, caminos, puentes y demás obras públicas de servicio y utilización general.

Estos bienes deben reconocerse y clasificarse como bienes de uso público o bienes históricos o culturales.

Los bienes de uso público son activos de los cuales no se espera obtener una utilidad económica, están dirigidos a satisfacer necesidades de los ciudadanos y escapan al uso privativo del ente público, aunque este soporta los cargos de su mantenimiento y custodia.

Valuación.

Estos bienes se registran por el costo histórico, el cual está constituido por los valores invertidos en el proceso de construcción, adecuación, adición o mejora significativa de los bienes dispuestos para su uso. Los costos de mantenimiento y reparación que no aumenten su vida útil, o no mejoren la calidad del bien, en cuanto al servicio público que se espera deba prestar, se tratarán como gastos del período contable.

El valor acumulado por concepto de la construcción o adecuación de los bienes de beneficio y uso público, se amortizará durante el lapso estimado en que estarán en capacidad de prestar servicios o generar beneficios a la comunidad, de acuerdo con estudios de reconocido valor técnico.

Dentro de los bienes de uso público están los bienes históricos y culturales que expresan arte y cultura. Tienen ese carácter por disposición legal y no se espera obtener de ellos una utilidad económica. Deben registrarse por el costo de adquisición o de construcción, incluidas todas las erogaciones necesarias, para preservarlos, mantenerlos, restaurarlos o conservarlos.

En general, los bienes de beneficio y uso público no serán objeto de ajustes por inflación y el valor actual, determinado mediante avalúos se podrán considerar en forma alternativa cuando se trate de bienes que se ofrezcan a la venta.

### **Grupo 18: Recursos Naturales y del Ambiente**

Comprende el costo de adquisición, preservación, mejoras y administración de los bienes tangibles e intangibles, que por sus propiedades, especie, género o clase, se encuentran en la naturaleza y el ambiente, conservando su esencia.

Los recursos naturales deben reconocerse y clasificarse como renovables y no renovables, dependiendo de las características; registrarse por el costo histórico, y reexpresarse aplicando ajustes por inflación, cuando se trate de recursos naturales que se ofrezcan en venta. El costo histórico representa el costo de adquisición o el valor de las inversiones realizadas en su explotación, preservación, administración y mejoramiento.

#### **Recursos Renovables**

Los recursos renovables son susceptibles de ser restablecidos por otros de las mismas características y naturaleza, y pueden sufrir degradación ambiental. La degradación consiste en la reducción o desgaste de las cualidades inherentes al ambiente por la contaminación o polución y otros factores externos o naturales, que demeritan el entorno físico ambiental.

En el valor del activo se registra por la inversión incurrida en el desarrollo de programas que impliquen la recuperación o protección de estos recursos. Se amortizará durante un lapso de tiempo estimado en estudios de reconocido valor técnico, que permitan determinar la recuperación de la inversión en relación con la generación de beneficios para la comunidad.

#### **Recursos No Renovables**

Los recursos no renovables son aquéllos no susceptibles de ser reproducidos o reemplazados, lo cual implica un agotamiento en la medida en que sean explotados. El agotamiento corresponde a la distribución del costo asignado a un recurso no renovable durante la vida útil de explotación o extracción, de acuerdo con la estimación efectuada con base en reservas o volúmenes determinados mediante estudios técnicos y expresados en unidades de producción, tales como toneladas, barriles, metros cúbicos o cualquier otra medida, de acuerdo con la naturaleza del bien agotable.

Para algunos recursos naturales, puede ser necesario ajustar el estimado de reservas por extraer después de cierto tiempo de iniciada su explotación, lo que implica que deberá también ajustarse la tasa unitaria de agotamiento estimada.

**Vida Útil.** Se considera vida útil de un activo agotable, la capacidad estimada de producción, correspondiente a las unidades que se espera extraer durante la explotación o producción económica.

**Método de Agotamiento.** Consiste en dividir el costo del activo agotable entre el número estimado de unidades a producir, de dónde resulta una tasa unitaria estimada de agotamiento.

Tasa Unitaria Estimada = Costo total del activo agotable / unidades totales producción

El agotamiento del período se debitará como un mayor costo de los inventarios extraídos en el ejercicio.

De otra parte, en la extracción de recursos naturales no renovables se incurre en costos antes y después de iniciarse la explotación del activo. Estos costos de desarrollo como exploración, perforación de pozos o acondicionamiento de terrenos se contabilizan en cuentas separadas del costo original del recurso natural y se amortiza en forma similar o proporcional al agotamiento del activo correspondiente. No obstante, si dichos costos no presentan un beneficio durante parte o toda la vida del activo, se reduce el período de amortización al tiempo que se estime razonable, de acuerdo con estudios técnicos en cada caso.

Si los costos de desarrollo se causan sobre un activo agotable que finalmente resulta infructuoso, se cancelan contra los resultados del ejercicio en que se conozca este hecho. Sin embargo cuando el ente público se dedica al desarrollo de proyectos, con la política de que sólo algunos de ellos serán económicamente exitosos, se aplican a estos últimos, los costos de desarrollo infructuosos siempre y cuando no sobrevalúen los costos del proyecto que los recibe. De otra parte, se establece una clara distinción entre los desembolsos capitalizables como costos de desarrollo y los realizados como gastos operativos del ejercicio, relacionados con las actividades de explotación.

### **Resto de Activos**

El resto de activos como el efectivo (grupo 11), inversiones (12), Cuentas por cobrar (14), inventarios (15), propiedad, planta y equipo (16) y otros activos (19) son grupos más familiares con la contabilidad tradicional de una empresa privada. El reconocimiento y registro se hace por su costo histórico o precio de adquisición. En los períodos de cierre contable estos activos se expresan a su valor actual o a precios de mercado.

Por ejemplo, el valor actual de las inversiones de renta fija se obtiene mediante la causación de los rendimientos, dividendos decretados, amortización de primas o descuentos y otros conceptos, mientras su precio de mercado se obtiene del valor presente del título. El valor actual de las inversiones de renta variable se obtiene de la reexpresión, mediante la aplicación del ajuste por inflación, mientras el valor de mercado se obtiene del precio en la bolsa de valores. Con la diferencia que resulte del valor registrado en libros frente al valor del mercado se hace una provisión.

De otra parte las propiedades, planta y equipo se reconoce y clasifican de acuerdo a su naturaleza en bienes depreciables y no depreciables. Se registran por su costo histórico y se actualizan aplicando ajustes por inflación. La depreciación se aplica teniendo en cuenta el necesario equilibrio entre los servicios recibidos, la vida útil y el costo del activo correspondiente.

### **Grupos del Pasivo**

Los grupos de cuentas del pasivo que tienen características propias para el sector público, aparecen la deuda pública, las obligaciones laborales y los pasivos estimados.

#### **Grupo 22 Deuda Pública**

La deuda pública es una obligación contraída por una entidad pública del orden nacional o territorial y se origina por la realización de operaciones de financiamiento

como contratación de empréstitos y créditos adquiridos para proveerse de recursos líquidos y/o bienes y servicios, los cuales tienen un plazo definido para su pago.

La deuda pública se reconoce y clasifica dependiendo de su naturaleza cambiaria en interna y externa, separando en cada una de ellas los conceptos de interés y amortización que integran el servicio de la deuda.

Las operaciones de deuda pública se registran por el monto desembolsado. Cuando correspondan a deuda externa en dólares americanos, se convierten a la tasa de cambio representativa del mercado vigente en el momento en que se realizó la transacción.

## **Grupo 26 Bonos y Títulos Emitidos**

La emisión y colocación de bonos de deuda pública con el objeto de obtener financiación a través de la captación de ahorro, incorporan un costo financiero con compromiso de pago y restitución del capital después de un determinado tiempo. Las primas o descuentos en la colocación de bonos y títulos por un valor inferior o superior al nominal se contabilizan en cuentas separadas en el balance. La amortización del descuento o la prima se hace en forma sistemática durante el período restante de maduración de los títulos.

Los intereses y otros conceptos causados deben registrarse en las cuentas por pagar, con crédito a las cuentas de gastos financieros.

## **Grupo 25 Pasivos Laborales**

En este grupo se encuentra las obligaciones de las entidades y empresas públicas a favor de los empleados públicos, generadas por una relación laboral, en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, tales como salarios, prestaciones sociales y pensiones por pagar.

Se reconoce cuando existe la obligación adquirida a favor de los empleados. Se clasifica de acuerdo con la naturaleza salarial o prestacional de la obligación y su valor se ajusta en concordancia con lo establecido por la norma o convención.

## **Grupo 27 Pasivos Estimados**

Este grupo abarca diferente tipo de provisiones: las que reconocen la estimación de las obligaciones fiscales a cargo del ente público que tiene la calidad de contribuyente; las que estiman contingencias de pérdidas probables; las obligaciones futuras por prestaciones sociales; y las pensiones de jubilación que se reconocen al cierre del período contable con base en estimaciones de estudios actuariales que usan métodos técnicos que incorporan variables como tablas de mortalidad, tasas de interés y obligaciones presentes.

## **Grupos del Patrimonio Público**

Los grupos de cuentas del patrimonio lo conforman la hacienda pública y el patrimonio institucional.

## **Grupo 31 Hacienda Pública**

Hacen parte de la hacienda pública las cuentas representativas de la diferencia entre el activo y el pasivo. Ellas son: el capital fiscal, el resultado del ejercicio, el superávit por valorización de activos, el superávit por activos donados y el patrimonio público incorporado.

El Capital Fiscal representa el valor de los aportes otorgados y desembolsados para la creación y desarrollo de los entes públicos y el excedente o déficit incorporado del período contable anterior que resulta de comparar los ingresos y gastos del mismo.

El resultado del ejercicio es el excedente o déficit obtenido por el ente público, como consecuencia de las operaciones efectuadas durante la vigencia en desarrollo de su función administrativa.

El superávit por valorización de activos es el aumento neto del valor de los activos determinado por avalúos o valores estimados mediante mediciones basadas en criterios y normas de reconocido valor técnico.

El superávit por activos donados es el valor acumulado que la entidad pública ha recibido de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por concepto de donaciones en dinero, bienes tangibles, títulos valores u otros activos.

El patrimonio público incorporado representa el valor neto de la Hacienda Pública por concepto de la incorporación de activos y pasivos inventariados al inicio de las operaciones contables, que corresponden a bienes, derechos y obligaciones de los entes públicos que no llevaban contabilidad a 31 de diciembre de 1995, fecha en la cual comenzó formalmente la contabilidad pública en Colombia. Por su parte, se han venido registrando los bienes, derechos y obligaciones que con posterioridad al 1ro de enero de 1996 no se habían incluido por situaciones de legalidad, valoración o medición, entre otras causas.

El capital fiscal, el superávit por donación y el patrimonio público incorporado son susceptibles de revalorizarse al aplicarles los ajustes por inflación.

## **Grupo 32 Patrimonio Institucional**

Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas del valor de los aportes en dinero o especie recibidos de los entes públicos, privados o de personas naturales. Se registran además los incrementos patrimoniales por capitalización de utilidades, resultados, o reservas.

La prima en colocación de acciones es un mayor valor sobre el valor nominal de la acción o sobre el costo de los aportes, que representa un incremento del patrimonio institucional.

Las reservas representan el valor que satisface los requerimientos legales o estatutarios a partir de los resultados obtenidos por el ente público. Su apropiación incrementa el patrimonio institucional.

Los dividendos y participaciones derivadas de las ganancias acumuladas incrementan el patrimonio institucional cuando se hace la correspondiente emisión de acciones y afecta las correspondientes cuentas patrimoniales.

## **II. Progresos metodológicos para medición y valoración del acervo de recursos naturales.**

La Contabilidad Pública en Colombia incorpora como activos en el grupo de recursos naturales la cantidad de hidrocarburos, gas y minerales como carbón y ferroníquel, que han sido explotados o extraídos y cuya valoración es hecha por el costo en el que se incurre para efectuar dicha explotación y extracción.

No obstante, el interés por los asuntos ambientales en Colombia ha venido adquiriendo cada vez mayor relevancia. A comienzos de los noventa se consolida en el país un amplio consenso sobre la necesidad de fortalecer la capacidad de desarrollar y aplicar eficientes políticas ambientales. Este proceso se concreta en la estructuración de un Sistema Nacional Ambiental como “el conjunto de orientaciones, normas actividades, recursos, programas e instituciones que permiten la puesta en marcha de los principios generales ambientales” contenidos en la Ley Ambiental Colombiana. Dentro de esta Ley se crea el Ministerio del Medio Ambiente y se reorganiza el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente.

A partir de allí surgió la idea de diseñar un sistema de cuentas ambientales. En 1992 se creó el Comité Interinstitucional de Cuentas Ambientales –CICA- mediante un convenio suscrito por distintas instituciones gubernamentales (Ministerio del Medio Ambiente, Departamento Nacional de Planeación, Departamento de Estadística, Contraloría General de la República y Universidad Nacional), posteriormente se han ido incorporando nuevas instituciones interesadas en el tema como el Instituto de Estudios Ambientales y la Contaduría General de la Nación.

El CICA recibió la tarea de definir y validar la metodología para la elaboración de las cuentas ambientales para Colombia y de integrarlas al sistema de contabilidad nacional y a los sistemas de información territorial y ambiental del país. Además se le asignó la elaboración de indicadores de seguimiento sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente. En esta dirección trabajó dentro de un sano debate interinstitucional, en un terreno donde las diversas experiencias internacionales dejan en claro la gran complejidad conceptual y las innumerables dificultades operativas que lleva implícito este tema.

Dentro de las actividades del CICA existe un proyecto piloto orientado a implementar un Sistema de Contabilidad Económico Ambiental Integrada para Colombia –COLSCEA-. Esta iniciativa está siendo ejecutada desde principios de 1995 por el Departamento Nacional de Estadística, como parte de su estrategia de consolidación del Sistema de Cuentas Nacionales.

El COLSCEA aplica el método de formulación de cuentas satélites ambientales integradas a las cuentas nacionales, tal como recomienda el grupo de trabajo internacional encargado de diseñar el sistema de cuentas nacionales 1993. En esta dirección, el objetivo central de esta iniciativa es construir un instrumento que permita hacer un seguimiento detallado de las relaciones existentes entre el comportamiento de los distintos sectores de la economía y la evolución de las condiciones de existencia de los recursos naturales y de la calidad del ambiente natural que se ven afectados por el desarrollo de la actividad económica. Igualmente establece registros de la evolución de dichos recursos naturales y de la calidad del ambiente, concibiéndolos como elementos del capital natural constitutivos del patrimonio nacional.

El COLSCEA con base en el sistema de cuentas nacionales construyó una tabla de oferta y demanda expandida complementada a través de cuatro extensiones ambientales:

1. Los Gastos en Protección y Recuperación Ambiental. Se incluyen los gastos del Gobierno y de las empresas dedicadas especialmente a la protección ambiental como las actividades de acopio, selección y adecuación para otros usos de los desperdicios y desechos generados por la actividad productiva y los hogares. También los servicios de alcantarillado y tratamiento de aguas servidas, la recolección y disposición de basuras y otros gastos de protección ambiental.
2. El agotamiento de los recursos naturales y su correspondiente cuenta de que son bienes económicos con valor hacia el futuro. Por ejemplo, Carbón, Petróleo y Gas.
3. La cuenta de activos correspondiente al suelo para reflejar los cambios en el uso del suelo, así como la degradación del mismo por efectos de la erosión.
4. La descarga de contaminantes y su correspondiente cuenta de activos naturales no producidos y que no constituyen activos económicos. La contaminación del aire y de las fuentes de agua es la incidencia más importante de la actividad económica sobre la calidad de los recursos naturales. Puesto que estas cuentas no se comportan en términos de la cantidad del recurso, es preciso construir indicadores de calidad para identificar como va evolucionando el recurso en términos cualitativos como resultado de los procesos de degradación y de recuperación.

### Ejemplo de indicadores sobre el patrimonio natural disponible

Uno de los indicadores más polémicos para su incorporación en el sistema de cuentas ambientales se refiere a los que reflejan el comportamiento del patrimonio natural disponible dentro del sistema de las cuentas ambientales. Además de las dificultades para establecer una base de información en términos físicos que sirva de sustento a un sistema contable, se presenta el problema de como asignarles un valor económico.

El COLSCEA tomó la decisión de privilegiar la incorporación de estos indicadores expresándolos en términos físicos. En este sentido lo más relevante es el stock inicial, el acervo final y los distintos componentes que explican el cambio entre uno y otro. De esta forma se pone más énfasis en el tipo de actividad fenómeno que originó el cambio en el inventario físico del recurso, que en la valoración propiamente dicha del recurso mismo. Con base en este procedimiento, se busca dotar al país de un sistema de indicadores estadísticos unificado, que reporte el comportamiento de los distintos recursos naturales e ilustre sobre el tipo de fenómenos económicos y extraeconómicos que originan su evolución.

Cuenta Física de Petróleo 1990-1993

Millones de barriles	1990	1991	1992	1993
Acervo de apertura	1,910.7	1,917.2	1,811.1	3,158.4
(-) Extracción	-160.3	-155.1	-159.5	-165.0
(+) Descubrimientos	46.5	57.0	1,484.7	34.0
Otros cambios en volumen				
Re-evaluaciones	120.4	-7.8	22.5	55.8
Pérdidas *	-0.1	-0.2	-0.4	-0.2
Acervo de Cierre	1,917.2	1,811.1	3,158.4	3,083.0

\* Crudo derramado por efecto de atentados a los oleoductos.

Cuenta Física de Gas Natural 1990-1993

Miles de millones de pies cúbicos

	1990	1991	1992	1993
Acervo de apertura	4,046.9	3,888.1	3,616.8	6,671.5
(-) Extracción	-183.7	-185.6	-182.6	-188.4
(+) Descubrimientos	24.9	20.0	3,020.0	0.0
Otros cambios en volumen				
Re-evaluaciones	0.0	-105.7	217.3	995.4
Pérdidas *	0.0	0.0	0.0	0.0
Acervo de Cierre	3,888.1	3,616.8	6,671.5	7,478.5

Cuenta Física de Carbón 1990-1992

Millones de toneladas métricas

	1990	1991	1992
Acervo de apertura *	5,860,000.0	5,876,914.0	5,979,818.0
(-) Extracción	21,472.0	19,992.0	21,952.0
Consumo interno	4,777.0	4,947.0	5,609.0
Exportaciones	14,820.0	16,303.0	14,896.0
Variación de existencias	1,809.0	-1,312.0	1,386.0
Pérdidas por transporte y distribución	66.0	54.0	61.0
(+) Descubrimientos	0.0	87,000.0	0.0
Otros cambios en volumen			
Re-evaluaciones	0.0	0.0	0.0
Pérdidas **	-4,558.0	-4,088.0	-4,574.0
Acervo de Cierre	5,876,914.0	5,979,818.0	5,997,196.0

\* Corresponde al cálculo de reservas medidas

\*\* Estimaciones de pérdidas por conformación geológica, diseño y método minero.

## CONCLUSIONES

La institucionalización de la contabilidad pública en Colombia es relativamente reciente (1996) y se encuentra en el proceso de incorporar los últimos adelantos en materia de metodología para la medición del patrimonio neto público. No obstante, el Sistema Nacional de Contabilidad Pública soportado en normas generales y un modelo instrumental que contiene el catálogo de cuentas y un manual de procedimientos, ha logrado la uniformidad e integración de la información financiera del sector público colombiano.

Las bases de medición y valuación de los hechos financieros, económicos y sociales, como norma general se efectúa a través del costo histórico, entendido como el costo de adquisición, producción o consumo en el momento del reconocimiento de los bienes, derechos y/o obligaciones. Esta medición por costo histórico se actualiza en cada período contable a través de ajustes que reflejan el efecto económico de variaciones exógenas como la inflación o la devaluación.

La contabilidad pública a diferencia de la tradicional contabilidad del sector privado, contiene una serie de activos y pasivos muy propios de su condición pública. Dentro de los activos se destacan las rentas por cobrar, los bienes de beneficio público y los recursos naturales. El reconocimiento, registro y medición de estos activos depende de la naturaleza misma de sus cuentas.

Los recursos naturales renovables y no renovables ha tenido serias discusiones en torno a la metodología de valoración económica de los acervos cuantificados. En estas cuentas, la contabilidad pública de Colombia, por lo pronto, se ha limitado a incorporar los gastos que entidades públicas efectúan en protección y recuperación ambiental como la protección del agua, el suelo, control a la erosión, disposición de desechos, protección de aguas subterráneas, etc. En cuanto a recursos naturales no renovables, incorpora en sus cuentas el valor periódico de la extracción de hidrocarburos, gas o minerales. No obstante, el Comité Interinstitucional de Cuentas Ambientales –CICA– hace cálculos de los acervos y flujos de petróleo, gas y carbón aplicando metodología de reconocido valor técnico.

De otra parte, la incorporación plena de los pasivos laborales depende sobre todo de que las entidades públicas del orden territorial conozcan, tengan acceso y apliquen la metodología de cálculo actuarial.

Finalmente, el balance del sector público se puede apreciar de su situación patrimonial y del estado de resultados. Este balance constituye una herramienta de análisis fundamental tanto de la sostenibilidad fiscal como del efecto de determinadas políticas sobre el patrimonio del estado. Tradicionalmente el análisis de las finanzas públicas se realiza con base en variables flujo como el ingreso corriente, el gasto total y el déficit fiscal. Sin embargo, estas variables, si bien capturan los cambios explícitos y corrientes de la deuda del gobierno, no contemplan los cambios en los activos y pasivos implícitos.

Una medida más apropiada para analizar la sostenibilidad fiscal es el cambio en el patrimonio neto del sector público, que resume las fluctuaciones de los activos y pasivos del gobierno. De esta manera un ajuste fiscal que empeore el patrimonio neto del gobierno resulta hasta cierto punto ilusorio a pesar de que los flujos indiquen una mejor posición fiscal en el período corriente. Por esta razón, la elaboración del balance es importante para la elaboración de la política fiscal.

10