

Contabilidad gubernamental en Colombia: Análisis de las prácticas contables en los fondos locales de salud

*Government accounting in Colombia: Analysis of
accounting practices at local health funds*

Esteban Segundo Martínez Salinas*

Códigos JEL: M41

Recibido: 18/10/2011, Revisado: 08/11/2011, Aceptado: 15/12/2011

Resumen

El presente estudio interroga cuáles son las prácticas contables (como observancia regulativa) relacionadas con la generación y revelación de la información contable de los fondos locales de salud de Colombia. Este estudio es de carácter descriptivo y analiza 82 informes de los municipios auditados por la Superintendencia Nacional de Salud (vigencia 2008 y primer trimestre 2009) para la determinación de los saldos no comprometidos de las cuentas maestras, en los cuales se verificaron las prácticas contables de los fondos locales de salud relacionadas con el reconocimiento contable y las revelaciones. La conclusión deriva en que las prácticas contables no cumplen con algunos preceptos legales para el control de los recursos de los fondos locales de salud.

Palabras clave: Contabilidad gubernamental, prácticas contables, fondos de salud.

Abstract

This study inquires on the accounting practices (as a regulatory compliance) related to the generation and disclosure of accounting information from Local Health Funds (dependencies of political divisions in Colombia). This study is descriptive and analyzes 82 reports from the municipalities audited by the National Health Superintendence (fiscal period 2008 and first quarter of 2009) for the definition of the unallocated balance in the master accounts, in which accounting practices of the local health funds related to accounting treatment and disclosure were verified. The conclusions indicate that the accounting practices do not meet some of the legal requirements for the control of local health funds resources.

Key words: Governmental accounting, accounting practices, health funds.

* Docente del Departamento de Contaduría Pública, Universidad Central Colombia (2011). Dirección: Bogotá (Colombia), Diagonal 83 No. 73-15, Int. 15-203. Correo electrónico: koperar@gmail.com.

1. Introducción

En la perspectiva de las finanzas públicas, el Estado desarrolla su papel en coherencia con el modelo económico determinado. En Colombia, después de propiciarse un Estado intervencionista con papel activo en la economía en un modelo proteccionista, se pasó a considerar la participación privada, así como los mecanismos de competencia especialmente en el sector salud. Tales aspectos delimitaron unas formas de regulación, participación y competencias del Estado que pretenden garantizar su finalidad mediante la descentralización, la transparencia y el control de los recursos de la salud, entre otros. Para el efecto, se crearon mecanismos (fondos locales de salud) y disposiciones que incorporan unas características para la administración y control de los recursos de la salud, mediante la aplicación de regulaciones contables, que se asocian a las prácticas de obligatoria observancia por parte de los profesionales de la contaduría pública.

Colombia ha enfrentado diversas reformas legales que han pretendido garantizar el derecho fundamental a la salud mediante un esquema de financiación, control y vigilancia asociado a las entidades prestadoras de servicios de salud, a las empresas promotoras de salud, a los entes territoriales (del orden municipal o distrital, departamental y nacional) y a los entes de control del Estado. Tal esquema fue materializado para la población a cargo del Estado mediante la creación de fondos locales de salud, los cuales son mecanismos de administración y control de los recursos de la salud, formalizados mediante una cuenta especial del presupuesto de los entes territoriales, o de las entidades descentralizadas de dichos entes, que requiere un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo de las demás rentas del ente que los administre.

El abordaje de las prácticas contables en los fondos locales de salud se establece en la consideración que estas obedecen a una concepción de la arquitectura de la información financiera que se traduce en la observancia regulativa para la generación de información y el control de los recursos económicos de un ente. Las prácticas y los sujetos (contadores públicos) hacen parte del sistema nacional de contabilidad pública, razón para analizar dichas prácticas a partir de la consideración

de las prescripciones relacionadas con los informes, libros, documentos y soportes, así como de las conciliaciones necesarias en el sistema de control interno contable, actividades propias del contable.¹ En esta perspectiva, la pregunta o problema a la que se aboca el presente trabajo es: *¿cuáles son las prácticas generalizadas relacionadas con la generación y revelación de la información contable de los fondos locales de salud adscritos a los entes territoriales de Colombia?* En este sentido, el objetivo general es efectuar un análisis de las prácticas contables en los fondos locales de salud, lo cual exigió 1) describir los fondos locales de salud, 2) reseñar los preceptos regulativos de la contabilidad gubernamental en Colombia y 3) sistematizar los informes objeto de estudio y analizar los resultados asociados a la determinación de las prácticas de los contadores relacionadas con la generación y revelación de la información financiera.

El tipo de estudio abordado es descriptivo, toda vez que se identificaran los diferentes elementos y componentes y sus interrelaciones (Méndez, 2001) de las formas en que los contadores públicos ejercen su actividad en los fondos locales de salud para la generación de información contable. De forma concreta, el enfoque metodológico considera la determinación de variables legales y técnicas asociadas a la generación de información contable y su correspondiente nivel de análisis (enfoque interno de control, o autocontrol), la instrumentalización efectuada por los contadores en los procesos de generación, conservación y custodia, lo cual se traduce o expresa en las prácticas asociadas a cada una de las etapas e interacciones de la generación de dicha información.

Para el procesamiento de la información se analizaron 82 informes de los municipios auditados por la Supersalud, para la vigencia de 2008 y primer trimestre de 2009. Como logros se pudo determinar que en el subproceso de revelaciones 43% de las entidades analizadas no genera el estado de cambios en el patrimonio y casi la totalidad (93%) no elabora estado de flujos de efectivo. Ninguno de los entes analizados elabora informes contables específicos que den cuenta de las situaciones particulares de los fondos locales de salud; la mayoría de los estados contables no son comparativos, la mitad de los estados contables carecen de certificación, una tercera parte no son firmados por los responsables de los mismos, y 74% no coincide con la información contenida en libros de contabilidad.

2. Fondos locales de salud

La salud ha sido tipificada en Colombia como un derecho fundamental (constitución política de 1991), por lo cual el Estado dispone de un esquema de financiación, control y vigilancia de entidades que prestan los servicios de salud (Instituciones Prestadoras de Salud, IPS), a las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y a las entidades gubernamentales que materializan el sistema de salud (Ley 100 de 1993), mediante el control, la cobertura, el acceso y los beneficios del sistema de salud a toda la población. Conviene distinguir dos regímenes principales para la atención en Salud:²

- El régimen contributivo: en este esquema de aseguramiento de la salud existen las Entidades Promotoras de Salud (EPS) cuya función se dirige al aseguramiento de la población contributiva de los servicios de salud en Colombia y sus beneficiarios. Tales entidades contratan con Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) para la atención de sus afiliados y sus beneficiarios (población asegurada), aspecto que incluye el suministro de medicamentos y servicios autorizados en Colombia para el efecto.
- El régimen subsidiado: para este régimen existen las Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado (EPSS) que atiende a la población menos favorecida (que no tiene vinculación laboral o que se encuentra en un estado especial de indefensión) y que a su vez contrata con entidades públicas y privadas la atención en Salud, a través de Empresas Sociales del Estado-ESE (hospitales, puestos de salud y clínicas del Estado) y de instituciones prestadoras de servicios de salud de régimen privado.

No obstante, existen poblaciones que no son atendidas por los regímenes de salud antes descritos, situación que obliga al Estado a considerar que se requieren recursos para atender a la población no vinculada al régimen de seguridad social en salud –recursos del régimen subsidiado; asimismo existen acciones propias del Estado para garantizar la salud de los habitantes, las cuales tienen que ver con atención a poblaciones especiales (infantes, adolescentes, madres gestantes, ancianos y otros de la población

pobre y vulnerable) y acciones requeridas para garantizar la salud pública. Un resumen de lo expuesto se puede apreciar en el cuadro 1.

Cuadro 1. Regímenes para la financiación, control y vigilancia de la prestación de servicios de salud por aseguramiento

Regímenes o Modelos de Aseguramiento/ Características	Contributivo	Subsidiado	No Cobijados por Subsidio a la Oferta (no asegurados)
Financiación	Privada (Aportes de empleados y empleadores; Fosyga por lo no cubierto en el Pos; Soat)	Recursos de la solidaridad y del estado (Fosyga, Etesa, Ecat, Soat, Sistema General de Participaciones -SGP, y aportes territoriales propios)	
Administración de los Recursos financieros para la prestación de servicios	EPS	Fondos Locales de Salud (Departamentales y Municipales)	
Esquema de Financiamiento	Aseguramiento privado y público (por lo no cubierto en el POS)	Aseguramiento público	
Regulador	Ministerio de la Protección Social		
Vigilancia y control	Supersalud	Supersalud, Contralorías y Procuraduría	
Responsables de afiliación, registro y recaudo de aportes de la población: Entidades Aseguradoras	EPS	EPSS	Entes Territoriales
Prestación del servicio	IPS	Empresas Sociales del Estado (hospitales y similares) / IPS	
Población	Empleados (con sus beneficiarios) y Empleadores con capacidad de pago	Población pobre y vulnerable	
Niveles de complejidad en la atención en salud	Todos	Prevención, baja complejidad y, Eventos Catastróficos y Accidentes de Tránsito (Ecat)	Según la necesidad o demanda
Ámbito de aplicación	Nacional	Regional y Municipal	
Cobertura	Plan Obligatorio en Salud (POS)	Plan Obligatorio en Salud (POS), Plan de atención básica	

Fuente: Elaboración propia.

El presente trabajo se ocupa de las prácticas contables en los fondos locales de salud, definidos como una cuenta presupuestal para la administración de los recursos de la salud, con funciones de manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo que permiten determinar de forma precisa el origen y destino de los recursos de cada fuente de financiación (ver Ley 10 de 1990 y Ley 1122 de 2007, artículo 13 literal b). En el sentido legal, los fondos de salud constituyen un mecanismo de administración y control de los recursos de la salud, del orden local, distrital o departamental, de obligatorio cumplimiento y que permite verificar los flujos de recursos, su administración y control, de conformidad con la información contable y presupuestal derivado del mismo (ver Resolución 3042 de 2007, Ministerio de la Protección Social, 2007).

2.1. Modelo de administración gubernamental de los recursos de la salud en Colombia

Los fondos de salud tienen unas determinaciones de orden constitucional, legal y de referentes de control sobre los recursos de la salud. Respecto de la organización del sistema de salud, la asignación de competencias y recursos del presupuesto de la nación para el sector salud, conviene precisar que existe un marco constitucional que fundamenta el mandato de administración y control de los recursos en los fondos de salud.

Conforme a las disposiciones constitucionales, la atención en salud y el saneamiento ambiental se establece como una función administrativa del Estado dentro de sus fines asignados, lo cual exige la aplicación de unos principios y consideraciones a poblaciones especiales, garantizando el libre acceso, los recursos y las competencias para la prestación de dichos servicios por entidades públicas o privadas. En esta perspectiva, los recursos asignados para este cometido deben respaldar las competencias o funciones de los entes territoriales con la observancia de métodos y procedimientos de control interno que garanticen la utilización de tales recursos de conformidad con las disposiciones legales pertinentes.

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 174 de la Ley 100 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 1993), el sistema

general de seguridad social en salud integra las entidades de promoción y prestación de servicios de salud, las instituciones de dirección y las acciones de salud y control de factores de riesgos en los distintos niveles territoriales. Para el efecto, dispone la norma que “corresponde a los departamentos, distritos y municipios, funciones de dirección y organización de los servicios de salud para garantizar la salud pública y la oferta de servicios de salud por instituciones públicas, por contratación de servicios o por el otorgamiento de subsidios a la demanda”. El sentido normativo estipulado, por lo tanto, exigió unos ajustes estructurales para la observancia y desarrollo del sistema de salud, e introdujo nuevas competencias a las direcciones en salud de los departamentos, distritos y municipios relacionadas con la prestación de servicios y ampliación de cobertura por el sistema de subsidios a la población más pobre y vulnerable. De igual forma, se exigió a partir de la expedición de esta ley la organización de servicios de salud por niveles de complejidad y por niveles territoriales con un fundamento de concurrencia de estos en la financiación de los subsidios señalados.

Conforme al artículo 176 de la Ley 100 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 1993), las funciones de las direcciones seccionales, distritales y municipales de salud incluyen, entre otras, la administración de los recursos del subsidio para la población más pobre y vulnerable, su control, así como la preparación de los instrumentos y metodologías de focalización de los beneficiarios.

2.2. Prescripciones legales de control para fondos de salud

En las prescripciones de la Ley 1122 de 2007 (Congreso de la República de Colombia, 2007) respecto de la administración, flujo y control de los recursos del sector salud se incluyen los aspectos de presupuestación, flujo de los recursos, oportunidad de giros, recursos para la interventoría del régimen subsidiado, la necesidad de existencia de cuentas maestras y la competencia sancionatoria de la Superintendencia Nacional de Salud por el incumplimiento del giro oportuno de los recursos del sector salud (artículo 13). La forma operativa o de tesorería de los recursos de los Fondos de Salud se materializa en las denominadas cuentas maestras, que deben ser tres (3) a saber: *Subcuenta de Régimen Subsidiado de Salud*,

Subcuenta de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y Subcuenta de salud pública colectiva.

El sistema de inspección, vigilancia y control del sistema general de seguridad social en salud incluye normas, agentes y procesos en los términos de los artículos 36 y 37 de la Ley 1122 de 2007 (Congreso de la República de Colombia, 2007) en consonancia con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 715 de 2001 (Congreso de la República de Colombia, 2001). Se destaca que uno de los ejes del sistema señalado es el de información³ que se dirige a *vigilar que los actores del sistema garanticen la producción de los datos con calidad, cobertura, pertinencia, oportunidad, fluidez y transparencia*. En esta perspectiva, la información contable se contiene en dicho eje y establece unos criterios que se combinan con los objetivos y cualidades de dicha información.

2.3. Directrices del Ministerio de la Protección Social hacia los fondos locales de salud

El Ministerio de la Protección Social, a partir de la expedición de la Ley 1122 de 2007, emitió la Resolución 3042 de 2007 [p]or la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones. Dicha norma tiene como objeto las prescripciones legales relacionadas con la organización, funcionamiento, estructura y manejo de los fondos de salud en los distintos niveles territoriales, así como las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras del sector.

La Resolución 3042 de 2007 (Ministerio de la Protección Social, 2007) reitera la definición de los fondos de salud y añade que las prescripciones legales de estos aplican a los entes territoriales en los que se haya delegado la administración y ordenación del gasto de los recursos del fondo a una dirección de salud, o que se hayan organizado en entidades descentralizadas con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera. Conforme a esta resolución, la administración y ordenación del gasto corresponde al jefe de la entidad territorial, sin perjuicio de la delegación, en términos de la ley, al director territorial de salud de las atribuciones pertinentes.

En las prescripciones de la Resolución 3042 de 2007 (Ministerio de la Protección Social, 2007) se establece que la estructura de los fondos de salud, en términos de subcuentas, así:

1. *Subcuenta de Régimen Subsidiado de Salud.*
2. *Subcuenta de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda.*
3. *Subcuenta de salud pública colectiva.*
4. *Subcuenta de otros gastos en salud.*

La administración de los recursos se debe realizar a través de cuentas maestras para cada subcuenta presupuestal, con excepción de la subcuenta de otros gastos en salud, las cuales se definen como aquellas cuentas bancarias registradas para la recepción de los recursos del sistema general de participaciones en salud, que se discriminan conforme a las subcuentas del fondo de salud (con la excepción de los otros gastos en salud), y que solo aceptan como operaciones débito aquellas que se destinan a otra cuenta bancaria que pertenece a una persona jurídica o natural beneficiaria de los pagos, previamente inscrita para el efecto (Art.15 Res. 3042 de 2007, Ministerio de la Protección Social, 2007).

3. Normativa contable aplicable a los fondos de salud

Como se expresó anteriormente, los fondos de salud requieren un manejo contable independiente, que dé cuenta del origen y destino de los recursos de la salud. Para dicho manejo se requiere considerar que tales recursos sean administrados y controlados por entes territoriales de distintos niveles, cuya organización se rige por los fundamentos de entidades gubernamentales. En esta perspectiva, desde la expedición de la Ley 298 de 1996 (Congreso de la República de Colombia, 1996), *con la cual se crea la Contaduría General de la Nación*, se establecieron como funciones de dicha entidad, o como funciones del Contador General de la Nación las señaladas en los artículos 3º y 4º de la Ley 298 de 1996 (Congreso de la República de Colombia, 1996) que se dirigen a las formas prescriptivas del manejo contable de los entes territoriales y sus entidades descentralizadas. Acorde con dicha ley, se establece la

necesidad de existencia y adecuación de áreas financieras y contables de las entidades obligadas, de conformidad con los lineamientos que establece la Contaduría General de la Nación (ver artículo 5º). De igual forma, la ley citada establece el Sistema Nacional de Contabilidad Pública que contiene las políticas, normas y procedimientos técnicos de contabilidad que versan sobre las operaciones, recursos y actividades de los entes públicos en la generación de información para la toma de decisiones y el control de la administración pública (ver artículo 7º).

Existe una diferenciación entre la contabilidad general de la nación y la contabilidad pública, conforme a lo estipulado en los artículos 9 y 10 de la Ley 298 de 1996 (Congreso de la República de Colombia, 1996). La contabilidad pública es de especial interés para este trabajo pues ella comprende la contabilidad general de la nación y la de las entidades y organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, independientemente del orden a que pertenezcan o la forma jurídica de las entidades que manejen o administren recursos públicos, con relación a los mismos.

Mediante Resolución 354 de 2007 (Contaduría General de la Nación, 2007) en Colombia se adoptó un Régimen de Contabilidad Pública de obligatoria observancia (y que incluye los fondos de origen presupuestal según el artículo 5º) que comprende el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Conforme a la Resolución 354 de 2007 (Contaduría General de la Nación, 2007) ya citada, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública que estructura, por párrafos numerados, las prescripciones a observar en materia de contabilidad pública. En esta perspectiva, dicho régimen determina el sistema nacional de contabilidad pública en su título II, en los siguientes términos (Contaduría General de la Nación, 2008):

31. Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de

recursos públicos. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos.

32. Los elementos que componen el SNCP son: el ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación; la regulación contable pública, es decir el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador; los sistemas electrónicos o manuales, soporte para la construcción y conservación de la contabilidad; los contadores públicos responsables de la preparación y presentación de la información; las entidades contables públicas que emiten y presentan información y sus representantes legales en calidad de responsables; la información contable pública, estructurada en diferentes tipos de informes contables; los evaluadores internos y externos de la información, como los órganos de control fiscal y las auditorías; y los usuarios de la información contable pública, entre ellos las autoridades de control, de planeación y gestión de las políticas públicas y la ciudadanía.

Las prácticas y los sujetos (contadores públicos) hacen parte del sistema nacional de contabilidad pública, razón por demás para analizar uno de los elementos que componen dicho sistema a partir de la consideración de las prescripciones relacionadas con los informes, libros, documentos y soportes, así como de las conciliaciones necesarias en el sistema de control interno contable. En la determinación de entidad contable pública, el régimen en cuestión expresa que es la unidad productora de información que puede ser *una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos* (ver párrafo 34), y que, por lo tanto, debe desarrollar el proceso contable y producir los estados, informes y reportes contables de conformidad con la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación. Los fondos de salud se conciben como unidades económicas, pues son adscritos a los entes territoriales y administran recursos públicos para fines específicos del sector salud, al tiempo que carecen de autonomía y/o personería jurídica.

4. Prácticas de los contables en los fondos locales de salud

Existen definiciones derivadas del régimen de contabilidad pública relacionadas con la actividad y toma de decisiones de las entidades contables y el control sobre tales entidades. Sin embargo, interesa señalar que el proceso contable posibilita la toma de decisiones y el control en las entidades públicas. En este sentido, el régimen de contabilidad pública (Párrafo 61, Contaduría General de la Nación, 2008) considera que el proceso contable se concreta en el reconocimiento y revelación de información. El subproceso de reconocimiento, a su vez, considera:

- la captura de datos, y para ello se fundamenta en soportes;
- la incorporación en una estructura de clasificación cronológica y conceptual, y para ello utiliza los comprobantes de contabilidad;
- la representación, para lo cual convierte la información mediante la aplicación de partida doble, y considera normas generales y específicas de los elementos de los estados financieros (que incluye normas técnicas);
- la estructuración de libros de contabilidad, en los cuales se sistematizan los elementos conceptuales y técnicos de representación de la realidad económica, al tiempo que se constituyen en valores probatorios.

Por otra parte, el subproceso de revelación prescrito en el régimen de contabilidad pública determina la generación de estados, informes y reportes contables, encaminados a la toma de decisiones y al control sobre los recursos por parte de múltiples usuarios de información.

4.1. Descripción metodológica de análisis

Con respecto al universo de análisis para determinar las prácticas contables, se analizaron los informes de auditorías efectuadas por la Superintendencia Nacional de Salud en el marco del convenio 146 de 2009, suscrito con la Universidad del Valle, mediante el cual se efectuaron auditorías a 132 fondos de salud. Allí se analizaron el periodo 2008 y un periodo intermedio de 2009 (por lo menos a 31 de marzo) cuyo objeto fue la determinación de los saldos no comprometidos de las cuentas que conforman dichos fondos. El análisis de los informes de auditoría permitió sistematizar diversas anotaciones que no tienen que

ver con el objeto de la auditoría realizada y que permitieron estructurar el presente estudio sobre las prácticas recurrentes de los contables, con relación al proceso contable de los fondos locales de salud.

El análisis se realizó por cada categoría de municipio que se presenta en el cuadro 2, *Resumen de la población por categoría*.⁴ Seguidamente se determinó la muestra objeto de análisis como consecuencia de la recopilación de información que permitiese la sistematización correspondiente. Para el efecto, se consideró el total de los informes de la supersalud (132) y una muestra simple de 82 entes a los cuales se les pudo sistematizar la información contable relacionada con la aplicación de las normas sobre representación y revelación, obteniendo por lo tanto un 62% aproximadamente respecto de los municipios objeto de análisis.⁵ La muestra se expresa en una nueva distribución porcentual por categoría, para el efecto de los análisis correspondientes.

La expresión del distrito capital en forma distinta a los municipios de categoría cero es solo por presentación, pero para efectos de análisis se consideran como uno solo, generando por lo tanto una sola categoría; la conformación es para seis categorías de entes territoriales que administran los fondos de salud. En las entidades que no se suministraron libros,

Cuadro 2. Resumen de la población por categoría

Item	Categoría	Resumen de entidades con informes de la Supersalud por categorías		Resumen informes sistematizados		
		Cantidad de Municipios / Distritos	%	Cantidad de Municipios / Distritos	%	% S/población
1	Distrito Capital	1	1	1	1	1
2	0	5	4	5	6	4
3	1	13	10	8	10	6
4	2	9	7	9	11	7
5	3	11	8	5	6	4
6	4	14	11	12	15	9
7	5	14	11	12	15	9
8	6	65	49	30	37	23
	TOTAL	132	100	82	100	62

Fuente: Elaboración propia.

comprobantes o soportes contables manifestados expresamente en los informes analizados se consideraron como inexistentes.

Para el caso de información electrónica (en libros y comprobantes contables) se entiende por defecto el cumplimiento de algunas variables contenidas en el análisis, salvo aquellas relacionadas con la legalidad, observancia de normas sobre corrección de errores, anulación y diligenciamiento de folios, aplicables a libros de contabilidad.

Respecto a la evaluación de libros de contabilidad solo se consideran las prescripciones relacionadas con libros oficiales de contabilidad (en especial con los libros: mayor y balances, y diario general), distinto de las consideraciones de libros auxiliares que no son objeto de análisis.

4.2. Subproceso contable de reconocimiento

Como se expresó anteriormente, el proceso contable de las entidades públicas, que se traduce en las prácticas de obligatorio cumplimiento por parte del contador, se relaciona con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Las disposiciones contables establecen unas normas técnicas genéricas que señalan los criterios para el registro de transacciones, hechos y operaciones que se relacionan con las formalidades, conservación y custodia, entre otras, de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

El subproceso de reconocimiento debe garantizar los preceptos de legalidad (fundamento jurídico), autenticidad (correspondencia con la formalidad jurídica) e integridad (respecto del contenido) con miras al adecuado ejercicio de inspección, vigilancia y control. Otra característica interesante es la posibilidad de elaboración de soportes, comprobantes y libros de forma manual o automatizada; las disposiciones legales permiten evaluar el cumplimiento de las mismas (como variables de verificación) como se describe seguidamente.

4.2.1. Análisis de cumplimiento normativo sobre soportes contables

En relación con los soportes de contabilidad, el régimen de contabilidad pública determina una noción que contiene algunas características que deben observar tales soportes de carácter internos y externos (Contaduría General de la Nación, 2008). Como características específicas de los

soportes se destacan que los mismos son relaciones, escritos o mensajes de datos que deben:

1. existir (*existencia*)
2. identificar al ente (*identificación*)
3. anteceder los registros contables (*fecha*)
4. adjuntarse (*anexados*) a los comprobantes de contabilidad
5. archivarse y conservarse en el orden en que hayan sido expedidos (*archivo*)
6. tener *coherencia* respecto de su contenido.

Los anteriores ítems se constituyen en variables de análisis o verificación de las prácticas contables sobre los soportes de contabilidad cuyos resultados se pueden apreciar en la figura 1: Análisis de las prácticas sobre soportes contables.

El análisis correspondiente se basa en un promedio de 87% de las entidades sobre las cuales se obtuvo información del manejo de los soportes contables (71 entes territoriales). De tales entidades se observa que 93% tiene un manejo adecuado de las variables analizadas asociadas a los soportes de contabilidad. La observancia de las prescripciones legales sobre soportes contables denota la importancia de los mismos dentro de las actividades propias que realizan los contables.

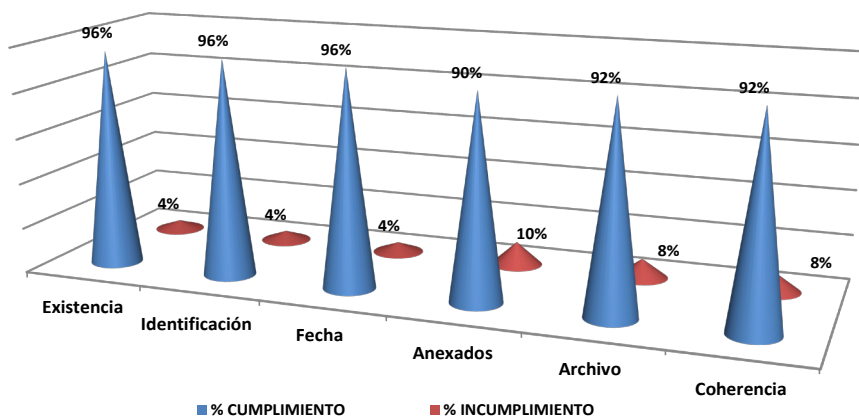


Figura 1. Análisis de las prácticas sobre soportes contables (2008-2009). Fuente: elaboración propia

4.2.2. Análisis de cumplimiento normativo sobre comprobantes contables

Por otra parte, el régimen de contabilidad pública determina la noción, y algunas características, de los comprobantes de contabilidad. Para el efecto, señala dicho régimen que los comprobantes de contabilidad son documentos, situación que al parecer precisa lo estipulado en el párrafo 336 del Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008), sobre la posibilidad de elaboración automatizada de los comprobantes, mediante la afirmación de la necesaria presentación documental de los comprobantes de contabilidad.⁶ Las características de los comprobantes de contabilidad (17) establecen precisiones sobre la forma y contenido de los mismos, situación que facilita la verificación de la observancia normativa en las entidades públicas (ver Cuadro 3).

Cuadro 3. Características de los comprobantes contables

1. <u>Existencia</u> documental	10. <u>Cuentas</u> contables afectadas (conforme al plan general de contabilidad pública - catálogo general de cuentas).
2. Expresar el <u>resumen</u> de operaciones	11. Personas que elaboran (<u>elaboración</u>)
3. Previos, fuentes, a los registros en libros (<u>antecedentes</u>)	12. Personas que autorizan (<u>autorización</u>)
4. Elaborarse en castellano (<u>idioma</u>)	13. Numeración <u>consecutiva</u>
5. Debidamente soportado (<u>soportes</u>)	14. Numeración continua (continuidad)
6. Indicar <u>fecha</u> de operaciones	15. <u>Clasificados</u> de forma adecuada (ingreso, egreso, general)
7. Señalar <u>origen</u> de operaciones	16. <u>Conservación</u> (archivo)
8. Describir operaciones (<u>descripción</u>)	17. <u>Integridad</u> (información de máximo un mes).
9. Debidamente <u>cuantificados</u>	

Fuente: Elaboración propia. Datos tomados de Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008).

Para el análisis sobre la observancia de disposiciones regulativas de los comprobantes de contabilidad, se precisa que la información disponible corresponde a cada una de las variables de forma distinta. Es decir, de los 82 informes, se analizaron por variable y se obtuvo información en algunos casos de 78 entes, y en otros solo se obtuvo de 28, con un promedio equivalente a 63 (77% de la muestra observada). Como

resultado del análisis, se destaca que seis entes territoriales de categoría 6 diligencian de forma electrónica los comprobantes de contabilidad, sin que exista copia impresa (y su consecuente archivo) y sin soportes de los mismos.

Conviene destacar aquellas variables sobre los comprobantes de contabilidad que no alcanzan a ser mayoritariamente observadas relacionadas con los elementos de formalidad como las firmas de quienes los elaboran y autorizan. Otro aspecto a destacar es que una cuarta parte de los entes analizados se caracterizan porque no discriminan las cuentas contables afectadas en sus comprobantes de contabilidad. En el análisis de las otras variables se puede afirmar que existe una observancia general de las disposiciones como se puede observar en la figura 2.

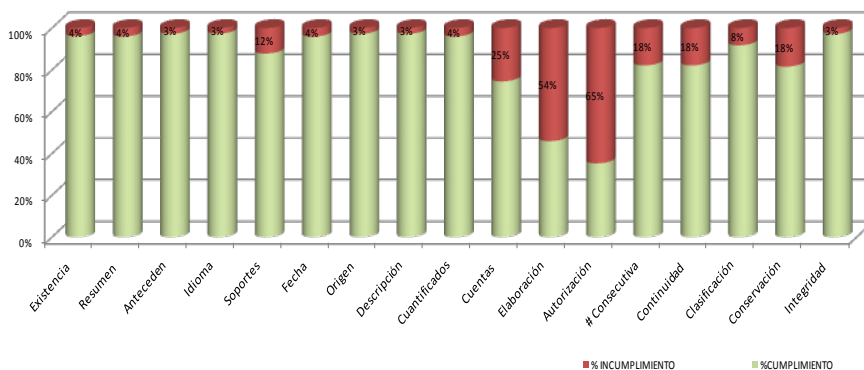


Figura 2. Análisis de las prácticas sobre comprobantes contables. Fuente: elaboración propia.

4.2.3. Análisis de cumplimiento normativo sobre libros de contabilidad

En relación con los libros de contabilidad, el Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008), en su numeral 9.2.3., señala el conjunto de características atribuibles a ellos (ver Cuadro 4, Características de los libros de contabilidad). Las prescripciones definen los libros de contabilidad como estructuras que sistematizan cronológica y nominativamente las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas. Se clasifican en principales (Diario

y Mayor) y auxiliares (que permiten un control detallado de las operaciones).⁷

Cuadro 4. Características de los libros de contabilidad

1. Base documental, por ello deben ser verificables, preferiblemente impresos (existencia)	10. Numeración de folios sucesiva y continua
2. Cronológicos	11. Expresamente denominados (nombre o titulación)
3. Nominativos, respecto de las cuentas y grupos de cuentas (nominación)	12. Llevarse en castellano (idioma)
4. Clasificados como principales o auxiliares (clasificación)	13. Contener el número y fecha de los comprobantes de contabilidad, que le sirven de respaldo (numeración y fecha)
5. Aplicar partida doble (para el caso de los principales diario general y mayor – movimientos débitos y créditos)	14. Integridad de la información contable pública, contener todos los movimientos según comprobantes.
6. Indicación de comprobantes de contabilidad (referenciados)	15. Observar normas sobre corrección de errores
7. Indicar saldos (para el caso del libro mayor) anteriores y acumulados	16. Observar normas sobre anulación de folios
8. Cuentas contables afectadas (conforme al plan general de contabilidad pública - catálogo general de cuentas).	17. Observar normas sobre diligenciamiento (libros físicos)
9. Validez / legalidad, oficialización mediante elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse, o registro mercantil si es el caso.	

Fuente: Elaboración propia. Datos tomados de Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008).

Los anteriores ítems se constituyen en variables básicas a verificar dentro de las formas del procesamiento contable que se aplican en los fondos de salud. Los enunciados anteriores generan algunas dudas sobre la posibilidad del manejo automatizado de libros de contabilidad (conforme a lo señalado en el párrafo 336 antes citado), pues la constitución de soporte documental pareciera expresar la necesidad de contar con libros físicos; la numeración de folios de forma sucesiva y continua, las normas sobre corrección, anulación y diligenciamiento apoyan esta afirmación. Sin embargo, queda la certeza de los demás ítems señalados,

de los cuales se destaca la necesidad de observar el precepto de validez o legalidad, previo al diligenciamiento de libros, que incluyen a los libros automatizados mediante acta de apertura.

En relación con las normas sobre tenencia, conservación y custodia de soportes, comprobantes y libros de contabilidad, el Régimen de Contabilidad Pública determina unas formalidades de responsabilidad, asignación, reproducción exacta, conservación y exhibición de los mismos en los párrafos 350, 351, 353 y 354 (Contaduría General de la Nación, 2008)

En análisis de libros de contabilidad se consideran dos formas de usanza de tales libros. Algunas entidades, desde aplicativos informáticos, solo diligencian información de carácter electrónica considerando por lo tanto que sus libros de contabilidad son de igual manera electrónicos, pues lo asocian a reportes (virtuales o impresos) sin la observancia de algunos o todos los preceptos de legalidad de tales libros. No obstante, otras entidades, con el apoyo de aplicativos informáticos mantienen los libros de contabilidad de forma impresa, teniendo que observar por lo tanto las disposiciones en la materia.

En tanto dato interesante, se observa que 46% de las entidades examinadas manejan el concepto de libros electrónicos de contabilidad, mientras que el restante 54% diligencia libros de contabilidad en aplicativos contables, pero efectúa las impresiones o reportes correspondientes, aplicándole todas las variables antes descritas para libros de contabilidad.

En el caso de las entidades que utilizan el concepto de libros electrónicos de contabilidad no es posible (acorde con las definiciones) aplicarle las variables de *numeración* de folios sucesiva y continua, Observar normas sobre *corrección de errores, anulación de folios*, ni *diligenciamiento* (aplicables a libros físicos). Cabe destacar que en los informes analizados se puede observar que ninguno de los entes utiliza esquemas de mensajes de datos en su contabilidad.⁸

Como se puede notar en la figura 3 (Análisis de las prácticas sobre libros contables), de las entidades cobijadas en los informes analizados se obtuvo información en un promedio de 90%. Se puede verificar que aproximadamente 89% observa las disposiciones en materia de

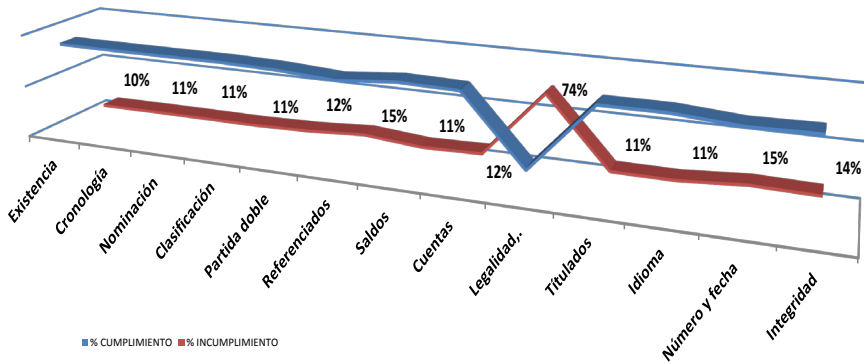


Figura 3. Análisis de las prácticas sobre libros contables. Fuente: elaboración propia.

existencia, cronología, nominación de cuentas, clasificación, aplicación de partida doble, indicación de comprobantes de contabilidad, saldos (para el caso del libro mayor) y cuentas contables afectadas, entre otras como práctica general. Sin embargo, tales observancias carecen de fundamento si se observa que solo 26% de las entidades poseen un acto administrativo que da cuenta de la legalidad de tales libros, situación que desdibuja las demás características para el diligenciamiento de libros de contabilidad.

En lo concerniente solo a libros físicos se verificaron las variables de numeración, corrección de errores, anulación de folios y diligenciamiento. Se observa que existe un incumplimiento promedio de casi la mitad (49%) de las entidades que diligencian este tipo de libros contables. Esto significa que una de cada dos entidades presenta dificultades para aplicar las normas sobre corrección de errores, anulación de folios y sobre diligenciamiento de libros físicos, como se describe en la figura 4 (Análisis de las prácticas sobre libros contables físicos).

4.3. Subproceso contable de revelación

Como se afirmó en párrafos anteriores, el proceso contable incluye el subproceso de revelación, el cual es tratado en los párrafos 355 al 397 del Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008). La revelación, conforme al régimen señalado, comprende las

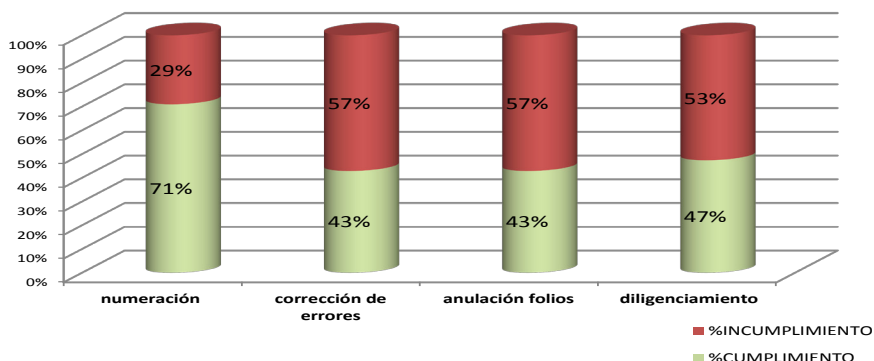


Figura 4. Análisis de las prácticas sobre libros contables físicos. Fuente: elaboración propia.

normas relacionadas con los estados, informes y reportes contables (normas técnicas). Las características de las revelaciones, relacionadas con los estados contables, establecen una primera variable de existencia, e inmediatamente la debida certificación de los mismos, así como la correspondiente clasificación.⁹

Respecto de las notas a los estados contables básicos, existen unas características de contenido, conforme a los párrafos 375 a 381 del Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008), que establecen un carácter general y otro específico de las mismas. Para el sentido que interesa, la existencia y contenido, solo en lo relacionado con los fondos locales de salud, se deben considerar los aspectos de políticas y prácticas contables, movimiento, resultados, recursos restringidos y demás situaciones particulares de tales fondos.

Para los fondos de salud que requieren un manejo contable independiente y exclusivo se deberán realizar además otros informes contables específicos, informes por segmentos, informes contables complementarios, informes de objetivos, informe de cuadro de mandos o tableros de control, de operaciones efectivas de caja, de fuentes y usos de ingresos. Tales informes son definidos en el Régimen de Contabilidad Pública en los párrafos 385 a 394 inclusive (Contaduría General de la Nación, 2008).

El subproceso de revelación para los fondos de salud se cumple con la preparación, certificación y difusión de los estados contables de propósito general, de las notas a los estados contables básicos, de informes contables específicos (informes por segmentos) y complementarios como se enuncia en el cuadro 5.

Cuadro 5. Relación de Estados contables básicos e informes contables complementarios Régimen de Contabilidad Pública

Estados contables básico:	Informes contables complementarios:
Balance General,	Informes de objetivos
Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental,	Informe de cuadro de mandos o tableros de control
Estado de Cambios en el Patrimonio	Informe de operaciones efectivas de caja
Estado de Flujos de Efectivo.	Informe de fuentes y usos de ingresos
Las notas a los estados contables básicos	

Fuente: Elaboración propia. Datos tomados de Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008).

Para estos preceptos de revelación se deben tener en cuenta formalidades relacionadas con la identificación del ente; nombre del estado o informe pertinente; periodo a que corresponden; deben ser comparativos, deben estar debidamente certificados y suscritos por quienes lo elaboran. De igual forma debe existir correspondencia con los libros de contabilidad, deben ser oportunos y contener la información con base en las características y principios de contabilidad contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

4.3.1. Análisis de las prácticas contables relacionadas con la elaboración de estados contables-fondos locales de salud

Mediante el análisis de los informes de auditoría, en relación con las revelaciones, se verificó la existencia de los estados financieros básicos de los fondos locales de salud, cuyos resultados se presentan en la figura 5 (Análisis de las prácticas sobre generación de estados contables). Se obtuvo información de todos los entes y se observó que con excepción de dos entidades, por dificultades específicas, no elaboran o no suministraron

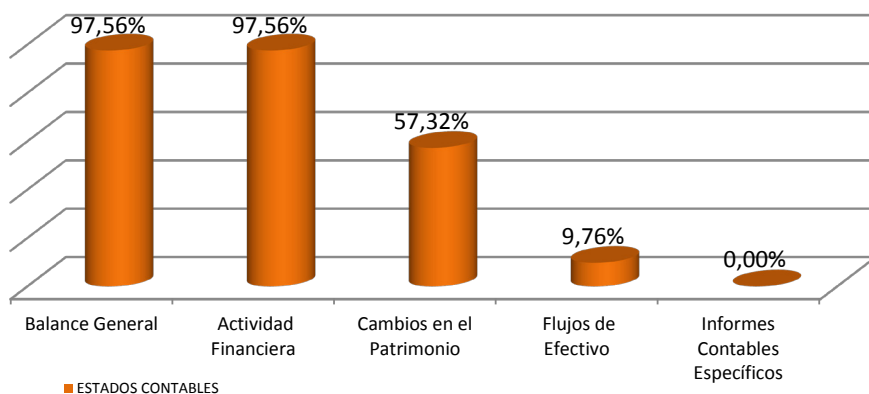


Figura 5. Análisis de las prácticas sobre generación de estados contables. Fuente: elaboración propia.

estados contables de propósito general. Esto condujo a afirmar que todas las entidades elaboran balance general y estado de actividad financiera, económica, social y ambiental como práctica generalizada.

Por otra parte, para el caso del estado de cambios en el patrimonio y en el estado de flujos de efectivo, se observa que 43% y 93% de las entidades analizadas respectivamente no generan tales estados contables. Se resalta que el estado contable de flujos de efectivo corresponde al de mayor inobservancia en la generación de información, indicando la propensión de no contar con información que permita el control de los flujos de efectivo en cada entidad analizada.¹⁰ Los informes contables específicos, atinentes a los fondos locales de salud, no se generan en ninguno de los entes como práctica contable generalizada.

Para el caso de los informes contables específicos se determinó que ninguno de los entes analizados elabora tales informes que den cuenta de las situaciones particulares de los fondos locales de salud. Como práctica generalizada se puede anotar que la preocupación de los contables, y de los representantes legales, se asocia al cumplimiento en la generación de reportes a entidades de control y consolidación de información respecto de los estados financieros de propósito general, pero no se refiere a la utilización de información que permita la administración y el control de información contable de los fondos locales de salud.

4.3.2. Notas a los estados contables

Se analizaron los informes de auditoría a los fondos locales de salud y se observa que, en lo correspondiente a las notas a los estados contables, la mayor actividad realizada por los contadores públicos es el reporte al Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), que no cumple con todos los preceptos contenidos en el Régimen Contable (Contaduría General de la Nación, 2008) sobre la notas a los estados contables; sin embargo, se consideraron los reportes señalados como parte del análisis del presente estudio para contrastar las cualidades de existencia, nominación, identificación del ente, periodo, comparabilidad, certificación, suscripción y correspondencia con libros.¹¹

El contenido de las revelaciones no es objeto de análisis; solo se tiene en cuenta que estas aludan a la información pertinente del fondo de salud respectivo. Sin embargo, en el análisis de los informes de los fondos de salud se encontró que existen alusiones a la observancia de regulaciones del sector privado (decreto 2649 de 1993) en algunas notas a los estados contables; situación que, si bien puede corresponder a una equivocación en la referencia normativa, también puede significar el desconocimiento de las prescripciones contables que deben aplicar los entes territoriales.

En el análisis de las notas a los estados contables se pudo verificar que algunos entes se refieren a saldos de las cuentas maestras o presentan información parcial sobre el flujo de los recursos, tal y como se muestra en la figura 6 (Análisis de las prácticas sobre revelación de estados contables); en este sentido, cada vez que se enuncia en los informes analizados que las notas a los estados contables no referencian los flujos de ingresos y gastos del sector salud, se considera que no cumplen con la variable de observancia de normas sobre revelación del fondo de salud.

En la revisión documental no se encontró información expresa de algunos fondos locales de salud relacionada con la comparabilidad de la información, la certificación, la suscripción de estados contables y su correspondencia con libros de contabilidad; datos que no se tuvieron en cuenta para la determinación del análisis. Así, la determinación de participaciones porcentuales de cumplimiento o incumplimiento de las revelaciones, relacionadas con los estados contables de propósito general,

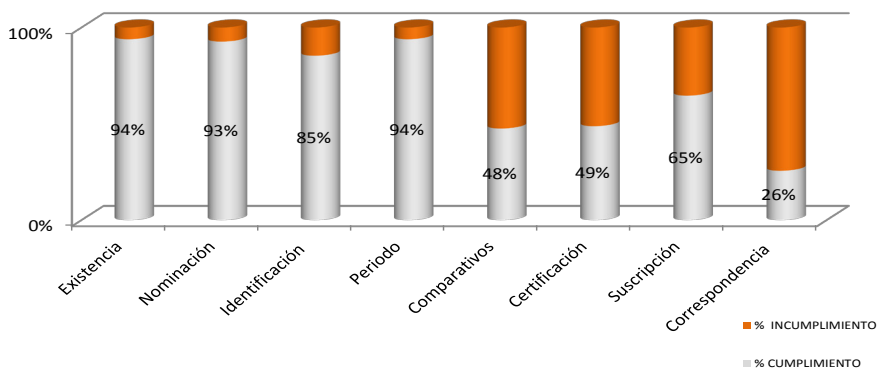


Figura 6. Análisis de las prácticas sobre revelación de estados contables. Fuente: elaboración propia

denota que casi la totalidad de los entes elaboran notas a los estados contables, asociadas con el cumplimiento de entrega de información a la Contaduría General de la Nación, pero no como práctica de revelación de información interna o externa con propósitos y formatos diferentes a los que determina el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP). Sin embargo se resalta que la mayoría de los estados contables no son comparativos, la mitad de los estados contables carecen de certificación, una tercera parte no son firmados por los responsables de los mismos y 74% no coincide con la información contenida en libros de contabilidad.

5. Conclusiones

Acorde con este estudio, la contabilidad de los fondos analizados no genera informes específicos, ni revelaciones, relacionadas con las fuentes, aplicaciones (gastos) y saldos de las subcuentas establecidas para el efecto.

El manejo contable de los fondos locales de salud corresponde al mismo manejo de los entes territoriales y no presentó un manejo independiente que dé cuenta del origen y destino de los recursos de la salud. Al parecer, la configuración de contabilidad por segmentos, centros de costos o de gestión, no es desarrollada por los contables de tales entes.

En relación con el subproceso de reconocimiento, se pudo determinar que existe mayor observancia en las disposiciones relacionadas con soportes y comprobantes contables, con excepciones en las identificaciones de elaboración y autorización de los últimos. Es preponderante la falta de legalidad de los libros de contabilidad (físicos y virtuales) en los entes analizados ya que se presentan diferencias entre las cifras contenidas en los libros de contabilidad y los informes presentados a la contaduría general de la nación, desvirtuando la razón de ser de la contabilidad; de igual manera, conviene analizar la situación de información electrónica que no está amparada bajo el esquema de mensajes de datos, sino que solo conservan la información en un aplicativo, que es susceptible de modificación en cualquier tiempo, por lo cual se requiere de disposiciones o regulaciones claras en materia de elaboración, conservación y custodia de ese tipo de información.

Como práctica generalizada, se observa que se elaboran algunas notas referidas a los estados contables en el reporte establecido por la CGN (Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública, CHIP), pero no se generan para satisfacer necesidades internas o externas distintas, siendo muy incompletas en lo relacionado al fondo local de salud. La mayoría de los estados contables no son comparativos, la mitad de los estados contables carecen de certificación, una tercera parte no son firmados por los responsables de los mismos y 74% no coincide con la información contenida en libros de contabilidad.

Los contadores públicos como sujetos *responsables de la preparación y presentación de la información, los representantes legales en calidad de responsable, los evaluadores internos y externos de la información, como los órganos de control fiscal y las auditorías, el ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación* no están cumpliendo con algunas disposiciones en la materialización de dicho sistema relacionada con el proceso contable y la producción de los estados, informes y reportes contables de conformidad con la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación, que permitan un adecuado control de los recursos de los fondos locales de salud.

6. Notas

- 1 La noción de práctica, en este caso, se asocia a la observancia de las disposiciones legales pertinentes.
- 2 Conviene precisar que existen otros regímenes especiales que cobijan poblaciones que no son objeto de enunciación en el presente trabajo, tal como el que tienen los miembros de las fuerzas militares en Colombia.
- 3 Ver numeral 6, artículo 37, ley 1122 de 2007 (Congreso de la República de Colombia, 2007).
- 4 Conviene precisar que la Ley 617 de 2000 (Congreso de la República de Colombia, 2000) estableció la forma de categorización de los distritos y municipios en Colombia, conforme a los criterios de número de habitantes e ingresos corrientes de libre destinación anuales expresados en salarios mínimos legales mensuales.
- 5 La muestra tomada se puede verificar en el cuadro 2: Resumen de entes para análisis por categoría.
- 6 Ver párrafo 340 del Régimen de Contabilidad Pública de Colombia (Contaduría General de la Nación, 2008).
- 7 Ver párrafos 342 a 349 inclusive del Régimen de Contabilidad Pública de Colombia (Contaduría General de la Nación, 2008).
- 8 En Colombia, mediante la expedición de la Ley 527 DE 1999 (Congreso de la República de Colombia, 1999), se definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales con unas características especiales que se aplican a los libros contables de carácter electrónico.
- 9 Ver párrafos 361 a 363 del Régimen de Contabilidad Pública (Contaduría General de la Nación, 2008).
- 10 Existe un margen de error en el caso del estado de cambios en el patrimonio estimado en un 4%, y en el de flujo de efectivo del 2%, por ausencia de información de algunos entes, que, al no ser significativos, no inciden en el análisis global.
- 11 En los casos que se encontraron entes que solo generaban el reporte señalados se consideró que si elaboran las notas a los estados contables (como existencia) y se evaluaron las variables señaladas para estas.

6. Referencias

- Calderón R., Camilo (2000). *Planeación estatal y presupuesto público*. Segunda edición. Bogotá: Editorial Legis, 391 pp.
- Chartier, R. (1999). *El mundo como representación*. Primera edición. Barcelona: Editorial Gedisa, S.A., 276 pp.
- Claros P., Ovidio (1999). *Control fiscal, un instrumento para el desarrollo*. Primera edición. Bogotá: Editorial Ecoe ediciones, 166 pp.
- Congreso de la República de Colombia. (1991). *Constitución política 1991*. 25a edición. Bogotá: Editorial Legis, 536 pp.
- Congreso de la República de Colombia (1999). *Ley 527 de 1999*. Consultado el 10 de octubre de 2010. Disponible en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1999/ley_0527_1999.html
- Congreso de la República de Colombia (1990). *Ley 10 de 1990*. Consultado el 10 de octubre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=3421>
- Congreso de la República de Colombia (1993). *Ley 100 de 1993*. Consultado el 10 de octubre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=5248>
- Congreso de la República de Colombia (2007). *Ley 1122 DE 2007*. Consultado el 10 de octubre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=22600>
- Congreso de la República de Colombia (1996). *Ley 298 de 1996*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1996/ley_0298_1996.html
- Congreso de la República de Colombia (1996). *Ley 344 de 1996*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=345>
- Congreso de la República de Colombia (26 de Enero de 1993). *Ley 42 de 1993. Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Congreso de la República de Colombia (1993). *Ley 60 de 1993*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-85889_archivo_pdf.pdf

- Congreso de la República de Colombia (2000). *Ley 617 de 2000*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=3771>
- Congreso de la República de Colombia (2001). *Ley 715 de 2001*. Disponible en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2001/ley_0715_2001.html.
- Contaduría General de la Nación. (2008). *Régimen de contabilidad pública*. Consultado el 10 de Octubre de 2010. Disponible en http://www.contaduria.gov.co/dmdocuments/RegimenContabilidadPublica/plangcp/RCP-PlanGralCP_3.pdf
- Contaduría General de la Nación (2007). *Resolución 354 de 2007*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=26612>
- Contaduría General de la Nación (2007). *Resolución 356 de 2007*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=26679>
- Contaduría General de la Nación (2008). *Resolución 357*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=32142>
- Elizondo, Arturo (2002). *Metodología de la investigación contable*. Tercera edición. México: Thomson, 455 pp.
- Méndez, Carlos (2001). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación*. Tercera edición. Bogotá: Mc Graw Hill, 246 pp.
- Ministerio de la Protección Social (2007). *Resolución 3042 de 2007*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=26474>
- Miranda T., Alfonso (1999). *El derecho de las finanzas públicas*. Segunda edición. Bogotá: Editorial Legis, 612 pp.
- Ortega C., Alfonso y García A., Héctor (2000). *Hacienda Pública*. Primera edición. Bogotá: Ecoe ediciones, 171 pp.
- Presidencia de la República de Colombia (1996). *Decreto 111 de 1996*. Consultado el 11 de noviembre de 2010. Disponible en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1996/decreto_0111_1996.html

- Restrepo, Juan Camilo (2000). *Hacienda Pública*. Quinta edición. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia, 509 pp.
- Romero R., Enrique (2007). *Presupuesto y contabilidad pública: Una visión práctica actualizada a NIC-SP*. Tercera edición. Bogotá: Editorial Ecoe Ediciones, 282 pp.
- Sunder, Shyam (1944). *Teoría de la contabilidad y el control*. Traducido por Nohora García. Bogotá: Editorial Universidad Nacional de Colombia (2005), 334 pp. [Primera edición en inglés, 1944].
- Superintendencia Nacional de Salud. (2008). *Resolución 1242 de 2008*. Consultado el 15 de junio de 2010. Disponible en http://www.avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2008/47129/r_sns_1242_2008.html