

CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y GESTIÓN CONTABLE EN COLOMBIA. UNA PROYECCIÓN EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Samuel Alberto Mantilla B.

Pontificia Universidad Javeriana

Expresidente Asociación Colombiana de Costos y Contabilidad Directiva (ASCCODI)

RESUMEN

Colombia está realizando un tránsito interesante, si bien no carente de contratiempos, desde un esquema de contabilidad general (comercial) hacia sistemas especializados de información, especialmente por la vía de la contabilidad financiera (estándares internacionales) y por el camino de la contabilidad gerencial (o de gestión).

Tal proceso de cambio ha implicado, necesariamente, abordar lo relacionado con la gestión contable, un asunto imperativo en las condiciones actuales y que ha conllevado dejar de depender exclusivamente de las normativas legales sesgadas hacia lo fiscal. Las fuerzas que están impulsando ello se derivan, inevitablemente, de los procesos de participación en la internacionalización y globalización de la economía, con los consiguientes ajustes macroeconómicos y de gestión empresarial. En el presente artículo se analizan y desarrollan los aspectos anteriormente mencionados.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión, Colombia, contabilidad gerencial, gestión contable, servicios públicos, asistencia domiciliaria, internacionalización.

1. LA VIEJA CONTABILIDAD GENERAL

No ha estado siendo sencillo desmontar el viejo edificio de la contabilidad general (comercial) dado su arraigo en la cultura del país y muy vinculado a las actividades cotidianas tanto a nivel de gestión estatal como a nivel de dirección empresarial.

Ello está implicando, necesariamente, eliminar la vieja concepción de la riqueza basada en patrimonios e introducir los esquemas contemporáneos de riqueza basada en la circulación del capital.

Tal concepción de la riqueza y del bienestar humanos tiene importantes implicaciones contables (contabilidad & auditoría) pero también de tipo tributario, macroeconómico y, de manera particular, en lo que tiene que ver con la lucha contra el terrorismo, el narcotráfico, la guerrilla y, muy especialmente, el lavado de activos.

Entender que esa contabilidad patrimonialista tiene una utilidad muy limitada no está siendo asunto fácil. El arraigo en el registro por partida doble, el énfasis en los inventarios tangibles, el centro de atención en la información fiscal y, sobre todo, la reiteración del conteo de las entradas y las salidas para verificar los saldos en resultados y balances, es una práctica todavía muy difundida, de general aceptación, pero poco útil para la toma de decisiones en los negocios contemporáneos.

Por lo tanto, es mucho lo que se queda ‘por fuera del balance’: nuevos instrumentos financieros, intangibles, valoración del mercado, combinaciones de negocios, gestión de riesgos, administración del ciclo de vida y de la cadena de valor... En definitiva, se necesita una nueva arquitectura contable la cual, por fortuna, está bastante avanzada a nivel internacional.

2. INTERNACIONALIZACIÓN CONTABLE

Los desafíos de la internacionalización han conllevado abandonar los esquemas nacionalistas y proteccionistas del pasado.

En términos macroeconómicos, el país ha avanzado bastante, si bien no lo suficiente, en definir la apertura económica y orientarse hacia escenarios internacionales. El talón de Aquiles está siendo la integración económica, asunto traumático en el pasado y que no permitió que el Pacto Andino (Colombia, Venezuela, Ecuador, Perú, Bolivia) funcionara. Hoy se está re-direccionando hacia el ALCA (Área de libre comercio de las Américas), la Comunidad Andina de las Naciones y, algunos acuerdos importantes con Estados Unidos y la Unión Europea.

Con relación a lo contable, se ha avanzado bastante en la orientación hacia estándares internacionales de contabilidad y auditoría, si bien existen dificultades enormes en relación con la contaduría.

Dados los acuerdos de integración económica, especialmente los derivados de la Organización Mundial del Comercio, acuerdos con la banca multilateral y la nueva arquitectura financiera internacional, se han gestionado importantes acuerdos a nivel de gobierno para la implementación plena de los estándares internacionales de contabilidad y auditoría. El sector empresarial ha dado un fuerte respaldo a ello, dado su interés por desarrollar las nuevas prácticas de gobierno corporativo.

Se espera que a partir del segundo semestre de 2003 hagan trámite legislativo las propuestas orientadas a tener el nuevo marco jurídico que haga posible ello.

Donde existen inmensas dificultades es en el sector de la contaduría. Las mayorías de la profesión contable, dado su fuerte arraigo nacionalista, han manifestado una férrea oposición (por acción o por omisión) a la adopción de los estándares internacionales. Están, todavía, prefiriendo soluciones locales para un mundo internacionalizado.

Los contadores públicos colombianos están lejos de cumplir estándares internacionales y ello les ha llevado a aferrarse a sus convicciones y posturas nacionalistas. Los empresarios y de alguna manera el gobierno, están empezando a mirar otras profesiones. La convicción generalizada es que se tendrán que implementar estándares internacionales ‘con los contadores o sin los contadores.’

3. CONTABILIDAD GERENCIAL

Por el lado de la contabilidad gerencial (o de gestión) el asunto no es menos sencillo. Su desarrollo todavía es incipiente y los factores que no lo favorecen todavía se mantienen: (1) alta dependencia de la contabilidad financiera vía normatividad; (2) profesionalización solamente de la contaduría pública.

Se ha avanzado en muchos sectores en lo relacionado con: (1) análisis del ciclo de vida y de la cadena de valor; (2) gestión por indicadores; (3) balanced scorecard (en sus versiones americana, española y argentina); y (4) costeo por actividades.

Existen dificultades en la integración dentro de los sistemas de información (SAP y demás ERPs se han implementado parcialmente y sólo para efectos de contabilidad financiera y fiscal) y en el uso intensivo de tecnología de la información. Ello es preocupante incluso en el sector bancario, donde la gestión de costos y la medición del desempeño todavía no se realizan automáticamente como sí lo hace en buena parte la transferencia electrónica de fondos.

En el sector público (gubernamental), particularmente en el sector de servicios públicos domiciliarios, se han impuesto por vía regulatoria sistemas de costeo por actividades vinculados a los sistemas legales de contabilidad y lejos de los análisis de procesos vía contabilidad gerencial. De todas maneras, han significado un avance importante hacia la gestión de costos.

4. LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y EL TERRORISMO

Muchos se preguntan, con razón, cuál es la contribución de lo contable y de los contables en la lucha que libra el país contra la corrupción y el terrorismo, particularmente el del narcotráfico y la guerrilla, y más concretamente contra el lavado de activos.

Hoy está claro que los sistemas contables de tipo patrimonialista (contabilidad de inventarios, auditoría de verificación y contadores nacionalistas) no solo son inefectivos e ineficaces en la lucha contra la corrupción y el terrorismo sino que de hecho contribuyen a que se afiancen, dado que le permiten a los criminales ocultar sus acciones en los laberintos legales o en las artimañas contables.

Los corruptos no están utilizando patrimonios para realizar sus actividades. La guerrilla, por ejemplo, en lo que menos piensa es en comprar una finca y dejar registro de su propiedad. Los narcotraficantes, valga decir, utilizan empresas de fachada pero nunca realizan actividades mercantiles legales.

Los corruptos están utilizando los sistemas de flujos de capitales para manejar sus finanzas. De esta manera, si lo contable y los contables quieren contribuir eficaz y eficientemente a la lucha contra la corrupción y el terrorismo económicos, necesariamente tienen que acceder a sistemas de contabilidad y a sistemas de auditoría que satisfagan parámetros internacionales.

El asunto a nivel internacional está claro.

Así lo ha mostrado la re-contextualización de los estándares internacionales de contabilidad (IAS) en los estándares internacionales de presentación de reportes financieros (IFRS), un asunto donde la clave está ya no en el mantenimiento del capital sino en el desempeño financiero. Esa es, sin lugar a dudas, la razón principal de sustituir el costo histórico por el valor razonable (fair value).

También lo ha mostrado la re-contextualización de los estándares internacionales de auditoría (ISA) en los estándares internacionales sobre control de calidad, auditoría, aseguramiento y servicios relacionados (ISQCAARS), un asunto donde la clave está ya no en la atestación sino en el aseguramiento y credibilidad de la información. Esa es, sin lugar a dudas, la razón principal de sustituir el antiguo modelo de riesgo de auditoría (limitado a riesgo inherente, de detección y de control, a partir de metodologías de muestreo selectivo) por el nuevo modelo de riesgos de auditoría (integración y correlación de riesgos de independencia, riesgos de fraude y riesgo de auditoría, a partir de metodologías de administración de riesgos).

Y también lo ha mostrado la re-contextualización de la contaduría pública en la contaduría profesional, un asunto que ha liderado el Código IFAC de ética para contadores profesionales.

En ese contexto, la contabilidad de gestión ha mostrado avances enormes. Sobresalen las prácticas alrededor del costeo por actividades en un contexto de análisis de procesos (ciclo de vida y cadena de valor) y la integración entre la información contable y no-contable.

La alerta principal, sin lugar a dudas, la generó la Sarbanes-Oxley Act of 2002 que obligó a que exista coherencia entre la información GAAP y la información NO-GAAP. Ello implica, necesariamente, a una integración entre la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial (o de gestión). El punto crítico es, necesariamente, la tecnología de la información. A fin que sea una realidad que toda la información presentada en cualquier lugar y contexto, satisfaga esa condición. Se está frente a una auténtica revolución.

Definitivamente, adiós a los datos contenidos única y exclusivamente en los balances. Se está frente a un empoderamiento de la información como tal. Sin lugar a dudas, una nueva revolución contable. ‘Con los contadores o sin los contadores.’

5. SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Un sector que permite analizar la forma como se aplica lo anterior en Colombia es el de los servicios públicos domiciliarios, un sector de extrema importancia para la economía nacional tanto en su presente como en su futuro.

La vigilancia de este sector está a cargo de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y agrupa los sectores de telecomunicaciones, acueductos, alcantarillado, aseo, energía y gas combustible.

Existe un Plan de Contabilidad que es en realidad un sistema de contabilidad financiera y un Sistema Unificado de Costos y Gastos, que se asemeja a un sistema de contabilidad de gestión. Hacen parte del Sistema Único de Información de los servicios públicos domiciliarios.

Como característica común debe resaltarse la fuerte influencia reguladora y el poco espacio para la técnica contable, en la práctica reducida ésta última al registro de débitos y créditos. No se percibe una clara orientación estratégica y mucho menos elementos que faciliten el análisis de las fuerzas competitivas o la gestión por indicadores a pesar que, como se verá adelante, existe una clara intención teórica de utilizar “la metodología de costos basada en actividades con el fin de contar con información precisa que refleje el nivel y la estructura de los costos económicos en que se incurre al prestar cada uno de los servicios públicos domiciliarios.”

La fuerte influencia reguladora se lleva hasta el extremo de que las actualizaciones, modificaciones y en general cualquier variación a los sistemas “serán competencia exclusiva de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.”

Precisemos algunos de los elementos más importantes de cada uno de estos componentes.

6. EL SISTEMA ÚNICO DE INFORMACIÓN

Tal y como lo señala el Documento Conpes 3168 de mayo de 2002, es un sistema establecido, administrado, mantenido y operado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD),

con el apoyo y cooperación de los Ministerios de Comunicaciones, Desarrollo Económico, Minas y Energía, las Comisiones de Regulación de Energía y Gas (CREG), Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y Telecomunicaciones (CRT), y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), de acuerdo con lo establecido en la Ley 689 de 2001.

La Ley 142 de 1994 contempla que la regulación, control y vigilancia del Estado sobre los servicios públicos domiciliarios puede ser ejercida por varios organismos, buscando reforzar el control y asignar responsabilidades.

La vigilancia y fiscalización de los servicios públicos domiciliarios se construyó sobre la base de los siguientes tipos de control:

1. Control Interno. Ejercido por la administración de cada empresa.
2. Control Externo. Desarrollados por los Comités de desarrollo y control social, y la SSPD.
3. Control Fiscal. Ejercidos para las empresas oficiales o mixtas por la Contraloría General de la República y las contralorías departamentales, municipales o distritales.
4. Control de Auditoría. Desarrollado por las Auditorías Externas de Gestión y Resultados, la Contraloría General de la República y las contralorías departamentales, municipales y distritales, y la Procuraduría General de la Nación.

Para asegurar el cumplimiento de estas funciones son cruciales los *flujos de información* de los prestadores de los servicios públicos hacia las entidades del gobierno, de tal manera que la toma de decisiones en materia económica y social, así como la regulación y el seguimiento puedan ejercerse con base en datos completos, confiables y oportunos.

En consecuencia, lo que se busca con este sistema único de información es que exista una estandarización en los formatos de solicitud, en las metodologías y criterios de construcción de los formatos y en las herramientas informáticas exigidas para la presentación de la información. Con la adopción del Sistema Único de Información se busca, entonces, *eliminar la asimetría* en el reporte de la información de los prestadores de servicios públicos y *reducir la solicitud simultánea de información* por parte de las entidades sometidas a inspección, vigilancia y control.

Los objetivos específicos de este sistema único de información son:

1. Evitar la duplicidad de funciones en materia de información relativa a los servicios públicos domiciliarios
2. Apoyar las funciones de vigilancia, control e inspección de la SSPD
3. Apoyar las funciones de regulación de la CREG, CRA y CRT
4. Servir de base a las funciones asignadas a los Ministerios de Minas y Energía, Desarrollo Económico y Comunicaciones, y demás autoridades que tengan competencia en el sector
5. Apoyar las funciones para desarrollar los controles interno, fiscal y social, la revisoría fiscal y la auditoría externa
6. Facilitar a los usuarios el acceso a la información sobre servicios públicos domiciliarios
7. Apoyar las tareas de los comités de desarrollo y control social, y promover la participación ciudadana en la vigilancia de los servicios públicos domiciliarios
8. Mantener un registro actualizado de los prestadores de servicios públicos domiciliarios
9. Permitir a los prestadores el acceso a la información general del sector, elemento fundamental para promover la competencia en el mercado.

El diseño elaborado para ello se hizo a partir de la filosofía de ‘bodegas de datos’ (datawarehousing) a fin de permitir recolectar, procesar, consolidar y publicar información técnica, operativa, tarifaria, financiera, administrativa, comercial, y de gestión de los servicios públicos domiciliarios, poniendo a disposición la información según en perfil de cada usuario del sistema y facilitando su manipulación por parte de éstos, dadas sus características de ser abierto, escalable, seguro y confiable.

En la actualidad, el proyecto avanza en su etapa I de análisis y estructuración, esperándose que esté funcionando plenamente para el año 2005.

7. EL PLAN DE CONTABILIDAD

Fue expedido y adoptado, para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, por la Resolución SSPD 1416 del 18 de abril de 1997. Ha recibido cuatro modificaciones o actualizaciones:

1. En 1999, según resolución SSPD 004493 del 4 de junio.
2. En 2000, según resolución SSPD 4640 del 9 de junio
3. En 2001, según resolución SSPD 006572 del 4 de septiembre
4. En 2002, según resolución SSPD 3064 del 01 de marzo

El Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía, gas combustible y telecomunicaciones se elaboró:

1. En ejercicio de las funciones establecidas en la Ley 142 de 1994 y el Decreto 548 de 1995, mediante las cuales corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas o mixtas que presten servicios públicos domiciliarios, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Observando las normas y la metodología establecida según el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado y adoptado según Resolución No. 4444 del 21 de noviembre de 1995, expedida por la Dirección General de la Contabilidad Pública (ahora: Contaduría General de la Nación).
3. Teniendo como finalidad lograr la uniformidad, centralización y consolidación de la contabilidad de las mismas, así como atender las necesidades de información en el ejercicio de las funciones de inspección, control y vigilancia, en aras de la eficacia de los organismos de control y vigilancia del Estado.
4. Para que constituya una herramienta de información adecuada para la formulación de los modelos de tarifas, subsidios, indicadores, esquemas de competencia y evaluación de gestión.

Dos características básicas son que este plan: (1) debe ser aplicado a nivel de documento fuente a partir del 01 enero de 1998; (2) sus actualizaciones, modificaciones y en general cualquier variación será de competencia exclusiva de la SSPD.

8. EL SISTEMA UNIFICADO DE COSTOS Y GASTOS

En realidad, existen dos sistemas unificados de costos y gastos:

1. Para el sector de las telecomunicaciones, adoptado por la resolución SSPD 002863 del 9 de octubre de 1996

2. Para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía y gas combustible, expedido y adoptado por la resolución SSPD 001417 del 18 de abril de 1997.

Su obligatoriedad se deriva de la Ley 142 de 1994, mediante la cual a la SSPD le corresponde establecer los sistemas unificados de información y contabilidad que deben implementar y mantener actualizados las empresas de servicios públicos.

Para el sector de telecomunicaciones, se realizó con el objeto de establecer las bases del sistema de información para el sector de telecomunicaciones: proyecto SINTEL, incorporado ahora al sistema único de información, del cual hacen parte el plan único de cuentas del sector y el sistema unificado de costos y gastos.

La idea central es que sirva como instrumento para la planeación, la toma de decisiones y el control de gestión de las empresas, así como también para lograr la normalización de algunos procedimientos administrativos y de información.

Como metodología básica se adoptó la de costos basada en actividades, a fin de contar con información precisa que refleje el nivel y la estructura de los costos económicos en que se incurre al prestar cada uno de los servicios de telecomunicaciones y para la implantación de los modelos de tarifas y subsidios, de obligatorio cumplimiento por parte de las empresas a partir del 01 de enero de 1997.

Este sistema está enfocado a definir los criterios generales y orientadores que deben seguir las empresas con el objeto de lograr la adecuada implantación de un sistema de costos particular y homogéneo, que les permita identificar adecuadamente y bajo los mismos parámetros la prestación de los servicios de telecomunicaciones.

Para los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía y gas combustible, el sistema escogido por la SSPD es el llamado “costeo basado en actividades (ABC Costing), con el cual se propende por la correcta relación de los costos de producción y los gastos de administración, con un producto específico o línea de negocio, mediante la identificación de cada actividad, la utilización de un conductor o base de distribución y su medición razonable.”

Básicamente tiene las mismas características del aplicado en el sector de telecomunicaciones, y es obligatorio a partir del 01 de enero de 1998.

9. REPORTE OFICIAL DE INFORMACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Un elemento adicional, incorporado por la circular conjunta elaborada por la SSPD y la Comisión de Regulación de energía y gas, Circular SSPD-CREG No. 0001 del 13 de febrero de 2003, es el reporte oficial de información de estados financieros.

Mediante ello:

1. De conformidad con la resolución SSPD 000321 del 10 de febrero de 2003, el aplicativo “Estados Financieros” de la CREG se integra a partir de la fecha al sistema único de información.
2. Los prestadores del servicio público deberán preparar y enviar la información del año 2002 siguiendo los formatos establecidos a más tardar el 31 de marzo de 2003, debidamente dictaminados por el Revisor Fiscal o quien haga sus veces y demás órganos sociales que

conforme a la ley y sus estatutos deban aprobarlos.. Tal información se debe reportar organizada hasta el sexto dígito conforme al Plan de Contabilidad y a nivel de auxiliar tal y como lo administre la empresa.

3. Los prestadores del servicio público deben adecuar, preparar y enviar la información de los años 1998 a 2001 siguiendo los formatos establecidos en el anexo a la circular, a más tardar el 31 de marzo de 2003, debidamente dictaminada por el Revisor Fiscal o quien haya hecho sus veces y demás órganos sociales que conformen a la ley y sus estatutos debieron aprobarlos. Igualmente, se debe reportar organizada hasta el sexto dígito conforme al Plan de Contabilidad y a nivel de auxiliar tal y como lo administre la empresa.
4. La SSPD informa, a partir del 1 de marzo de 2003, a las empresas, los medios y formas que deben emplearse para el envío de la información financiera requerida.
5. Los prestadores de servicios públicos deben imprimir y enviar a la SSPD y a la CREF, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de reporte, el documento “Resumen de información enviada”, que debe estar disponible en la aplicación para cada vigencia. Dicho reporte debe estar firmado por el Revisor Fiscal y por el Representante Legal de la empresa.
6. Para efectos del cálculo de las contribuciones para los servicios de regulación y de vigilancia y control, una vez generada la “versión imprimible” la aplicación permitirá generar el formato de autoliquidación de contribución de la SSPD y de la CXREG. Dicho formato, impreso y firmado por el Revisor Fiscal y por el Representante Legal de la empresa, deberá ser remitido a la SSPD y a la CREG respectivamente, dentro de los plazos establecidos.



Samuel Alberto Mantilla Blanco

Contador público y especialista en revisoría fiscal y auditoría externa. Actualmente es Director del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana en Bogotá, Colombia. Ha sido fundador y primer presidente de la Asociación Colombiana de Costos y Contabilidad Directiva (ASCCODI), y desarrolla asimismo funciones de consultor independiente. Ha publicado diversos artículos, y ha presentado ponencias en Congresos nacionales e internacionales.