

TEXTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

1

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

LA CONTABILIDAD Y EL CONTROL PÚBLICOS:

UN ENFOQUE CONCEPTUAL, NORMATIVO Y
JURISPRUDENCIAL

REPÚBLICA DE COLOMBIA



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Oscar Iván Zuluaga

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Jairo Alberto Cano Pabón

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Yolanda Guerrero Fernández

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Carlos Arturo Rodríguez Vera

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

SECRETARIO PRIVADO

Juan Esteban Arismendi Uribe

CONSULTORES

C. P. Jaime Obando Cárdenas

C. P. Hernán Pulgarín Giraldo

C. P. Rafael Franco Ruiz

Contenido

	Pág.
Presentación	7
Unidad 1	
Generalidades de la Contabilidad	11
1.1. Objetivo de la unidad	11
1.2. Conceptos de contabilidad.....	11
1.2.1. Contabilidad financiera.....	11
1.2.2. Contabilidad social	12
1.2.3. Contabilidad de gestión.....	12
1.3. La contabilidad como sistema	12
1.4. Concepto de contabilidad pública	13
1.5. Conceptos de control	13
1.5.1. Poder.....	14
1.5.2. Interés	14
1.5.3. Control.....	14
1.5.4. Control interno	15
1.5.5. Control disciplinario interno	15
1.5.6. Control externo.....	16
1.5.7. Control previo.....	16
1.5.8. Control posterior.....	16
1.5.9. Control selectivo.....	16



	Pág.
1.5.10. Control preventivo.....	16
1.5.11. Control social	16
1.5.12. Control del poder político.....	16
1.5.13. Control económico	16
1.5.14. Control político.....	17
1.5.15. Control administrativo.....	17
1.5.16. Control ciudadano	17
1.5.17. Control judicial.....	17
1.5.18. Control fiscal	17
1.5.19. Control financiero.....	17
1.5.20. Control de legalidad	17
1.5.21. Control de gestión	17
1.5.22. Control de resultados.....	17
1.5.23. Control estatal.....	18
1.6. La contabilidad como medio de prueba	18
1.6.1. Documentos soporte	18
1.6.2. Comprobantes de contabilidad.....	19
1.6.3. Libros de contabilidad.....	19
1.7. La contabilidad para producir confianza pública	19
1.8. Características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información	20
1.9. La contabilidad como base del control.....	20
1.10. Manifestaciones del control en la Constitución Nacional.....	20

Unidad 2

La Contabilidad Pública y su relación con los diferentes tipos de control.....	23
2.1. Objetivo de la unidad	23
2.2. Contabilidad pública y control social.....	23
2.3. Contabilidad pública y control político.....	27
2.4. Contabilidad pública y control disciplinario – Ley 734 de 2002	27
2.5. Contabilidad pública y control macroeconómico.....	29
2.6. Contabilidad pública y control administrativo.....	29

	Pág.
2.7. Contabilidad pública y control interno – Ley 87 de 1993	30
2.8. Contabilidad pública y revisoría fiscal	31
2.9. Contabilidad pública y control fiscal – Ley 42 de 1993 y Constitución Política.	34
2.9.1. La contabilidad pública y el control de gestión y resultados	35
2.9.2. La contabilidad pública y el control legal	36
2.9.2.1. Control de la gestión contractual.....	36
2.9.3. La contabilidad pública y el control financiero	37

Unidad 3

Aspectos constitucionales, legales y jurisprudenciales de la Contabilidad Pública ...	41
3.1. Objetivo de la unidad	41
3.2. Las normas jurídicas y el Estado de derecho	41
3.3. Constitución Nacional de 1991	41
3.3.1. Contabilidad general de la Nación	43
3.3.2. Contabilidad pública.....	43
3.3.3. Contabilidad de las entidades descentralizadas territorialmente.....	43
3.3.4. Contabilidad de las entidades descentralizadas por servicios	43
3.3.5. Contabilidad de la ejecución del presupuesto	43
3.3.6. Organismos con competencias de regulación contable.....	44
3.3.6.1. Comisión Nacional de Valores	44
3.3.6.2. Superintendencia Financiera – Antes, Superintendencia Bancaria	45
3.3.6.3. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.....	46
3.3.6.4. Disposición general del legislador – Norma tributaria.....	46
3.3.6.5. Superintendencia de Sociedades	47
3.3.6.6. Superintendencia de la Economía Solidaria.....	47
3.3.6.7. Comisión de Regulación de Energía y Gas	48



Unidad 4

Sentencias de la Corte Constitucional, leyes y decretos	53
4.1. Sentencia C-452 de 2003.....	53
4.2. Sentencia C-478 de 1992.....	58
4.3. Sentencia C-487 de 1997.....	59
4.3.1. Requisitos para ser nombrado Contador Neneral de la Nación.....	59
4.3.2. Funciones del Contador General de la Nación.....	61
4.3.3. Funciones de la Contaduría General de la Nación	62
4.3.4. Reestructuración de áreas contables y financieras	64
4.3.5. Integración de la Junta Central de Contadores.....	65
4.4. Sentencia C-1190 de 2000.....	66
4.5. Sentencia C-530 de 2000.....	67
4.6. Ley 298 de 1996.....	68
4.6.1. Sistema Nacional de Contabilidad Pública	68
4.6.2. Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF	69
4.6.3. Contabilidad General de la Nación	69
4.6.4. Contabilidad pública.....	69
4.7. Decreto 143 de 2004.....	69
4.8. Ley 358 de 1997	73
4.9. Ley 550 de 1999	75
4.10. Ley 510 de 1999	80
4.11. Ley 617 de 2000	80
4.12. Decreto 3730 de 2003.....	82
4.13. Ley 715 de 2001	84
4.14. Decreto 72 de 2005.....	85
4.15. Ley 716 de 2001	86
4.16. Ley 901 de 2004.....	90
4.17. Ley 734 de 2002	92
5. Bibliografía.....	93

Presentación

El Plan General de Contabilidad Pública, como componente del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 222 de 2006, señala que: “El sector público colombiano funciona en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, SNCP. Las características, referidas a aspectos locales y globales, constituyen los macrocondicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan sus propósitos, es decir, el control de los recursos públicos, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia, según planes, presupuestos y funciones de cometido estatal”.

Tratándose específicamente del entorno jurídico como característica del Estado colombiano, expresa que: “Las entidades que integran el Sector Público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales funciones, instituidas en el marco jurídico, condicionan al SNCP, implicando su permanencia y consistencia en el tiempo y caracterizando la producción,

contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el Sistema”.

Se ha reconocido entonces que gran parte de los desarrollos que se producen en materia del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, por parte de la Contaduría General de la Nación, están estrechamente vinculados con los desarrollos de carácter jurídico. Ello es evidente, y se toma como ejemplo el mismo artículo 354 de la Constitución, por medio del cual se creó el cargo de Contador General de la Nación.

Puede observarse, desde la Constitución Nacional de 1991 hasta la presente fecha, una gran cantidad de decretos, leyes y jurisprudencia, expedida esta última tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado, en donde se han señalado asuntos específicos de la contabilidad pública. En algunas ocasiones para hacer claridad respecto de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, otras para asignarle funciones adicionales, y otras para condicionar algunas acciones que se adelantan en las entidades públicas al cumplimiento de las disposiciones relacionadas con la rendición de cuentas a la Contaduría General de la Nación.

Lo anteriormente expuesto constituye la razón fundamental por la cual la Contadu-



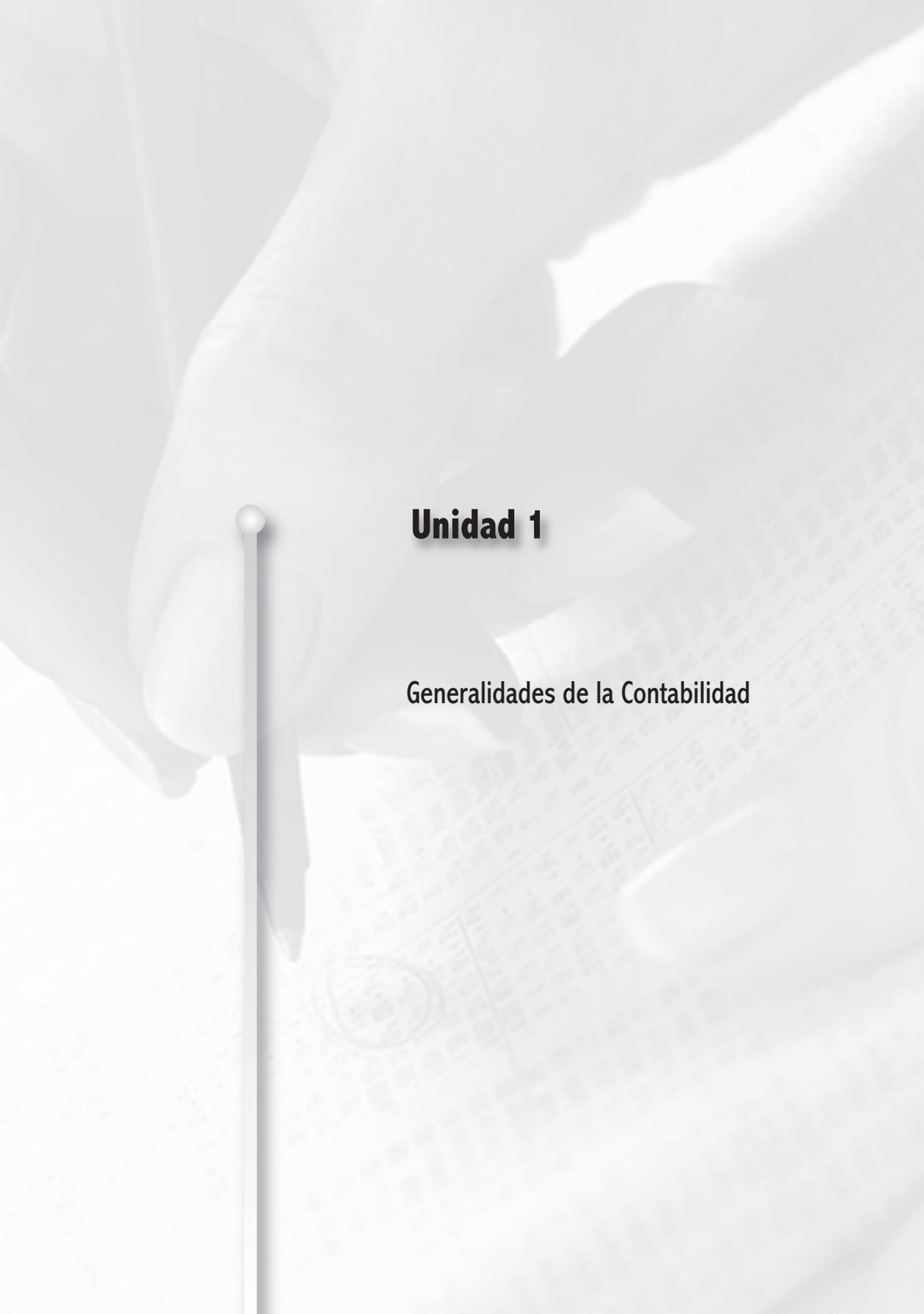
ría General de la Nación, con el propósito de fortalecer la cultura de la contabilidad pública en el país, ha querido realizar y divulgar un ejercicio que consiste en el análisis de los desarrollos jurídicos que vinculen a esta rama especializada de la contabilidad, de tal manera que se conozca la verdadera dimensión legal y jurisprudencial del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y se entienda, entre otros, los fundamentos de la regulación contable pública.

Como ha sido política de la actual Contaduría General de la Nación, esperamos con esta publicación seguir aportando a los diferentes usuarios de la información contable pública elementos que les ayuden a solucionar inquietudes y dificultades que se presentan en el normal desarrollo del proceso contable.

Estamos convencidos de que la presente publicación será especialmente útil para los contadores bajo cuya responsabilidad se procesa información contable en cada una de las entidades, para los demás funcionarios vinculados a las áreas financieras y contables, a los funcionarios vinculados a organismos, instituciones y oficinas de control, a la comunidad académica, gremios profesionales, centros de investigación, organizaciones de consultoría pública y privada y, por supuesto, al ciudadano como accionista del Estado que se interese por estos temas.

Se hace pues entrega de un material valioso para diversos fines, que se enmarca en el propósito misional de la Contaduría General de la Nación, en aras de continuar promoviendo una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos.

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN
Contador General de la Nación

A grayscale background image showing a hand holding a pen, writing on a document with a grid pattern. The hand is positioned on the left side, and the pen is pointing towards the bottom left. The document has a grid of small squares, typical of a ledger or account book. The overall tone is professional and focused on accounting or finance.

Unidad 1

Generalidades de la Contabilidad

Generalidades de la Contabilidad

1.1. Objetivo de la unidad

Presentar los conceptos básicos relacionados con la contabilidad, la contabilidad como sistema, la contabilidad pública, el control, la contabilidad como medio de prueba, la contabilidad como generadora de confianza pública, de manera didáctica y de fácil comprensión, de tal forma que el lector los entienda y los aplique eficientemente en su rol social, profesional e institucional.

1.2. Conceptos de contabilidad

La contabilidad tiene su raíz en la acción de contar. Sin embargo, no es solamente ello, es además, dejar prueba de dicha acción mediante la aplicación de conceptos básicos, medios, técnicas e instrumentos, con sentido lógico y de utilidad, esto último como el beneficio que se obtiene, que lo producido por ella sirva para interactuar con la naturaleza y la sociedad. Sus diferentes aplicaciones están determinadas por las especificidades y características de lo que se quiere contabilizar y los objetivos que se buscan con su contabilización, considerando el entorno y la interacción con este. Por ello, hoy se habla de contabilidad financiera, contabilidad social, contabilidad ambiental, contabilidad pública, contabilidad presupuestal, contabilidad administrativa, contabilidad de gestión, contabilidad de costos, contabilidad del conocimiento, etc.

No obstante, hoy existe una tendencia generalizada de aceptar que la contabilidad es un sistema de información, que de acuerdo con un marco conceptual, estructurado por objetivos, principios y normas básicas, identifica, clasifica, valora, registra y comunica datos específicos mediante la presentación de estados e informes, de tal forma que sean útiles para orientar la gestión, la toma de decisiones, y sirvan de control de los recursos. Desde una concepción teleológica, ella deberá confrontarse con su entorno para retroalimentar su marco conceptual y la aplicación de normas técnicas.

1.2.1. Contabilidad financiera

Son muchas las definiciones que sobre contabilidad financiera se han dado. Ellas están relacionadas con las diferentes tendencias o “escuelas” de pensamiento contable. El autor Jorge Túa Pereda presenta la siguiente definición de Contabilidad financiera, citando a Gonzalo (1983, pág. 107): “La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder



comunicar a sus usuarios información, económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones”¹.

1.2.2. Contabilidad social

Es un sistema de información orientado a revelar el impacto que producen los diferentes hechos económicos en la sociedad, en las personas, en las entidades, etc., desde la perspectiva del bienestar de cada uno de ellos.

“Puede mostrar información económica y no económica: cuánto se pagó por salarios y prestaciones sociales a los trabajadores es económica; cuántos empleados hay, cuántos niños van a una escuela construida por la empresa es información no económica.

Es necesario tener presente que si cambia la sociedad también cambia la contabilidad. El enfoque conductista dice que la información de la contabilidad puede modificar la conducta de los usuarios de la contabilidad. Ejemplo: psicología de la contabilidad”².

1.2.3. Contabilidad de gestión

De igual forma que la contabilidad financiera, existen varias definiciones de contabilidad de gestión, dentro de ellas encontramos dos tendencias: una, la corriente europea que la define como “rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de

suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales”, citada por el C. P. Marco Antonio Machado en el artículo “de la contabilidad de costos al control de gestión”³. El mismo autor cita la siguiente definición de contabilidad de gestión en la tendencia anglosajona: “Aplicación de las técnicas y los conceptos apropiados al procesar los datos económicos históricos y previstos de una entidad, con el fin de asistir a la dirección en el establecimiento de un plan con base en objetivos más relacionales de cara a la consecución de tales objetivos”⁴.

1.3. La contabilidad como sistema

Si bien el concepto de sistema es bastante antiguo, hoy este se ha generalizado para facilitar la comprensión de los fenómenos en las diferentes áreas del conocimiento. Para el autor Bertalanffy, el concepto de sistema se define “... como un conjunto de elementos relacionados entre sí y con el medio ambiente”⁵. Estudiamos los sistemas para entender las complejidades en lo ambiental, social, económico, político y jurídico. La teoría de sistemas identifica dos tipos de sistemas: Los sistemas cerrados y los sistemas abiertos. Los primeros son aquellos que se caracterizan por no interactuar con el entorno, esto es, no son influenciados por él, ni influyen en él, como por ejemplo, una máquina, un automóvil,

¹ JORGE TUA PEREDA. Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Ediciones Gráficas Ltda. Medellín. Pág. 183, 1995.

² Universidad de Antioquia, Departamento de Ciencias Contables. La evolución del concepto de contabilidad - Cultura Contable (Documento).

³ MARCO ANTONIO MACHADO. Revista Contaduría Pública. Universidad de Antioquia Nro. 41. Sep. 2002. Pág. 198.

⁴ Idem. Pág. 198.

⁵ Bertalanffy, Ludwing Von; Asby, W. Ross; Weinberg, G.M. y Otros. La Teoría General de Sistemas. Selección y Prólogo. J. Klir, George. Madrid: Alianza Editorial, 1987. ISBN: 84-206-2208-7. P. 9.

un software. Los segundos, por el contrario, son aquellos que están influenciados e interactúan de manera permanente con el entorno, como por ejemplo, la naturaleza, la sociedad, las organizaciones, la economía, la política, lo jurídico, la información, la contabilidad, etc.

En todo sistema se identifican tres elementos básicos: Las entradas, el proceso y las salidas. El primero es el que le provee al sistema los factores del entorno para que sean procesados cualitativa y cuantitativamente, de tal forma que se obtenga uno o varios productos; el segundo es propiamente la acción de transformación de los factores; y el tercero son los productos, o sea, los resultados obtenidos mediante ese proceso de transformación.

De otra parte, la información es el producto del ordenamiento y procesamiento de datos de diferente naturaleza que permite tomar decisiones en los variados campos del conocimiento. Ella, como elemento de un sistema, soporta y fundamenta la actuación de sus usuarios en la investigación, en la gestión, en la evaluación y en el control.

En la contabilidad como sistema, se identifican los tres elementos enunciados: El primero, o sea las entradas, está constituido por los objetos de contabilización (los hechos financieros, económicos y sociales), por un marco conceptual, por modelos instrumentales y técnicas que han sido concebidos lógicamente y contrastadas permanentemente con el entorno; el segundo, o sea el proceso, por las acciones de identificar, clasificar, medir y registrar dichos objetos; el tercero, o sea las salidas, por los estados e informes, que son comunicados a los usuarios para permitirles investigar, gestionar, evaluar y controlar. Esto es, la información que es

comunicada para la toma de decisiones.

1.4. Concepto de contabilidad pública

El marco conceptual de la contabilidad pública, reglamentado por la resolución 222 de 2006, expedida por la Contaduría General de la Nación, señala que: “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”. (Párrafo 31 – Plan General de Contabilidad Pública).

1.5. Conceptos de control

Son muchas las opiniones que sobre el control se han planteado, pero no se ha podido configurar un saber efectivo y consensado sobre dicho concepto. Todos ellos se fundan en las tradiciones, factor que ha impedido un acercamiento lógico a este fenómeno que ha sido parte de la cotidianidad del hombre. “El hombre que guía el automóvil cuando se dirige al trabajo, la dueña de la casa que atiende al silbato de la olla a presión, el alumno a quien se reprende por obtener una nota baja en el colegio, el menor a quien se impide entrar a una película permitida solamente para adultos están, todos ellos, ejerciendo función de agentes activos o pasivos de una actividad de control”⁶.

⁶ Proyectos de desarrollo, planificación, implementación y control. Volumen 1. Banco Interamericano de Desarrollo. Página 213.



El control debe ser mirado en relación con otros dos conceptos íntimamente relacionados, cuales son el poder y el interés. Una mirada integral de estos conceptos interactuantes dentro del pensamiento sistémico, y específicamente en el entendimiento de la sociedad como un sistema abierto y dinámico, exige comprender cada uno de ellos a la luz de las ciencias social, económica, política y jurídica.

1.5.1. Poder

El autor Jacobo Pérez Escobar plantea que: “En sentido estricto el poder está relacionado con la fuerza. Puede definirse como la aptitud que tiene una persona para lograr un fin deseado en el orden físico: puede alzar una pesa; puedo obligar a este hombre a que haga algo sometién-dolo a la fuerza. En sentido lato es la aptitud para producir los efectos deseados. Es la facultad, la potencia o el medio de hacer una cosa (...). El poder reviste tres formas según el objeto sobre el cual se ejerza: el poder sobre los seres humanos, el poder sobre los seres vivos no humanos y, finalmente, el poder sobre la materia muerta...”⁷. De manera abreviada podemos decir que el poder se materializa en tres formas: el poder de la fuerza, el poder económico y el poder del conocimiento.

1.5.2. Interés

En el artículo “Relación entre la sociedad civil y el Estado”, el autor Luis Alberto Restrepo, analizando la sociedad civil y Estado en Hegel, plantea que: “Toda acción humana está movida por intereses dirigidos al logro de bienes específicos.

Sin interés, no hay acción”. Podemos decir que el interés es la búsqueda de la satisfacción de necesidades, sean estas individuales o colectivas.

En nuestra Constitución Política encontramos las siguientes expresiones o términos referenciando el concepto de interés: interés general, interés social, interés privado, interés público o social, interés nacional, interés particular, interés común, interés colectivo, interés metropolitano, interés de la comunidad e interés de la nación.

Como podrá observarse, en ellos identificamos intereses ya sean individuales o colectivos; los individuales relacionados con los intereses de los particulares, esto es, la búsqueda de satisfacción de necesidades individuales, inicialmente las básicas o fundamentales, tales como las relacionadas con el derecho a la vida, salud, alimentación, educación, seguridad, vivienda, igualdad, propiedad y libertad, y otras tales como las relacionadas con los derechos económicos, sociales, ambientales y culturales. En estos últimos, los individuos encuentran el interés general, el interés común, el interés social, colectivo, de la comunidad y público.

El interés nacional e interés de la nación se especifica en relación con la responsabilidad del Estado como ente jurídico para garantizar la satisfacción de los intereses individuales y colectivos del pueblo.

1.5.3. Control

En la teoría de sistemas entendemos el control como el elemento esencial para la permanencia de un sistema, íntimamente relacionado con la retroalimentación o feedback de estos. En términos de Oscar Johansen Bertoglio, “esto significa que el sistema debe estar capacitado para observar ese medio, para estudiar su conducta

⁷ Pérez Escobar Jacobo. Derecho Constitucional Colombiano. Ed. Temis S.A. Ed. 5°. Bogotá. 1997.

en relación con él e informarse de los resultados y consecuencias de esa conducta para la existencia y la vida futura del sistema. En otras palabras, de controlar su conducta, con el fin de regularla de un modo conveniente para su supervivencia. Esto nos conduce de lleno a examinar la conducta especial de los sistemas: su autocontrol y los mecanismos y comportamientos diseñados para llevar a cabo esta actividad”⁸.

El control se ha entendido como instrumento o artefacto de los sistemas para mantener su supervivencia. Por ejemplo, el termostato en los sistemas de calefacción; la válvula en la olla a presión; una clave de acceso en un software. En los sistemas abiertos, como el Estado y las organizaciones, dichos instrumentos pueden darse mediante regulaciones o normas: la Constitución Política colombiana, para el Estado colombiano; las leyes aplicables para cada sector social, político y económico; los estatutos para cada entidad; los reglamentos internos y procedimientos para cada entidad, etc. Mediante estos se precisa y limita el poder de los diferentes agentes con el fin de mantener en equilibrio el sistema, en este caso, de los denominados sistemas sociales. Dentro de dichas normas se definen instrumentos jurídicos inhibidores de exceso de poder de agentes sociales para agentes sociales.

Por último, en el sistema social encontramos la aplicación del concepto de control como el proceso de evaluación, mediante indicadores cuantitativos y cualitativos, esto es, la comparación entre lo planeado y lo ejecutado, de tal forma que se permita orientar y redefinir la gestión en procura

de alcanzar unos objetivos previamente definidos para satisfacer las necesidades sociales. En términos constitucionales, para cumplir los fines del Estado.

En nuestro entramado constitucional y legal aparecen variadas aplicaciones del concepto de control, en ocasiones acompañándose de expresiones complementarias con la intención de especificar la Rama del Poder Público que lo ejecuta; el órgano u organismo que lo realiza; el agente o agentes sociales que lo efectúan; el momento en el cual se debe llevar a cabo; el objeto, agente o agentes sociales sobre el cual recae el control y el modo de ejecutarlo.

También aparece relacionado con los términos prevenir, vigilar e inspeccionar. Estos últimos términos deben entenderse como actividades de control específicas en procesos de responsabilidad de las ramas del poder público u órganos del Estado.

De manera abreviada se presenta las siguientes definiciones:

1.5.4. Control interno

Sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

1.5.5. Control disciplinario interno

Corresponde a las actividades de control realizadas por la oficina o dependencia que conforme a la ley tiene a su cargo el

⁸ BERTOGLIO, Oscar Johansen. Op. cit. P. 129.



ejercicio de la función disciplinaria en la entidad pública, orientadas a preservar la garantía de la doble instancia y encargada de conocer y fallar en primera instancia los procesos disciplinarios que se adelanten contra sus servidores.

1.5.6. Control externo

Está constituido por las actividades de control realizadas por los agentes externos a la entidad pública, tales como las contralorías, la revisoría fiscal, la administración de mayor nivel en el sector al que pertenece la entidad, la rama legislativa, las asambleas departamentales, los concejos municipales y la comunidad, con el fin de llevar a cabo el control fiscal, el control administrativo, el control político y el control social, respectivamente.

1.5.7. Control previo

Son las actividades de control llevadas a cabo por los sujetos activos de este, antes de que se ejecute la actuación administrativa, económica, financiera, social, legislativa o judicial.

1.5.8. Control posterior

Son las actividades de control llevadas a cabo por los sujetos activos de este, después de ejecutada la actuación administrativa, económica, financiera, social, legislativa o judicial.

1.5.9. Control selectivo

Por control selectivo se entiende la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo.

1.5.10. Control preventivo

Son las actividades de control que deben ser realizadas con el fin de eliminar o aten-

nuar hechos o situaciones que pongan en riesgo el alcance de los objetivos o productos que se quieren alcanzar, o también la pérdida de recursos.

1.5.11. Control social

Se entiende como control social la realización por parte de la sociedad civil debidamente organizada y soportada en los principios de la democracia participativa y democratización de la administración pública, de actividades de control orientadas a defender los intereses colectivos.

1.5.12. Control del poder político

El control del poder político es el derecho que tiene todo ciudadano de participar y realizar acciones individuales o colectivas orientadas a inhibir el exceso del poder político, dentro del ordenamiento constitucional y legal.

1.5.13. Control económico

Son las actividades de control llevadas a cabo a partir de la información financiera, económica, social, ambiental y presupuestal que presenta el gerente público y los consolidados o agregados estructurados a escala sectorial, local y regional, presentados por la Contaduría General de la Nación en aplicación de la contabilidad pública, que permiten determinar magnitudes de oferta y demanda de bienes y servicios, empleos y remuneraciones, ingresos, gasto público, ahorro, inversión, endeudamiento, situación presupuestal y fiscal y, en general, información de importancia significativa para orientar las decisiones de política macroeconómica y de determinar la austeridad en la gestión y el uso racional de los recursos, para evaluar su aporte a la producción o valor agregado del sector, las características de su participación en los procesos de distribución y

redistribución del ingreso, destacando el origen y la asignación del valor agregado y la revelación de los resultados económicos con el fin de retroalimentar la gestión económica y orientar su actuación.

1.5.14. Control político

El control político es la atribución asignada constitucionalmente a la rama legislativa y a las corporaciones de elección popular para realizar acciones o actividades de control inhibitorias de exceso de poder del gobierno y la administración.

1.5.15. Control administrativo

El control administrativo está constituido por las actividades realizadas por la administración de un orden superior, orientadas a constatar y asegurar que las actividades y funciones de los organismos y entidades que integran el respectivo sector administrativo se cumplan en armonía con las políticas gubernamentales. Este no debe comprometer la descentralización administrativa y la autonomía.

1.5.16. Control ciudadano

En la definición de términos del marco conceptual del modelo de control interno para entidades del Estado de USAID – Casals, se define el denominado control ciudadano como la “forma de participación que permite a los particulares influir lícitamente sobre las condiciones de modo, tiempo y lugar en que el Estado lleve a cabo sus actividades”.

1.5.17. Control judicial

Son los mecanismos o instrumentos que el Estado crea mediante la Constitución y la ley con el fin de evitar o disminuir la posibilidad de que se viole el principio de legalidad.

1.5.18. Control fiscal

Es una función pública que vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.

1.5.19. Control financiero

Es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General de la Nación.

1.5.20. Control de legalidad

Es la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables.

1.5.21. Control de gestión

Son las actividades de control orientadas a determinar permanentemente la eficiencia y eficacia con las que se han utilizado los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño.

1.5.22. Control de resultados

Son las actividades de control orientadas a establecer permanentemente en qué me-



didada las entidades logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración en un período determinado, y la identificación de la distribución del excedente que estas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.

1.5.23. Control estatal

Es el control ejercido por los órganos de control del Estado o entidades gubernamentales con atribuciones de control.

1.6. La contabilidad como medio de prueba

El marco conceptual de la contabilidad pública al considerar el requisito o condición de la información contable pública, de que ella debe ser verificable, o sea, “ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, observando siempre la aplicación estricta de las normas existentes para el registro de los hechos o actividades públicas”⁹, da la suficiente fundamentación a la contabilidad como medio de prueba.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de que ella sea verificable, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que constitucional y legalmente están definidos.

De una parte, le permite a la administración dejar constancia escrita sobre los hechos financieros, económicos y sociales que se han presentado en el transcurso de

un tiempo determinado (período contable), lo que respalda de manera objetiva la gestión administrativa y el cumplimiento legal de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. A su vez, facilita la obtención de las pruebas de cumplimiento y sustantivas requeridas por las auditorías internas, las cuales son definidas en los programas de auditoría en cumplimiento de su función independiente de la administración y con apoyo a ella, con el fin de mejorar la actuación de los funcionarios públicos en los diferentes niveles de la administración pública, o solicitar las investigaciones que sean necesarias a los organismos de control del Estado cuando se considere pertinente.

De otra parte, el hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental permite que el control fiscal, asignado por la Constitución Política a la Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales y demás instituciones de fiscalización, obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la actuación eficiente, eficaz y legal del administrador público en el manejo de los recursos públicos.

Las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública, considera de manera integral los siguientes componentes para la prueba documental:

1.6.1. Documentos soporte, los cuales pueden ser de origen interno o externo, y que comprenden las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad contable pública, deben adjuntarse a los

⁹ Contaduría General de la Nación. Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma en que se hayan expedido

1.6.2. Comprobantes de contabilidad, documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas y sociales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en los libros correspondientes. En los libros de contabilidad debe anotarse el número y la fecha de los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes transacciones que el ente público realice en el desarrollo de sus actividades.

1.6.3. Libros de contabilidad, donde se deberá llevar el registro de sus operaciones, los cuales formarán parte integral de la contabilidad pública y podrán ser diligenciados ya sea en forma manual o automática, según lo disponga la entidad contable pública. Dentro de estos se encuentran los libros auxiliares, los cuales contienen el detalle de los registros contables necesarios para el control de las operaciones. Las prohibiciones contempladas en las normas técnicas relacionadas con el manejo de los libros de contabilidad, como medidas preventivas, tales como las de prohibir alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, borrar, tachar, mutilar, arrancar las hojas o cambiar el orden de las mismas, hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones sobre los mismos registros, según el medio técnico o tecnológico que se utilice, facilita el control y da confianza a la prueba como atributo de la contabilidad.

1.7. La contabilidad para producir confianza pública

La confianza pública, inicialmente considerada dentro del marco conceptual de la contabilidad pública, fue eliminada de

dicho marco, dado que ni la confiabilidad ni la confianza pública constituyen un fin en sí mismo de la información contable.

No obstante, la contabilidad pública debe generar la apreciación y aceptación social de que los recursos del Estado se han manejado dentro de los acuerdos, compromisos y protocolos éticos del administrador público, elemento del componente “ambiente de control” del sistema de control interno, los cuales deben considerar el compromiso del administrador público para llevar a cabo su gestión pública dentro de los principios administrativos de eficiencia, eficacia y economía, procurando el bien común y el interés general.

La confianza pública emana de los usuarios de la información contable que es presentada por el administrador público como obligación constitucional y legal de rendir la cuenta ante los diferentes entes administrativos, en aplicación del control administrativo, a los órganos de la rama legislativa, para llevar a cabo el control político, a los organismos de control en aplicación del control fiscal, y a la comunidad en aplicación del control social.

Adicionalmente, el hecho de que los estados contables del ente público, producto del sistema de contabilidad, se sometan al control fiscal que de manera objetiva, independiente y autónoma deben realizar las contralorías, mediante el control financiero, el cual se orienta a determinar que dicha información está presentando de manera razonable la situación patrimonial y los derechos y obligaciones de la entidad contable pública fortalece la confianza pública, valor social fundamental dentro de un Estado social de derecho y una democracia participativa.



1.8. Características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información

El marco conceptual de la contabilidad pública, cuando define las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable, enmarca el ambiente que debe darse para que la información que brinda la contabilidad permita: de una parte, al gestor público tomar decisiones asertivas en la orientación de la gestión en procura de la utilización de los recursos públicos en el interés colectivo, y de otra, a la comunidad o demás usuarios de la información contable, que la gestión del gestor público se ha llevado a cabo sin privilegios a intereses privados o particulares.

Al considerarse que la información contable es razonable y que no privilegia intereses individuales, esto es, que el contenido de los estados, informes y reportes contables no presenta errores sustanciales o materiales que lleven a equivocaciones en la gestión pública o que privilegian a usuarios específicos, se está fortaleciendo la transparencia de la gestión, o sea, la propiedad que tiene esta de permitir el juicio social sobre la manera eficiente y eficaz con que se utilizaron los recursos públicos, sin ocultamientos, de espaldas a la comunidad o actuaciones por fuera de la Constitución y la ley.

1.9. La contabilidad como base del control

De acuerdo con los objetivos de la contabilidad, definidos en el marco conceptual

de la contabilidad pública, esta contribuye a la realización de los diferentes tipos de control (internos o externos) definidos en nuestro marco constitucional y legal. Los productos (cuantitativos o cualitativos) de la contabilidad como sistema de información, de acuerdo con la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables del plan general de contabilidad pública, son bastantes y variados. Todos ellos se convierten en instrumentos poderosos para llevar a cabo de manera integral los controles que hemos referenciado.

1.10. Manifestaciones del control en la Constitución Nacional

En nuestro entramado constitucional y legal aparecen variadas aplicaciones del concepto de control, en ocasiones acompañándose de expresiones complementarias con la intención de especificar la rama del poder público que lo ejecuta; el órgano u organismo que lo realiza; el agente o agentes sociales que lo efectúan; el momento en el cual se debe llevar a cabo; el objeto, agente o agentes sociales sobre los cuales recae el control, y el modo de ejecutarlo.

También aparece relacionado con los términos prevenir, vigilar e inspeccionar. Estos últimos términos deben entenderse como actividades de control específicas en procesos de responsabilidad de las ramas del poder público y órganos del Estado.



Unidad 2

La Contabilidad Pública y su relación
con los diferentes tipos de control

La Contabilidad Pública y su relación con los diferentes tipos de control

2.1. Objetivo de la unidad

Presentar las relaciones entre la Contabilidad Pública y los diferentes tipos de control, tales como: social, político, disciplinario, macroeconómico, control interno, revisoría fiscal, control fiscal, control de gestión y resultados, legal, financiero, así como la importancia del control organizacional y la toma de decisiones.

2.2. Contabilidad pública y control social

La expresión CONTROL SOCIAL no está expresa en nuestra Constitución. No obstante, el artículo 40 de ella plantea que: “Todo ciudadano tiene derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. Para hacer efectivo este derecho puede:

(...)

2. Tomar parte en elecciones, plebiscitos, referendos, consultas populares y otras formas de participación democrática.

(...)

4. Revocar el mandato de los elegidos en los casos y en la forma que establecen la Constitución y la ley.

5. Tener iniciativa en las corporaciones públicas.

6. Interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la ley.

(...)”.

Así mismo, el artículo 103 de la Constitución Política enuncia los diferentes mecanismos de participación del pueblo en ejercicio de su soberanía. Estos son: el voto, el plebiscito, el referendo, la consulta popular, el cabildo abierto, la iniciativa legislativa y la revocatoria del mandato. De otra parte, se precisa en este artículo la obligación del Estado de “contribuir a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan”.

El artículo 270 de la Constitución determina que mediante la ley se organizarán las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública de los diversos niveles administrativos y sus resultados.

Adicionalmente, en el artículo 92 de la Constitución se estipula que cualquier persona natural o jurídica podrá solicitar de la autoridad competente la aplicación de las sanciones penales o disciplinarias



derivadas de la conducta de las autoridades públicas.

Por último, en el artículo 369 del Capítulo V de la Constitución, sobre la Finalidad Social del Estado y de los Servicios Públicos, se estipula que la ley determinará los deberes y derechos de los usuarios, el régimen de su protección y sus formas de participación en la gestión y fiscalización de las empresas estatales que presten el servicio. Igualmente, definirá la participación de los municipios o de sus representantes en las entidades y empresas que les presten servicios públicos domiciliarios.

La Ley 489 de 1998, por medio de la cual se dictaron las normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, expidió las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política, y dictó otras disposiciones, regulando sobre la democratización y CONTROL SOCIAL de la Administración Pública. En su artículo 32 define la DEMOCRATIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA y exige en él que: “Todas las entidades y organismos de la Administración Pública tienen la obligación de desarrollar su gestión acorde con los principios de democracia participativa y democratización de la gestión pública. Para ello podrán realizar todas las acciones necesarias con el objeto de involucrar a los ciudadanos y organizaciones de la sociedad civil en la formulación, ejecución, control y evaluación de la gestión pública”.

Para ello, esta ley define las siguientes acciones:

1. Convocar a audiencias públicas.
2. Incorporar a sus planes de desarrollo y de gestión las políticas y programas

encaminados a fortalecer la participación ciudadana.

3. Difundir y promover los mecanismos de participación y los derechos de los ciudadanos.
4. Incentivar la formación de asociaciones y mecanismos de asociación de intereses para representar a los usuarios y ciudadanos.
5. Apoyar los mecanismos de control social que se constituyan. (Negrita fuera de texto).
6. Aplicar mecanismos que brinden transparencia al ejercicio de la función administrativa.

De otra parte, esta ley para efectos de la materialización del CONTROL SOCIAL, en el artículo 33 define las AUDIENCIAS PÚBLICAS como instrumento de CONTROL SOCIAL, a iniciativa potestativa de la Administración Pública cuando lo considere conveniente y oportuno. Se plantea además que: “En ellas se discutirán aspectos relacionados con la formulación, ejecución o evaluación de políticas y programas a cargo de la entidad, y en especial cuando esté de por medio la afectación de derechos o intereses colectivos. No obstante, las comunidades y las organizaciones podrán solicitar la realización de audiencias públicas, sin que la solicitud o las conclusiones de las audiencias tengan carácter vinculante para la administración. En todo caso, se explicarán a dichas organizaciones las razones de la decisión adoptada.

En el acto de convocatoria a la audiencia, la institución respectiva definirá la metodología que será utilizada”.

Otro instrumento de control social previsto en esta ley es el definido en el artículo 34 cuando plantea la obligatoriedad

de la administración de brindar todo el apoyo requerido para el ejercicio del control social de los ciudadanos mediante la constitución de mecanismos de control social de la administración, en particular mediante la creación de veedurías ciudadanas.

Las entidades y organismos de la Administración Pública deben tener en cuenta una serie de aspectos para garantizar el ejercicio de dichas veedurías. El artículo 35 de la Ley 489 de 1998 define los siguientes:

- a) Eficacia de la acción de las veedurías. Cada entidad u organismo objeto de vigilancia por parte de las veedurías deberá llevar un registro sistemático de sus observaciones y evaluar en forma oportuna y diligente los correctivos que surjan de sus recomendaciones, con el fin de hacer eficaz la acción de las mismas. Lo anterior sin perjuicio de las consecuencias de orden disciplinario, penal y de cualquier naturaleza que se deriven del ejercicio de la vigilancia. Las distintas autoridades de control y de carácter judicial prestarán todo su apoyo al conocimiento y resolución en su respectivo ramo de los hechos que les sean presentados por dichas veedurías;
- b) Acceso a la información. Las entidades u organismos y los responsables de los programas o proyectos que sean objeto de veeduría deberán facilitar y permitir a los veedores el acceso a la información para la vigilancia de todos los asuntos que se les encomienda en la presente ley y que no constituyan materia de reserva judicial o legal. El funcionario que obstaculice el acceso a la información por parte del veedor

incurrirá en causal de mala conducta;

- c) Formación de veedores para el control y fiscalización de la gestión pública. El Departamento Administrativo de la Función Pública, con el apoyo de la Escuela Superior de Administración Pública, diseñará y promoverá un Plan Nacional de Formación de Veedores en las áreas objeto de intervención. En la ejecución de dicho plan contribuirán, hasta el monto de sus disponibilidades presupuestales, los organismos objeto de vigilancia por parte de las veedurías, sin perjuicio de los recursos que al efecto destine el Ministerio del Interior a través del Fondo para el Desarrollo Comunal.

De otra parte, la Ley 734 de 2002, por medio de la cual se expidió el Código Disciplinario Único, en su Capítulo Dos, Artículo 34, sobre los deberes de todo servidor público, en el numeral 36, plantea que se debe “publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”.

La Ley 42 de 1993 concibe la vinculación de la ciudadanía al control fiscal, cuando se plantea en su artículo 26, literal b), que la Contraloría General de la República podrá ejercer control posterior, en forma excepcional, sobre las cuentas de cualquier entidad territorial, sin perjuicio del control que les corresponde a las contralorías departamentales y municipales, en el siguiente caso:

“(…)



b) A solicitud de la ciudadanía, a través de los mecanismos de participación que establece la ley”, literal este que fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-403-99, ante demanda de inconstitucionalidad, ratificando así el control social que los ciudadanos pueden llevar a cabo.

Es claro que la ciudadanía para llevar a cabo el control social debe ser informada plenamente por el gerente público mediante la rendición de cuentas sobre cómo ha sido su gestión. Esta la debemos entender como “la obligación legal y ética que tiene un gobernante de informar y explicar al gobernado sobre cómo ha utilizado los recursos que le fueron dados por el pueblo para emplearlos en beneficio del pueblo y no en provecho de los gobernantes de turno”¹⁰.

En el trabajo publicado por el Departamento Administrativo de la Función Pública, titulado “Rendición de Cuentas de la Administración Pública a la Ciudadanía”¹¹, se recogen aspectos esenciales de la rendición de cuentas para efectos de generar transparencia, confianza y garantizar el control social. Además se definen los siguientes objetivos de la rendición de cuentas: 1. Fortalecer el sentido de lo público. 2. Recuperar la legitimidad para las instituciones del Estado. 3. Facilitar el ejercicio del control social a la gestión pública. 4. Contribuir al desarrollo de los principios constitucionales de transparencia, responsabilidad, eficacia, eficiencia e

imparcialidad y participación ciudadana en el manejo de los recursos públicos. 5. Constituir la estrategia en un espacio de interlocución directa entre los servidores públicos y la ciudadanía, trascendiendo el esquema de que esta es solo una receptora pasiva de informes de gestión. 6. Servir como insumo para ajustar proyectos y planes de acción de manera que respondan a las necesidades y demandas de la comunidad.

La contabilidad, como sistema de información, basado en un marco conceptual y normas técnicas, debidamente concebidas para dar respuesta a las necesidades de información de sus usuarios, se convierte en el instrumento esencial para la rendición de la cuenta. Los estados, informes y reportes contables que ella produce, contentivos de confianza, transparencia y base de prueba, serán los instrumentos más expeditos para la rendición de la cuenta, de aquí la importancia que se alcance los más altos niveles de calidad de la información contable.

Cabe resaltar lo expresado por el literal b) del artículo 35 de la Ley 489 de 1998, donde se estipula la obligación de las entidades u organismos y los responsables de los programas o proyectos que sean objeto de veeduría, de facilitar y permitir a los veedores el acceso a la información para la vigilancia de todos los asuntos que se les encomienda en esta ley y que no constituyan materia de reserva judicial o legal, definiendo como causal de mala conducta del funcionario que obstaculice el acceso a la información por parte del veedor. Asimismo, la Ley 734 de 2002, por medio de la cual se expidió el Código Disciplinario Único, en su Capítulo Dos, artículo 34, sobre los deberes de todo servidor público, en el numeral 36 plantea

¹⁰ Morón J. Los Deberes de Transparencia (Accountability) en la Gestión Pública (con principal énfasis en sus indicadores para la gestión municipal) Perú.

¹¹ www.dafp.gov.co

que se debe “publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.”.

2.3. Contabilidad pública y control político

Contrario a lo expresado constitucionalmente sobre el control social, en la carta política son más precisas las referencias al control político. Dicha expresión se encuentra en los artículos 114, 138 y 299, modificado este último por el Acto Legislativo número 1 de 1996. Todos ellos precisan la atribución que tiene el poder legislativo y las corporaciones públicas para llevar a cabo acciones de control inhibitoras de excesos de poder hacia el gobierno y la administración.

Considerando como expresiones análogas el *poder público* y el *poder político*, y conformado este por las tres ramas, es de esperar que cuando se referencia las expresiones *control del poder político* y *control social*, éstos no tengan diferencias conceptuales materiales en cuanto al agente ejecutor del control y en cuanto a los instrumentos para su aplicación. Ambos están apoyados en el derecho de los ciudadanos dentro de la Constitución y la ley para llevar a cabo acciones de control orientadas a inhibir los excesos de poder del gobierno y la administración. A pesar de la reflexión anterior, se encuentra en el desarrollo constitucional mediante las respectivas leyes, diferencias en el control político y el control social, el primero materializado por el legislativo hacia la Rama Ejecutiva y el segundo materializa-

do por los ciudadanos hacia esta misma.

El control político, como dijimos, es la atribución asignada constitucionalmente a la Rama Legislativa y a las corporaciones de elección popular para realizar acciones inhibitoras de exceso de poder del gobierno y la administración. Dicho control podrá ejercerse mediante diferentes instrumentos, dentro de ellos la convocatoria a cualquier gerente público para que explique el alcance de su gestión, su eficiencia, eficacia, economía, transparencia y cumplimiento constitucional y legal en el uso de los recursos públicos.

Tratándose de los usuarios de la contabilidad pública, el Plan General de Contabilidad Pública señala que: “Los órganos de representación política como el Congreso, las Asambleas y los Concejos exigen la información contable para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la financiación de programas, nuevas obras o proyectos por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto público”.

La contabilidad aporta de manera sustancial al control político al facilitar la información necesaria para que se realicen las investigaciones pertinentes con el fin de determinar si el gerente público ha actuado dentro de los principios administrativos definidos constitucional y legalmente.

2.4. Contabilidad pública y control disciplinario – Ley 734 de 2002

La importancia de la contabilidad pública como sistema de información e instrumento de control en las diferentes aplicaciones de este, al servir de base de prueba, generadora de confianza pública



y transparencia, debe ser prioridad dentro de las políticas contra la corrupción y búsqueda de la eficiencia, eficacia y economía de la gestión pública. Este hecho ha ameritado que el legislador mediante la Ley 734 de 2002, por medio de la cual se expidió el Código Disciplinario Único para los funcionarios públicos, determine como deberes de todo servidor público, entre otros, los siguientes (artículo 34):

- Permitir a los representantes del ministerio público, fiscales, jueces y demás autoridades competentes el acceso inmediato a los lugares donde deban adelantar sus actuaciones e investigaciones y el examen de los libros de registro, documentos y diligencias correspondientes. Asimismo, prestarles la colaboración necesaria para el desempeño de sus funciones.
- Adoptar el Sistema de Control Interno y la función independiente de Auditoría Interna de que trata la Ley 87 de 1993 y demás normas que la modifiquen o complementen.
- Adoptar el Sistema de Contabilidad Pública y el Sistema Integrado de Información Financiera, SIIF, así como los demás sistemas de información a que se encuentre obligada la administración pública, siempre y cuando existan los recursos presupuestales para el efecto.
- Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.
- Crear y facilitar la operación de mecanismos de recepción y emisión permanente de información a la ciudadanía, que faciliten a esta el conocimiento periódico de la actuación administrativa, los informes de gestión y los más importantes proyectos por desarrollar.
- Acatar y poner en práctica los mecanismos que se diseñen para facilitar la participación de la comunidad en la planeación del desarrollo, la concertación y la toma de decisiones en la gestión administrativa de acuerdo con lo preceptuado en la ley.

Resalta en estos deberes los relacionados con la obligación de proporcionar información para que se lleven a cabo los controles administrativo, financiero, de gestión, de resultados, judicial, político, social, legal y fiscal; fortaleciéndose de manera integral el papel de la contabilidad pública como sistema de información para llevar a cabo el control, de tal forma que Colombia, como un Estado Social de derecho, organizado en forma de República unitaria, democrática y pluralista, sea una realidad.

Asimismo, buscando que dichos deberes se materialicen en una real práctica de la gestión pública, se definieron como faltas gravísimas, en esta misma ley (artículo 48), entre otras, las siguientes:

- No llevar en debida forma los libros de registro de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, ni los de contabilidad financiera.
- No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el

Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.

2.5. Contabilidad pública y control macroeconómico

En los diversos estados, informes y reportes definidos en el Plan General de Contabilidad Pública, se ha considerado de manera especial los denominados estados e informes consolidados para satisfacer la necesidad de información financiera, económica, social y ambiental de los grandes agregados económicos, que integrados al sistema de información estadística nacional facilitan el control macroeconómico, con el fin de orientar las políticas públicas relacionadas con las grandes variables macroeconómicas en procura del interés general y el desarrollo económico.

El contenido de dichos estados, informes y reportes contables consolidados, es producto de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, el cual considera el catálogo general de cuentas, incluyendo en este las cuentas de presupuesto y tesorería (clase 0), permitiendo integrar el presupuesto y la contabilidad, convirtiéndose el sistema de contabilidad en fuente primaria de información financiera, económica, social y ambiental para evaluar (controlar) el comportamiento de las variables macroeconómicas del sector público.

Como lo expresa el C. P. Hernán Pulgarín Giraldo en el artículo “La contabilidad pública en Colombia y su papel frente

al control de la planeación estatal”¹², “la contabilidad pública se propone como un sistema cuyos resultados darán cuenta de las finanzas del Estado, y en esa vía, como ya se había mencionado, desde el punto de vista macroeconómico, se convierte en un instrumento bastante útil para las programaciones y proyecciones macroeconómicas, además de las utilidades que saltan a la vista en el aspecto macroeconómico”.

2.6. Contabilidad pública y control administrativo

El control administrativo está reglamentado mediante los artículos 103, 104, 105 y 106 de la Ley 489 del año 1998, por medio de la cual se dictaron las normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expidieron las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictaron otras disposiciones. En su capítulo xv, sobre el control administrativo, determina que el Presidente de la República, como suprema autoridad administrativa, y los ministros y directores de departamentos administrativos, ejercerá control administrativo sobre los organismos o entidades que conforman la Administración Pública.

Se precisa sobre el control administrativo que, de acuerdo con la ley, corresponde a los ministros y directores de los departamentos administrativos orientar, constatar y asegurar que las actividades y funciones de los organismos y entidades que integran el respectivo sector ad-

¹² Pulgarín, Giraldo Hernán. Revista Contaduría. Universidad de Antioquia. Nro. 39. Septiembre de 2001.



ministrativo se cumplan en armonía con las políticas gubernamentales, dentro de los principios de la presente ley y de conformidad con los planes y programas adoptados.

Advierte que el control administrativo sobre las entidades descentralizadas no comprenderá la autorización o aprobación de los actos específicos que conforme a la ley compete expedir a los órganos internos de esas entidades, exceptuando de esta regla el presupuesto anual, que debe someterse a los trámites y aprobaciones señalados en la ley orgánica de presupuesto.

Con respecto a las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, el artículo 106 de la ley en comentario determina que el control administrativo se cumplirá en los términos de los correspondientes convenios, planes o programas que deberán celebrarse periódicamente con la Nación, a través del respectivo ministerio o departamento administrativo.

La contabilidad pública como sistema de información, al suministrar estados, informes y reportes contables se convierte en instrumento fundamental para el control administrativo, pues la rendición de la cuenta por parte del gerente público ante los organismos de dirección de las respectivas entidades administrativas (juntas directivas, consejos directivos, etc.), se apoya en aquellos, facilitando que el Presidente de la República como suprema autoridad administrativa, y los ministros y directores de departamentos administrativos, lleven a cabo dicho control con el fin de orientar, constatar y asegurar que las actividades y funciones de los organismos y entidades que integran el respectivo sector administrativo

se cumplan en armonía con las políticas gubernamentales y dentro de los principios constitucionales, en particular los atinentes a la buena fe, igualdad, moralidad, celeridad, economía, imparcialidad, eficacia, eficiencia, participación, publicidad, responsabilidad y transparencia.

2.7. Contabilidad pública y control interno – Ley 87 de 1993

La Ley 87 de 1993, por medio de la cual se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictaron otras disposiciones, mediante el artículo 1 definió el control interno como “el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos”.

Se observa en esta definición la relación entre la administración de la información y los recursos con el cumplimiento de las normas constitucionales y legales y las políticas de la gerencia pública y la planeación. La información, dentro de la teoría de sistemas y como elemento esencial de ellos, se constituye en factor clave de la interacción de la entidad pública con su entorno y con la evaluación (como control) de la gestión pública, pues el ente público como sistema social necesita de información para orientar o reorientar la gestión en procura de alcanzar el uso efi-

ciente, eficaz y económico de los recursos. Sin información no hay evaluación. Tal y como lo manifiesta el autor Óscar Johansen Bertoglio: “Mientras más desorganizado e impredecible sea un sistema, necesitamos más información para dominarlo o controlarlo”¹³.

Son reiteradas las referencias al concepto de información dentro de la Ley 87 de 1993, como parte esencial del Sistema de Control Interno. El parágrafo del artículo 1 estipula que “(...) El control interno (...) se cumplirá (...), mediante (...) sistemas de información...” Asimismo, se dicta dentro del articulado de la ley permanentes referencias a la información como parte esencial del sistema de control interno o como objeto de control. En la definición de los objetivos del sistema de control interno se expresa que este debe asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; el artículo 3 ordena que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad; el artículo 4 plantea como elemento del sistema de control interno el establecimiento de sistemas modernos de información para facilitar la gestión y el control; y el artículo 12 estipula como funciones del auditor interno, o quien haga sus veces, el de verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información de la entidad y recomendar los correctivos que sean necesarios.

La contabilidad pública como sistema de información se convierte en elemento

esencial del sistema de control interno y a su vez como objeto de este, en función de la evaluación independiente que el auditor interno, o quien haga sus veces, debe llevar a cabo para asesorar a la gerencia pública sobre la confiabilidad y oportunidad de la información contable pública.

2.8. Contabilidad pública y revisoría fiscal

En nuestro marco legal vigente no existe propiamente una definición de la revisoría fiscal. Esta institución tiene la atribución de la fiscalización no estatal análoga a la fiscalización estatal. La primera, llamada por muchos fiscalización privada (revisoría fiscal propiamente dicha), está orientada al interés público y construcción de confianza realizada por entes o instituciones no estatales en la perspectiva de la protección de recursos y bienes sociales. La segunda está orientada a la protección del interés público y construcción de confianza ejecutada por organismos del Estado (contralorías) con el objetivo de proteger bienes públicos y recursos estatales.

La revisoría fiscal está reglamentada mediante el Decreto Extraordinario 410 de 1971, por medio del cual se define el Estatuto Comercial colombiano, y las leyes 145 de 1960 y 43 de 1990, las cuales reglamentan la profesión del contador público. En los artículos 203 y siguientes del Código de Comercio –C. de C.– se regula la obligatoriedad de la revisoría fiscal, su forma de elección, sus incompatibilidades e inhabilidades, su período y remoción, sus funciones, sobre el dictamen a los estados financieros, sobre el informe del revisor fiscal, sobre los auxiliares de este, sobre sus responsabilidades, sobre la responsabilidad penal, sobre sus

¹³ Bertoglio Óscar Johansen. Anatomía de la Empresa, una Teoría General de las Organizaciones Sociales. Ed. Limusa, México, 1982. Pág. 46.



derechos, sobre el secreto profesional, sobre los requisitos y limitaciones del revisor fiscal, sobre las sanciones que se le pueden aplicar, y sobre la imposición de dichas sanciones.

La atribución de ser Revisor Fiscal recae en Colombia solamente en los contadores públicos (artículo 215 C. de C.). La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional, a la cual corresponde por ministerio de la ley y bajo la dirección de un contador público, con sujeción a las normas que le son propias, con el propósito de crear confianza pública, fiscalizar el ente económico y rendir informes, dando fe pública en los casos previstos en la ley.

El marco regulativo de la revisoría fiscal en Colombia, además del Código de Comercio, se encuentra en diferentes leyes, decretos reglamentarios y circulares externas de las entidades de vigilancia y control del Estado, dependiendo de la naturaleza jurídica de la empresa y al sector social y económico al cual corresponda, además de las diferentes regulaciones tributarias.

La Circular Externa número 7 de 1996, de la Superintendencia Bancaria, define la importancia, objetivos y características de la revisoría fiscal. Se reconoce en ella el papel que desempeña en la vida del país y cómo contribuye con su labor independiente y objetiva en el dinamismo y desarrollo económico. Se plantea, además, que es uno de los instrumentos a través de los cuales se ejerce la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles y que ha recibido la delegación de funciones propias del Estado, cuales son las de velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre los particula-

res (estatutos sociales) y decisiones de los órganos de administración, y dar fe pública, lo cual significa, entre otros, que su atestación o firma hará presumir legalmente, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales; tratándose de balances, se presume que los saldos han sido tomados fielmente de los libros y que se ajustan a las normas legales y, adicionalmente, que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la situación financiera en la fecha del balance.

Algunas normas dentro del marco regulativo de la revisoría fiscal están relacionadas directamente con lo público, por ejemplo:

La Ley 99 de 1993, por medio de la cual se creó el Ministerio del Medio Ambiente, se reordenó el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organizó el Sistema Nacional Ambiental –Sina– y se dictaron otras disposiciones, en su artículo 25 definió las funciones de las Asambleas de las Corporaciones Autónomas Regionales. Dentro de ellas, “designar el revisor fiscal o auditor interno de la Corporación”. Adicionalmente, mediante el decreto número 1768 de 1993, artículo 16, se reiteró sobre la función de la asamblea corporativa de designar el revisor fiscal y se indicó que en el desempeño de las labores del revisor fiscal se deberán tener en cuenta las actividades que se indiquen estatutariamente dentro del marco establecido en el Código de Comercio.

La Ley 42 de 1993, por medio de la cual se reglamenta el control fiscal, en su artículo 23 dicta que en las sociedades de economía mixta y en las entidades de

que trata el decreto 130 de 1976, la vigilancia de la gestión fiscal se realizará sin perjuicio de la revisoría fiscal que, de acuerdo con las normas legales, se ejerza en ellas. Igualmente, se reglamenta que “el informe del revisor fiscal enviado a la asamblea general de accionistas o junta de socios deberá ser remitido al órgano de control fiscal respectivo con una antelación no menor de diez (10) días a la fecha en que se realizará la asamblea o junta. Asimismo deberá el revisor fiscal presentar los informes que le sean solicitados por el contralor”. (Artículo 24 de la Ley 42 de 1993).

La Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, estipula que: “Las Entidades Promotoras de Salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la Asamblea General de Accionistas, o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro II, título I, capítulo VII del Código de Comercio, y se sujetará a lo allí dispuesto sin perjuicio de lo prescrito en otras normas” (artículo 228). De otra parte, se señala mediante el artículo 229 que: “El control fiscal de las entidades de que habla esta ley se hará por las respectivas Contralorías para las que tengan carácter oficial y por los controles estatutarios para las que tengan un carácter privado”. Con respecto a las instituciones prestadoras de servicios de salud (artículo 232), se indica que se les aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 228 de que trata la Ley 100, y se autoriza al Ministerio de Salud para definir los casos excepcionales en donde no se exigirá la revisoría fiscal.

El decreto reglamentario número 1876 de 1994 exigió que toda empresa social

del Estado, cuyo presupuesto anual sea igual o superior a diez mil (10.000) salarios mínimos mensuales, deberá contar con un revisor fiscal independiente, designado por la junta directiva a la cual reporta. Se plantea, además, que la función del revisor fiscal se cumplirá sin menoscabo de las funciones de control fiscal por parte de los organismos competentes, señalados en la ley y los reglamentos.

El decreto reglamentario número 1601 de 1996, en su artículo 1, exige tener en el Instituto de los Seguros Sociales un revisor fiscal, con su respectivo suplente, designado por el Gobierno Nacional con base en la recomendación del consejo directivo o el órgano que haga sus veces, la cual deberá basarse en el resultado de un concurso de méritos. Se plantea que al revisor fiscal se le aplicarán las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, libro segundo, título I, capítulo VIII o en las normas que lo sustituyan, adicionen o modifiquen, sin perjuicio de lo establecido en otras normas. El artículo 2° de este decreto extiende su aplicabilidad a las cajas, fondos y entidades administradoras del sistema de seguridad social integral del sector público o privado autorizadas para administrar el régimen de prima media o entidades promotoras de salud.

El decreto extraordinario 2206 de 1998, en su artículo 21, exige que el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas (Fogacoop), tendrá un revisor fiscal designado por el Gobierno Nacional, quien cumplirá las funciones previstas en el libro II título I capítulo VIII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto, sin perjuicio de lo prescrito en otras normas.



El artículo 207 del Código de Comercio define las funciones de la revisoría fiscal. Entre otras, señala las siguientes:

- Colaborar con las entidades gubernamentales (...)
- Velar por que se lleven regularmente la contabilidad (...)
- Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad (...)
- Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.
- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

Se deriva de estas funciones del revisor fiscal la de actuar de manera permanente, realizando las actividades de fiscalización dentro de la concepción integral de los controles. Además de vigilar que los administradores cumplan con las funciones legales y estatutarias, debe dictaminar los estados financieros del ente fiscalizado, para lo cual debe aplicar las normas de auditoría generalmente aceptadas, definidas mediante el artículo 7 de la ley 43 de 1990, donde se regula las normas relacionadas con la ejecución del trabajo, la cual indica, entre otros aspectos, que “debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema del control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, y además obtener la evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar ba-

ses razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados financieros sujetos a la revisión”.

La revisoría fiscal, actuando para las entidades del sector público en donde ella por ley es obligatoria, deberá apoyarse en el sistema de contabilidad pública y muy especialmente en la estructura del sistema de control interno contable, el cual debe facilitar el cumplimiento del PGCP de manera integral, definido para obtener información financiera, económica y social confiable y verificable, que permita al gerente público y a los diferentes usuarios de la información, tomar decisiones en procura de la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos públicos. Asimismo, la contabilidad pública le permitirá al revisor fiscal obtener la evidencia válida y suficiente que soporte el dictamen que por sus funciones debe presentar, evidencia que deberá dejar consignada en los papeles de trabajo.

2.9. Contabilidad pública y control fiscal – Ley 42 de 1993 y Constitución Política

El concepto de control fiscal en la Carta Política se encuentra, básicamente, en los artículos 267 y 268.

Se estipula que: “El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación”. Dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva conforme a los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley.” (Artículo 267).

Asimismo se plantea que la “vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye

el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. En los casos excepcionales, previstos por la ley, la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial”. (Artículo 267).

El artículo 268 dicta las atribuciones del Contralor General de la República, entre otras, señala la siguiente: “Presentar a la Cámara de Representantes la Cuenta General de Presupuesto y del Tesoro y certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General”. La certificación del balance de la hacienda implica que la Contraloría, como entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal, hubiese realizado de manera integral los controles financiero, de gestión y de resultados.

La Ley 42 de 1993 desarrolla los artículos constitucionales relacionados con el control fiscal. Ella establece el conjunto de preceptos que regulan los principios, sistemas y procedimientos de control fiscal financiero, de los organismos que lo ejercen en los niveles nacional, departamental y municipal, y de los procedimientos jurídicos aplicables.

Se establece mediante esta ley que la vigilancia de la gestión fiscal que adelantan los organismos de control fiscal es autónoma y se ejerce de manera independiente sobre cualquier otra forma de inspección y vigilancia administrativa (artículo 7). A su vez, se determina que en el ejercicio del control fiscal se podrá aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno (artículo

9). Adicionalmente, se autoriza que la Contraloría aplique otros sistemas de control que impliquen mayor tecnología, eficiencia y seguridad (parágrafo del artículo 9).

La aplicación integral de los anteriores sistemas de control encuentra en la contabilidad pública el instrumento básico para la obtención de las pruebas necesarias en la ejecución de la fiscalización por parte de la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y las contralorías municipales. Ella, soportada en una estructura conceptual e instrumental, facilita el control integral de tal forma que se pueda hacer un juicio acerca de cómo ha actuado el gerente público, si ha sido eficiente y eficaz en el uso de los recursos públicos.

2.9.1. La contabilidad pública y el control de gestión y resultados

La contabilidad pública esencialmente está concebida para brindar información al gerente público en el proceso de gestión, de tal forma que le permita evaluar los indicadores clave y poder así orientar las estrategias para alcanzar los objetivos que se ha propuesto. De otra parte, facilita y permite que los controles de gestión y resultados ordenados por mandato constitucional y legal a los órganos de control se lleven a cabo. La interrelación entre la contabilidad como sistema de información y el control, en la visión moderna de la gestión pública, es el soporte esencial para determinar si los recursos públicos se han gestionado con eficiencia y eficacia en el cumplimiento constitucional y legal del ente público, si dichos recursos se han utilizado en procura del interés general y el bien común.



2.9.2. La contabilidad pública y el control legal

El control legal está constituido por los mecanismos o instrumentos que el Estado crea mediante la Constitución y la ley con el fin de evitar o disminuir la posibilidad de que se viole el principio de legalidad por parte de la administración, el cual, plantea el autor Libardo Rodríguez R.¹⁴, es "... Un enunciado fundamentalmente teórico, es un deber ser que las autoridades sometan su actividad al ordenamiento jurídico". Dichas violaciones pueden darse por incompetencias, vicios de forma y procedimiento, desvío o desviación de poder, ilegalidad en cuanto al objeto y falsa motivación. Los mecanismos de control en el derecho colombiano pueden ser: la vía gubernativa, la vía jurisdiccional o vía de acción, el control automático, la vía de excepción y la revocación directa. Puede darse las siguientes acciones: En la vía gubernativa: recurso de reposición, recurso de apelación y recurso de queja; en la vía jurisdiccional: de nulidad, de nulidad y restablecimiento del derecho, de reparación directa, contractuales, de definición de competencias administrativas, y otras acciones tales como: de inconstitucionalidad o inexequibilidad, de nulidad por inconstitucionalidad, de tutela, de cumplimiento, populares y colectivas o de grupo; control automático: control de actos de carácter legislativo y control de actos de carácter administrativo; vía de excepción: de oficio o a solicitud de parte; revocación directa: de oficio o a solicitud de parte.

¹⁴ Rodríguez R. Libardo. Derecho Administrativo. Ed. Temis. Bogotá 2002.

2.9.2.1. Control de la gestión contractual

Los artículos 62 y 63 de la Ley 80 de 1993, por medio de la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, determinan que la Procuraduría General de la Nación y los demás agentes del ministerio público, de oficio o a petición de cualquier persona, adelantarán las investigaciones sobre la observancia de los principios y fines de la contratación estatal y promoverán las acciones pertinentes tendientes a obtener las sanciones pecuniaras y disciplinarias para quienes quebranten tal normatividad. Para ello, se deberán adelantar las visitas a las entidades estatales oficiosamente y con la periodicidad que demande la protección de los recursos públicos y el imperio de la moralidad, legalidad y honestidad en la administración pública.

Asimismo, el artículo 64 de dicho Estatuto asigna a la Fiscalía General de la Nación para que de oficio o por denuncia, investigue las conductas constitutivas de hechos punibles en la actividad contractual y acusará a los presuntos infractores ante los jueces competentes.

De otra parte, mediante el artículo 65 de esta ley se determina que las autoridades de control fiscal intervendrán en el proceso de contratación una vez agotados los trámites administrativos de legalización de los contratos. Igualmente, indica que se ejercerá control posterior a las cuentas correspondientes a los pagos originados en los mismos, para verificar que estos se ajustaron a las disposiciones legales y una vez liquidados o terminados los contratos, según el caso, la vigilancia fiscal incluirá un control financiero, de gestión y de resultados, fundados en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. Asimismo, plantea que las autoridades

de control fiscal pueden exigir informes sobre su gestión contractual a los servidores públicos de cualquier orden.

Se plantea, además, que el control previo administrativo de los contratos les corresponde a las oficinas de control interno. Cabe anotar aquí que este inciso del artículo 65 de la Ley 80 de 1993 entra en contradicción con lo determinado en el parágrafo del artículo 12 de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictaron otras disposiciones, pues este determina que en ningún caso podrá el asesor, coordinador, auditor interno o quien haga sus veces, participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones. En estricta jerarquía normativa, debe entenderse que dicho inciso de la Ley 80 de 1993 queda derogado.

El artículo 66 de la Ley 80 de 1993 determina que todo contrato que celebren las entidades estatales estará sujeto a la vigilancia y control ciudadano. Para ello, las asociaciones cívicas, comunitarias, de profesionales, benéficas o de utilidad común, podrán denunciar ante las autoridades competentes las actuaciones, hechos u omisiones de los servidores públicos o de los particulares que constituyan delitos, contravenciones o faltas en materia de contratación estatal. Dicta a las autoridades la obligación de brindar especial apoyo y colaboración a las personas y asociaciones que emprendan campañas de control y vigilancia de la gestión pública contractual y oportunamente suministrarán la documentación e información que requieran para el cumplimiento de tales tareas.

También se reglamenta que el Gobierno Nacional y los gobiernos de las entidades

territoriales establecerán sistemas y mecanismos de estímulo de la vigilancia y control comunitario en la actividad contractual orientados a recompensar dichas labores, y que las entidades estatales podrán contratar con las asociaciones de profesionales y gremiales y con las universidades y centros especializados de investigación, el estudio y análisis de las gestiones contractuales realizadas.

Por último, el artículo 67 de esta ley determina que los organismos o entidades gremiales, profesionales o universitarios que tengan el carácter de cuerpos consultivos del Gobierno prestarán la colaboración que en la actividad contractual requieran las entidades estatales y servir de árbitros para dirimir las discrepancias de naturaleza técnica que surjan en desarrollo del contrato o con ocasión de este.

La contabilidad pública, fundamentada en adecuados sistemas de información, donde se considera especialmente su soporte documental, se convierte en un instrumento valiosísimo para la realización del control legal por parte de los órganos competentes. El proceso contable, al identificar, clasificar, medir y registrar los diferentes hechos financieros, económicos y sociales, deja consignada documentalmente la ejecución de las actividades a las cuales se les puede hacer seguimiento para efecto de realizar el control legal; se convierte pues en un gran apoyo para este control. Asimismo, los hechos deben ser incluidos en el sistema de contabilidad dentro de un ordenamiento legal, esto es, en cumplimiento del principio de legalidad.

2.9.3. La contabilidad pública y el control financiero

El artículo 10 de la Ley 42 de 1993 define el control financiero como "... El examen



que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el contador general”.

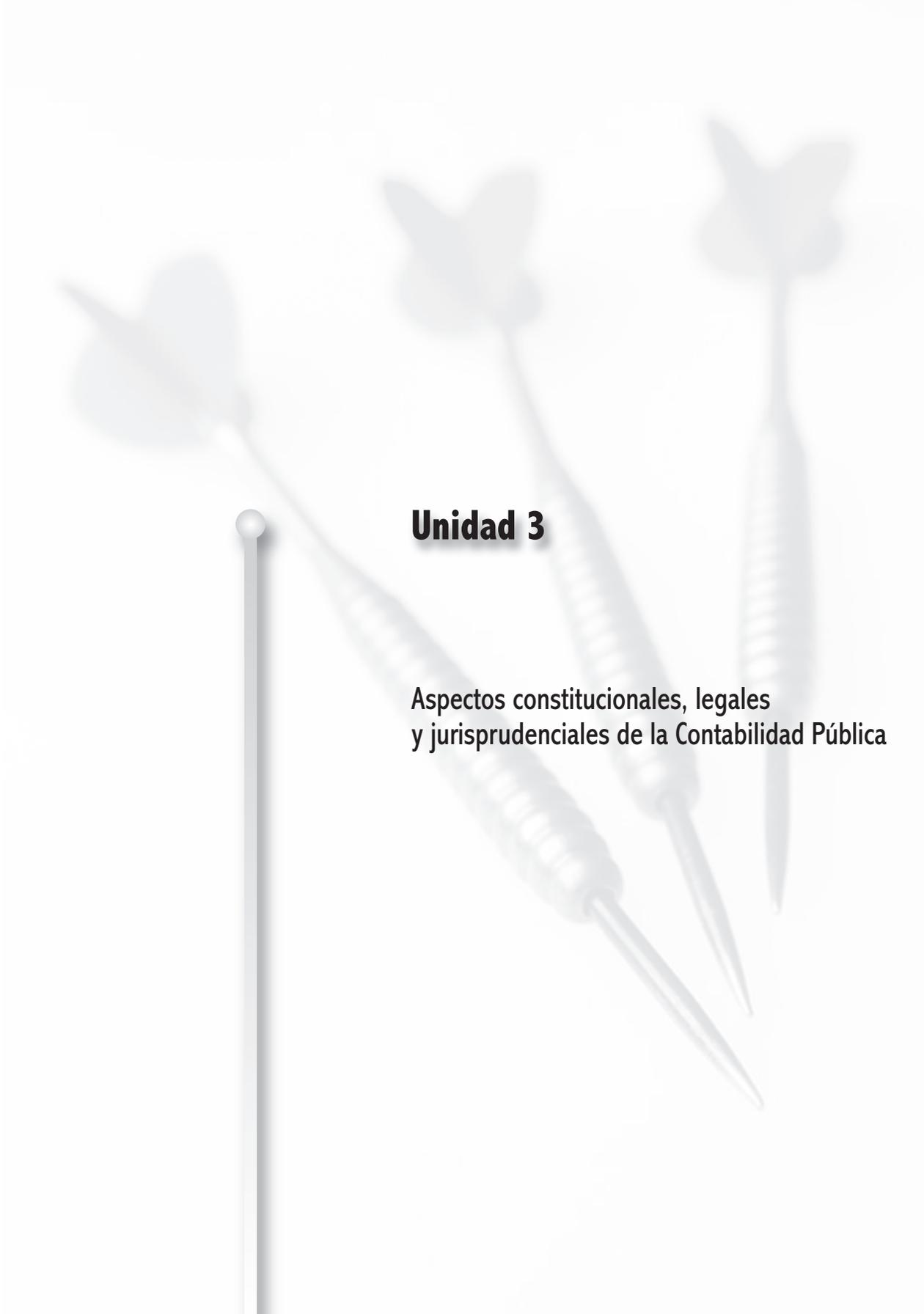
En aplicación al control financiero, la Contraloría General de la República debe aplicar las normas de auditoría gubernamental colombianas, las cuales fueron definidas mediante la resolución orgánica número 04721 de 1999 de la Contraloría General de la República. En ellas se consideran los postulados básicos, normas generales, personales y relativas al trabajo y de seguimiento (planeación, ejecución, informe y seguimiento), esquemmatizándolas con código, denominación, descripción y comentario.

Con la entrada en vigencia de la resolución orgánica por medio de la cual se adopta la guía de auditoría gubernamental con enfoque integral, se incorporan dichas normas dentro de su contenido.

En la norma Nafe-04- aplicación de pruebas y obtención de evidencia se deter-

mina que “las pruebas de auditoría en el proceso auditor se refieren a la aplicación de los procedimientos, las cuales deben ser pertinentes y oportunas en la utilización de las técnicas, a fin de que se pueda detectar en forma razonable el comportamiento de las situaciones o actividades evaluadas”. Asimismo, indica la norma que “las pruebas deben ser documentadas y referenciadas en los papeles de trabajo por el responsable de la ejecución del programa”. Y por último, se indica que “mediante la aplicación de las pruebas se debe obtener la evidencia relacionada, suficiente, pertinente y competente, que permita soportar las opiniones, conceptos y conclusiones del trabajo de auditoría”.

La contabilidad como medio de prueba y contentiva de la característica de “verificable” es el medio expedito para que el control fiscal se aplique de manera integral; sin contabilidad es imposible que el control financiero se lleve a cabo, pues la evidencia es posible solo si son aplicables las pruebas que técnicamente se definen dentro de los programas de auditoría. Asimismo, el PGCP brinda la materia prima necesaria para determinar si los hechos financieros, económicos y sociales se han identificado, clasificado, medido, registrado y comunicados de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública.

The background features three stylized pens with flower-shaped tips, arranged diagonally from the top right towards the bottom left. A vertical line with a small circle at the top is positioned on the left side of the page.

Unidad 3

**Aspectos constitucionales, legales
y jurisprudenciales de la Contabilidad Pública**

Aspectos constitucionales, legales y jurisprudenciales de la Contabilidad Pública

3.1. Objetivo de la unidad

Establecer los desarrollos que ha tenido la contabilidad pública en Colombia desde el punto de vista normativo, señalando los principales acontecimientos que han marcado a esta rama especializada de la contabilidad a través de la Constitución, leyes, decretos y jurisprudencia en el contexto nacional.

3.2. Las normas jurídicas y el Estado de derecho

El artículo 1° de la Constitución Nacional señala que Colombia tiene, entre otras, el carácter de Estado de derecho. Esta característica, aunque es nueva desde la perspectiva constitucional, quiere significar que Colombia está regida por unas normas jurídicas que orientan el quehacer y el comportamiento de los individuos y de los poderes públicos que lo conforman, las cuales han sido, en términos generales, legitimadas por estos.

Dado lo anterior, es preciso afirmar que, desde sus inicios, el tema de la contabilidad pública ha sido objeto de abundante regulación, es decir, ha sido tratado en la Constitución Nacional, en leyes, decretos, jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, y, finalmente, por las disposiciones del Contador General de la Nación, las cuales también son de obligatorio cumplimiento.

Se presenta seguidamente una relación y análisis de los principales aspectos vigentes que han sido desarrollados por las mencionadas normas y jurisprudencias, conservando la secuencia cronológica con la que cada una de ellas ha sido expedida, así:

3.3. Constitución Nacional de 1991

El artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991 creó la figura de contador general, en los siguientes términos:

“Habrá un contador general, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

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

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis”.



El referido artículo soluciona parcialmente una discusión que se generó con la Ley 42 de 1923, mediante la cual se crea la Contraloría General de la República y se le asignan las funciones de control fiscal.

La controversia se genera porque dentro de este organismo se crea la figura de Contador en Jefe, con lo cual se materializarían las funciones de llevar la contabilidad de la Nación, así como de determinar las normas de contabilidad pública que debían regir para procesar la información.

A partir de un análisis de procesos organizacionales y atendiendo elementos mínimos de la teoría del control, puede observarse que las funciones relativas al control y las funciones relacionadas con la contabilidad deben estar debidamente segregadas. La separación de estas dos funciones constituye en sí mismo un atenuante de riesgos inherentes a la administración pública. Bajo esta perspectiva, ha sido cuestionado el hecho de que estas dos funciones hayan permanecido en cabeza de un mismo organismo. La situación antes descrita perduró hasta el año 1991.

Como puede observarse, la Constitución Nacional de este año introdujo cambios importantes en esta materia. En primer lugar porque se crea la figura de “Contador General”, y la función de llevar la contabilidad general de la Nación pasa a ser una de sus principales funciones. Adicionalmente, al Contador General se atribuyen las competencias de uniformar, centralizar y consolidar la información contable de todas las entidades del Estado y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

De igual forma, es importante señalar que la Contraloría es el organismo encargado de auditar el balance general de la Nación consolidado por el Contador General, con el objetivo de que este informe sea enviado posteriormente por el Gobierno Nacional al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, para su conocimiento y análisis.

No obstante lo anterior, nótese que la función de llevar la contabilidad relativa a la “ejecución del presupuesto” continúa siendo una competencia de la Contraloría. En esta medida, se afirma que el problema que se generó en 1923 solo tiene en 1991 una solución parcial, pues independientemente de las formas que se tienen para reconocer contablemente los hechos económicos, financieros o sociales (causación, caja o caja modificada), cualquier actividad que tenga por objeto llevar la contabilidad para tomar decisiones, desde las perspectivas micro y macroeconómicas, constituye una función administrativa, y no de un organismo autónomo e independiente que, entre otras, tiene también la responsabilidad de ejercer el control o vigilancia fiscal de las entidades o particulares que administran recursos públicos.

Otros elementos que se desprenden de este artículo 354 de la Constitución, los cuales son base para entender alguna problemática generada en el país alrededor de la contabilidad pública, y de igual manera otros elementos de carácter conceptual necesarios para comprender los desarrollos de esta rama especializada de la contabilidad.

Se encuentran implícitas y explícitas algunas categorías de información que

pueden considerarse fundamentales para conocer algunos de los resultados del proceso contable público, y simultáneamente comprender el mismo sistema de contabilidad, así:

3.3.1. Contabilidad general de la Nación

La Ley 298 de 1996, por medio de la cual se crea la Contaduría General de la Nación, define este concepto en su artículo 9º de la siguiente forma: “Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las ramas del poder público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier rama del poder público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos”.

3.3.2. Contabilidad pública

De igual forma, el artículo 10 de la mencionada Ley 298 define el concepto de contabilidad pública en los siguientes términos: “Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la contabilidad general de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos”.

Es pertinente aclarar que aunque el concepto de contabilidad pública se define de esta forma en la Ley 298, este también puede ser definido, desde el punto de vista

disciplinar, como una rama especializada de la contabilidad, o como un “... Subsistema de información contable encargado de la medición de los hechos financieros, económicos y sociales que realizan las entidades pertenecientes al sector público, de tal manera que, al ser comunicada a través de los estados contables, mejoren ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia”.

Se concluye preliminarmente que, desde el punto de vista normativo, el concepto de “contabilidad pública” es más amplio y general que el concepto de “contabilidad general de la Nación”. Mientras el primero comprende todas las entidades que hacen parte de la estructura del estado, el segundo se refiere solo al nivel Nacional.

3.3.3. Contabilidad de las entidades descentralizadas territorialmente

Se refiere a la contabilidad de los sectores centrales de las entidades territoriales; es decir, esencialmente la contabilidad de las gobernaciones, alcaldías distritales y alcaldías municipales.

3.3.4. Contabilidad de las entidades descentralizadas por servicios

Se refiere a la contabilidad de las entidades que pertenecen al sector descentralizado por servicios en cada uno de los diferentes niveles u órdenes del Estado; es decir: Nación, departamentos, distritos y municipios.

3.3.5. Contabilidad de la ejecución del presupuesto

La Ley 42 de 1993, por medio de la cual se reglamenta el control fiscal en Colombia, define este concepto en su artículo 36



de la siguiente forma: “La contabilidad de la ejecución del presupuesto, que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Nacional es competencia de la Contraloría General de la República, registrará la ejecución de los ingresos y los gastos que afectan las cuentas del tesoro nacional, para lo cual tendrá en cuenta los reconocimientos y los recaudos y las ordenaciones de gastos y de pagos.

Para configurar la cuenta del tesoro se observarán, entre otros, los siguientes factores: la totalidad de los saldos, flujos y movimientos del efectivo, de los derechos y obligaciones corrientes y de los ingresos y gastos devengados como consecuencia de la ejecución presupuestal”.

Puede observarse que los mencionados conceptos denotan un ámbito de aplicación, los cuales de manera necesaria están relacionados estrechamente con la estructura del Estado colombiano.

Otro aspecto que se define en este artículo de la Constitución es la competencia del Contador General. Se concluye que

este funcionario de la rama ejecutiva es la autoridad en materia de regulación contable pública en el país. No obstante, es prudente señalar que, para algunos, esta competencia se extiende también para la contabilidad del sector privado, situación esta que quedó definida mediante la sentencia de la Corte Constitucional C-452 de 2003, tal como se indica más adelante.

Sin embargo, tratándose de la regulación contable pública, pueden evidenciarse una cantidad importante de normas que asignan competencias o funciones relacionadas con la contabilidad pública a algunos organismos de regulación, vigilancia y control, tales como superintendencias y comisiones de regulación de servicios públicos.

3.3.6. Organismos con competencias de regulación contable

En los siguientes cuadros se presenta un resumen de las normas jurídicas que asignan funciones contables a ciertos organismos del Estado:

3.3.6.1. Comisión Nacional de Valores

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Ley 32 de 1979	“Por la cual se crea la Comisión Nacional de Valores y se dictan otras disposiciones”.	Artículo 9, numeral 10.	“Establecer requisitos mínimos sobre forma y contenido de los estados financieros y demás información supletoria de carácter contable, para que sean observados por quienes participan en el mercado”.

3.3.6.2. Superintendencia Financiera – Antes, Superintendencia Bancaria

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
<p>Decreto 663 de 1993</p>	<p>“Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración”.</p>	<p>Artículo 95</p>	<p>“Artículo 95.- Contabilidad.</p> <p>1. Régimen General. Las entidades vigiladas deberán observar las reglas generales que en materia contable dicte la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de su autonomía para escoger y utilizar métodos accesorios, siempre que estos no se opongan, directa o indirectamente, a las instrucciones generales impartidas por la Superintendencia.</p> <p>2. Régimen de las agencias colocadoras de seguros y de títulos de capitalización. Toda agencia deberá tener una organización técnica y contable con sujeción a las normas que dicte al efecto la Superintendencia Bancaria”.</p>
<p>Ley 510 de 1999</p>	<p>Por la cual se dictan disposiciones en relación con el sistema financiero y asegurador, el mercado público de valores, las Superintendencias Bancaria y de Valores y se conceden unas facultades”.</p>	<p>“Artículo 38.</p>	<p>“Artículo 38. Modificase el numeral 1º del artículo 95 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el cual quedará así:</p> <p>Artículo 95. Contabilidad.</p> <p>1. Régimen general. La Superintendencia Bancaria se encuentra facultada para dictar las normas generales que en materia contable deban observar las entidades vigiladas, sin perjuicio de la autonomía de estas últimas para escoger y utilizar métodos accesorios, de conformidad con la ley”.</p>

**3.3.6.3. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios**

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Ley 142 de 1994	“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”.	Artículo 79, numeral 79.3	“Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos. (...) 79.3. Establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (...)”.

3.3.6.4. Disposición general del legislador – Norma tributaria

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Ley 174 de 1994	“Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”.	Artículo 5.	“Artículo 5o. Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. El segundo inciso del artículo 330 del Estatuto Tributario quedará así: “Para efectos de la contabilidad comercial se utilizará el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y en los principios o normas de contabilidad expedidos para sus vigiladas por las respectivas entidades de control, de acuerdo con la naturaleza jurídica y las actividades desarrolladas por las personas obligadas a llevar contabilidad”.

3.3.6.5. Superintendencia de Sociedades

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Ley 222 de 1995	“Por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”.	Artículo 86, numeral 1.	“Artículo 86. Otras funciones. Además la Superintendencia de Sociedades cumplirá las siguientes funciones: 1. Unificar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las sociedades comerciales sometidas a su inspección, vigilancia y control. (...)”.

3.3.6.6. Superintendencia de la Economía Solidaria

Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Ley 454 de 1998	“Por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones”.	Artículo 36, numerales 1, 2 y 3.	“Artículo 36. Funciones de la Superintendencia de la Economía Solidaria. Son facultades de la Superintendencia de la Economía Solidaria para el logro de sus objetivos: 1. Verificar la observancia de las disposiciones que sobre estados financieros dicte el Gobierno Nacional. 2. Establecer el régimen de reportes socioeconómicos periódicos u ocasionales que las entidades sometidas a su supervisión deben presentarle, así como solicitar a las mismas, a sus administradores, representantes legales o revisores fiscales, cuando resulte necesario, cualquier información de naturaleza jurídica, administrativa, contable o financiera sobre el desarrollo de sus actividades. 3. Fijar las reglas de contabilidad a que deben sujetarse las entidades bajo su supervisión, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales que regulen la materia. (...)”.



3.3.6.7. Comisión de Regulación de Energía y Gas

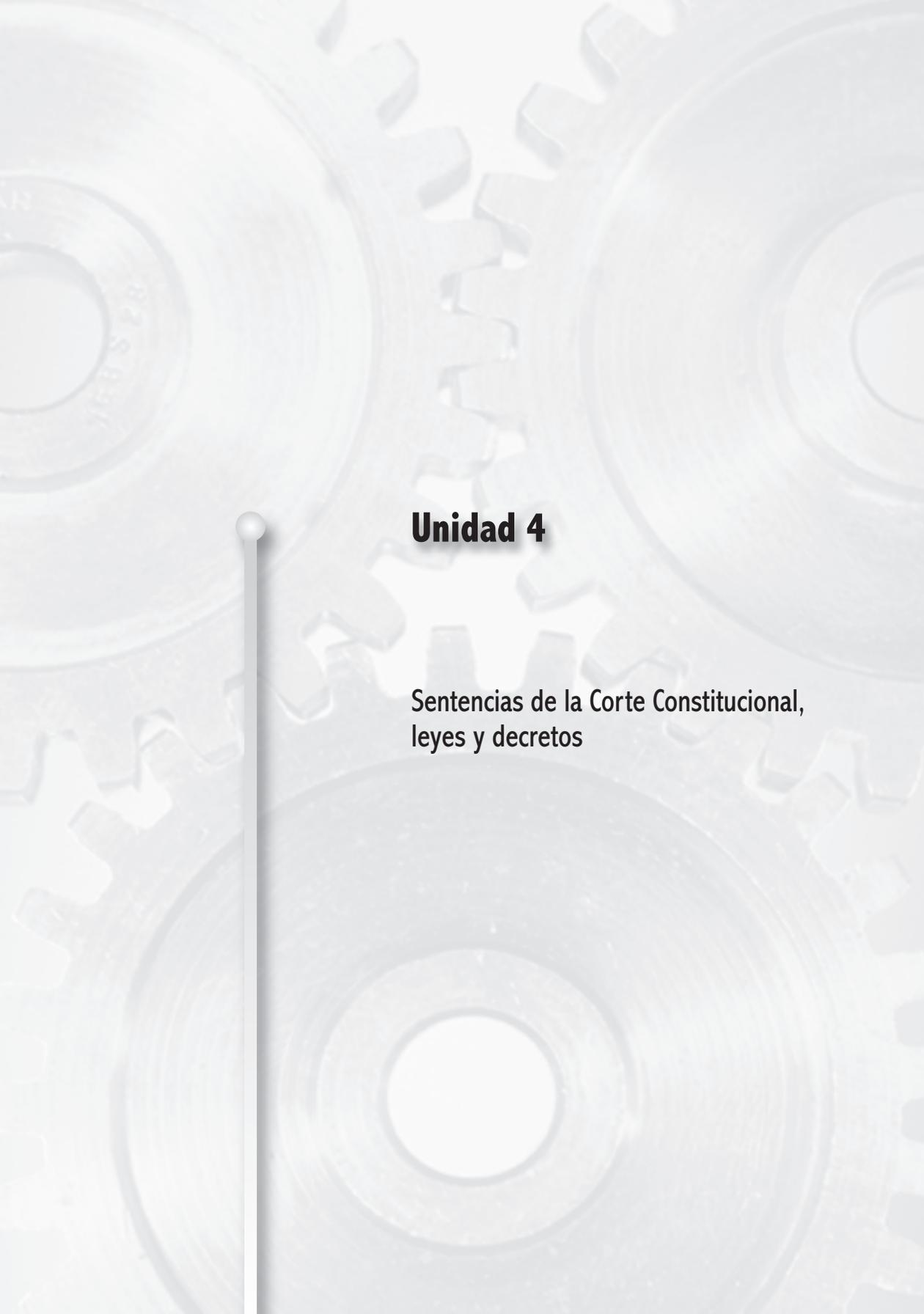
Norma	Tema que se regula	Artículos y numerales específicos	Texto de la norma
Resolución 038 de 1996	“Por la cual se establecen las bases para el estudio de viabilidad empresarial que deben realizar las empresas de servicios públicos de energía eléctrica”.	Artículo 3	“ARTICULO 3o: Bases metodológicas para la separación por actividades: Mientras las empresas realizan la separación contable obligatoria a partir del 1° de enero de 1997 y para propósitos de la realización del trabajo de viabilidad empresarial, discriminado por actividad, realizarán una separación no contable en las actividades básicas de generación, transmisión, distribución y comercialización. Las bases metodológicas para la separación por actividades se presentan en el anexo 2 de esta resolución a manera indicativa, e incluye la separación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos operacionales y no operacionales, egresos operacionales y no operacionales. Las bases metodológicas que se presentan en el anexo 2 tienen un carácter de orientación indicativa; sin embargo, las empresas podrán desviarse de esas reglas cuando lo consideren conveniente o más adecuado a la estructura de su negocio”.

Sobre esta problemática del regulador contable público, generadora de caos y desaciertos en las entidades reguladas, el Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia en el 2001 publicó un trabajo de investigación que tuvo por objeto “analizar la incidencia que las incompetencias, contradicciones y desaciertos presentes en la normatividad contable referente a los servicios públicos domiciliarios, tienen sobre los sistemas de información contable de las Empresas Prestadoras de los Servicios (ESPD) y

sobre la comunidad como usuaria final de la información y de los servicios”.

Aunque en el citado trabajo se analizaron específicamente los sistemas de información contable de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, también fue objeto de estudio el tema del regulador contable por ser este el origen de la norma contable y, por consiguiente, tener un impacto importante sobre los sistemas contables de este tipo de entidades. De este trabajo es pertinente resaltar las siguientes conclusiones:

1. “Es inapropiado que organismos no especializados en regular la práctica contable, ni creados para desarrollar tal función, expidan normas que directa o indirectamente, afectan los sistemas de información contable de las entidades reguladas, vigiladas, o controladas, sin siquiera contar con el concepto y aval de la Contaduría General de la Nación, como máxima instancia en la materia para el sector público”.
2. “Los organismos encargados de la inspección, vigilancia, control y regulación de las empresas de servicios públicos domiciliarios en Colombia eran competentes para emitir normas contables, por cuanto no existía un organismo especializado, creado expresamente para desarrollar tal función. Sin embargo, con la promulgación de la Ley 298 de 1996, que crea la Contaduría General de la Nación, es apenas lógico que la función aludida sea asumida íntegramente por el organismo especializado y encargado constitucionalmente para tal fin”.
3. “No puede hablarse de armonización contable nacional cuando existen diferentes organismos regulando en materia de contabilidad bajo criterios diferentes. Cuando la regulación contable proviene de diferentes organismos simultáneamente, y desde el punto de vista legal una misma entidad, aparentemente, está obligada a aplicar simultáneamente dos o más normas con criterios igualmente diferentes, se tiene en consecuencia, el desconcierto de quienes están obligados a aplicar la normatividad, y la desarmonización de las prácticas y procedimientos de contabilidad”.
4. “La obligatoriedad de presentar información contable a diferentes organismos de regulación, control y vigilancia, tales como las Superintendencias, las Comisiones de Regulación, la Contraloría y la misma Contaduría General de la Nación, ocasionan un desgaste innecesario a las entidades, convirtiéndose solo en productoras de información para los usuarios externos, y olvidándose de utilizar la información para su propio beneficio. Es conveniente, por consiguiente, la conformación de un portal de información de donde los diferentes usuarios la obtengan de acuerdo con unos parámetros estandarizados que satisfagan suficientemente sus necesidades, y que podría ser administrado por la Contaduría General de la Nación, como fuente primaria de información”.



Unidad 4

Sentencias de la Corte Constitucional,
leyes y decretos

Sentencias de la Corte Constitucional, leyes y decretos

4.1. Sentencia C-452 de 2003

En el 2003, sobre este mismo tema, la Corte Constitucional mediante la sentencia C-452 hace interpretación del artículo 354 de la Constitución Política, especialmente sobre las competencias del Contador General de la Nación, así como de su respectivo ámbito de regulación.

La mencionada sentencia se expide en virtud de una demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos de las leyes y decretos que confieren funciones de regulación contable a organismos de vigilancia, regulación y control, diferentes del Contador General de la Nación. Las normas demandadas corresponden a aquellas relacionadas en los recuadros anteriores, con excepción de la Resolución 038 de 1996, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

De acuerdo con la mencionada sentencia, el demandante propone el siguiente cargo de inconstitucionalidad:

“Las normas demandadas les atribuyen la función de dictar, establecer, determinar, fijar y unificar las normas generales en materia contable a las Superintendencias de Valores, de Servicios Públicos Domiciliarios, Bancaria, de Sociedades, de Economía Solidaria y entidades de control, cuando tal función le corresponde constitucionalmente al Contador General

de la Nación. Folio 20 del expediente. Es decir, “sólo el Contador General de la Nación, en virtud del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, tiene la atribución de determinar las normas contables que deben regir en el país. Folio 21 del expediente. Por ello, infiere, las normas acusadas vulneran los artículos 4, 6, 113, 115, 121, 150 nl 7, 189 nls 22 y 24, y 354 de la Constitución Política”.

En la sentencia objeto de estudio, la Corte Constitucional señala lo siguiente:

“La facultad de superintendencias y órganos de control para aprobar normas en materia contable está supeditada a la Constitución y la ley y a las normas que determine el Contador General de la Nación. Constitucionalidad de las normas demandadas.

(...)

“... para el eficiente cumplimiento de las funciones a su cargo y dada la especificidad de los sectores económicos en que participan, las superintendencias y órganos de control podrán fijar aquellos parámetros requeridos para la cabal aplicación de la ley y las normas reglamentarias. Sobre este aspecto, la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-397 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, en la cual señaló que “la actividad del Estado en esas materias no



se agota en la definición de políticas, en la expedición de las leyes marco, ni en la de los decretos reglamentarios que vayan adaptando la normatividad a las nuevas circunstancias, sino que necesita desarrollarse en concreto, bien mediante normas generales que, en virtud de una competencia residual, expidan entes administrativos como las superintendencias en lo no establecido por la normatividad jerárquicamente superior, ya por las actividades de control, inspección y vigilancia a cargo de tales organismos especializados, todo con el objeto de que el Estado pueda cumplir el objetivo general señalado en el artículo 335 de la Constitución”.

No obstante, la aprobación de normas generales en materia contable por parte de superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1ª. Debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de las funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2ª. Deberá darse dentro de los límites fijados en la Constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación.

Estas exigencias corresponden a la aplicación de los principios de competencia de los entes públicos y de supremacía de la Constitución, en particular de los principios de eficacia, economía, celeridad e imparcialidad que orientan el cumplimiento de la función administrativa (C. P., art. 209), pues es razonable que si la Carta Política asigna al Contador General de la Nación el deber de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidar esta con la de sus entidades descentralizadas, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contra-

loría, debe entonces limitarse toda acción que pueda entorpecer el cumplimiento eficiente de las funciones señaladas y, por el contrario, favorecer el proceso de consolidación de la información contable que rindan las entidades públicas y garantizar la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas, Corte Constitucional. Sentencia 478-92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, contra lo cual atentan los escenarios de atomización sectorial de la regulación contable”.

En razón a lo antes planteado, la Corte plantea finalmente que: “En estas circunstancias, al ejercer la atribución dada por el legislador para expedir reglas generales en materia contable, las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto superior. Así entonces, estos organismos especializados estarán vinculados de una doble manera frente a las normas superiores de carácter contable. De una parte, en lo referente a su propia organización y funcionamiento, acatarán las normas que en esta materia fije la Constitución, la ley y el Contador General de la Nación. Ello obedece a su naturaleza jurídica como entidades de carácter público. De otra parte, la expedición de normas generales en materia contable frente a las entidades vigiladas estará condicionada por el ámbito de regulación que corresponda al Contador General de la Nación”.

Adicional al problema planteado acerca de las competencias de ciertos organismos para regular la contabilidad de algunas entidades públicas, también surge la inquietud sobre el ámbito de regulación de la Contaduría General de la Nación, pues para algunas personas su radio de acción

comprende no solo el sector público sino también el sector privado. Lo anterior surge justamente porque en el artículo 354 de la Constitución Política se expresa que el Contador General de la Nación tendrá, entre otras, la función de “... determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

En razón a lo antes planteado, surge la demanda de inconstitucionalidad en contra de los literales a), b), e), g), h) y l) (parciales) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, por considerar que las expresiones “para todo el sector público”, “pública”, “del sector público”, “del sector público”, “por la Nación” y “del Estado” contenidas respectivamente en los referidos literales, limitan la función constitucional del Contador General.

En este sentido, considera el demandante que “los preceptos demandados restringen la función atribuida constitucionalmente al Contador General de la Nación para determinar las normas contables que deben regir en el país (C.P. art. 354). La ley no podía separarse de este principio constitucional y señalar que las normas de contabilidad se referirán única y exclusivamente al sector público, puesto que la Carta Política no sectoriza ni separa entre sector lo público y lo privado para efectos del cumplimiento a esta función. La Ley 298 deja de lado en su regulación al sector privado, sin considerar que el país es uno solo, compuesto por ambos sectores.

Agrega que: “Las normas de los diferentes literales demandados parcialmente del artículo 4° de la Ley 298 de 1996 son todas normas contables de aplicación tanto al sector público como al sector privado, y reúnen las políticas, principios y normas sobre la contabilidad, normas técnicas

generales y específicas, sustantivas y procedimentales para unificar, centralizar y consolidar la contabilidad, el señalamiento y definición de los estados financieros e informes contables, anexos contables y notas explicativas de los estados financieros, la determinación de los libros de contabilidad que deben llevar las diferentes entidades y los documentos de soporte de ellos y las operaciones realizadas, la expedición de normas sobre contabilización de obligaciones contingentes, y la expedición de normas y procedimientos para elaborar, registrar y consolidar los inventarios de bienes. Todas estas normas contables están reguladas por el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, aplicables tanto al sector público como al sector privado, para los entes contables obligados a llevar contabilidad. Folio 25 del expediente.

Por lo anterior, concluye, las normas acusadas vulneran los artículos 4, 151 nl 7, 189 nl 14 y 354 de la Constitución Política”.

Sobre este particular, la Corte Constitucional señala lo siguiente:

“4.1.2. Sujeción del Contador General de la Nación a la Constitución y la ley. Constitucionalidad de las normas demandadas

El artículo 354 de la Constitución Política prescribe que el Contador General de la Nación es un funcionario de la Rama Ejecutiva del Poder Público, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Igualmente, la norma superior en referencia defiere a la ley la determinación de



las condiciones conforme a las cuales el Contador General cumplirá las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país. En desarrollo de esta atribución constitucional, el Congreso de la República aprobó la Ley 298 del 23 de julio de 1996, “por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones”.

De acuerdo con lo señalado, para establecer la constitucionalidad de las normas demandadas, en primer lugar debe resaltarse que, al ser el Contador General de la Nación un funcionario de la Rama Ejecutiva del Poder Público, carece de competencia para expedir normas con fuerza de ley y que sus actuaciones son de carácter administrativo, sujetas, por lo tanto, a la Constitución y la ley. Ello es así en tanto no sería asignable una naturaleza legislativa a las actuaciones del Contador General, sin que se vulneraran los postulados del Estado social de derecho y del principio democrático. De conformidad con el principio democrático “la ley debe ser siempre la expresión de la voluntad soberana que surge de un proceso en el que se ha escuchado diversidad de opiniones (pluralismo), se ha permitido la participación de personas naturales o jurídicas que tengan interés o de alguna manera se puedan ver afectados con el nuevo ordenamiento (participación), ha sido aprobada por la mayoría parlamentaria (habiendo permitido la participación de las minorías), y tramitada respetando el principio de publicidad”. Sentencia C-1190-01 M.P. Jaime Araújo

Rentería. De tal manera que, cuando la Constitución emplea en el artículo 354 la expresión “normas contables”, hace referencia a la determinación de parámetros técnicos de contabilidad, de naturaleza administrativa, que deben corresponder al justo desarrollo de los principios consagrados en la Constitución y la ley y dentro de los límites que estas le fijen.

De otro lado, el contenido de las normas acusadas no constituye un capricho del legislador sino el respeto de la voluntad del constituyente, expuesta durante el trámite de aprobación de las normas sobre el Contador General de la Nación. Como se describió en el acápite precedente, la exposición de motivos del artículo 354 de la Constitución Política giró en torno a la necesidad de crear una institución que, además de llevar la contabilidad general de la Nación, se encargara de la función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública y elaborar el balance general.

En esas circunstancias, la finalidad de la función de “determinar las normas contables que deben regir en el país” asignada al Contador General de la Nación no fue la de investir a un funcionario administrativo con prerrogativas especiales para que ejerciera paralelamente la potestad reglamentaria, sino garantizar el cumplimiento de las demás funciones que, frente al sector público, la Constitución asignaría a dicho funcionario. Este aspecto se fundamenta en una interpretación sistemática y teleológica de la expresión invocada por el actor, la cual debe entenderse como elemento integrante del artículo que la contiene y no como una mera expresión literal y descontextualizada.

(...)

En concordancia con lo anterior, la Ley 298 de 1996 conserva una estructura interna armónica al señalar que el ámbito de aplicación de las disposiciones que en materia contable emita el Contador General comprende las actuaciones propias de las entidades públicas”.

Sobre este mismo tema ya existían algunos antecedentes de sentencias expedidas

por la misma Corte Constitucional, las cuales son igualmente consideradas en la ya referida sentencia C-452.

Para una mejor referencia de estas sentencias, se relaciona en el recuadro siguiente los datos básicos de cada una de ellas: número y año de la sentencia, tema que se trata y magistrado ponente:

SENTENCIA	TEMA DE LA SENTENCIA	MAGISTRADO PONENTE
C-478 de 1992	Artículo 94 de la Ley 38 de 1989, por medio del cual se confiere competencias a las entidades territoriales para que apliquen principios análogos a los señalados en la Ley 38 de 1989 en la expedición de códigos fiscales o estatutos presupuestales.	Eduardo Cifuentes Muñoz
C-487 de 1997	Acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 2, literales a y d; 3, literales d y k; 4, literales f, m, q y t; 5 y 12, de la Ley 298 de 1996, “por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia”.	Fabio Morón Díaz
C-1190 de 2000	Demanda de inconstitucionalidad contra el Artículo 14 de la Ley 432 de 1998, “por la cual se reorganiza el Fondo Nacional de Ahorro, se transforma su naturaleza jurídica y se dictan otras disposiciones”.	Álvaro Tafur Díaz
C-530 de 2000	Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 5, 6, parágrafo art. 7, 8-3, parágrafo art. 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y parágrafo, 21 (parcial), 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73 de la ley 43 de 1990, “por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones”.	Antonio Barrera Carbonell



Para cada una de las sentencias antes relacionadas, se expone seguidamente los apartes que se relacionan específicamente con la contabilidad pública, así:

4.2. Sentencia C-478 de 1992

Aunque la sentencia no se ocupa directamente del tema contable, señala algunos elementos relacionados con la contabilidad pública para indicar la necesaria coherencia y sistematicidad que debe existir entre las normas aplicables tanto en el nivel nacional del Estado como en su nivel territorial. Lo anterior lo hace la Corte Constitucional para explicar una de las tres formas que se tienen para lograr la unidad del manejo económico por parte del Estado.

Relacionado con la contabilidad pública, la Corte señala lo siguiente:

“Para terminar este bosquejo de lo unitario en la Constitución económica se deben mencionar dos autoridades y sus atribuciones para unificar, mediante reglas generales, una determinada área de la conducta económica. Se trata del Contralor General de la República y del Contador General. El primero tiene, entre sus atribuciones, la de “prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.” (Art. 268-1 C.P). Además deberá “Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial.” (Art. 268-12 CP). Nótese que la segunda de estas funciones de homologación de las normas, se aplicará tanto frente a las autoridades del sector central como de aquellas que

conforman la administración de los entes territoriales. En este mismo sentido es pertinente anotar que lo relativo a la ejecución presupuestal y específicamente a su revisión y finiquito corresponde al Contralor por expresa atribución constitucional (arts 268-2 y 354 C.P.), que, además, deberá establecer los métodos de rendición de cuentas en el sector público, otra facultad homologante y unificadora, mediante el recurso de la expedición de reglas generales (art. 268-1 C.P.).

De otro lado, el Contador General, dará un manejo integrado a la contabilidad pública, consolidando la contabilidad general de la Nación con las contabilidades de las entidades descentralizadas territorialmente y de las descentralizadas por servicios. El ejercicio de esta competencia apunta a lograr la unificación del lenguaje contable público (art.354 inciso segundo C.P.). Como en el caso del Contralor General en lo que hace a la armonización de los sistemas de control fiscal, el Contador General extenderá su labor unificadora y uniformadora a toda la contabilidad. (art. 354 inciso segundo). Además, al consolidar la contabilidad general de la nación con aquellas de las entidades descentralizadas, sea territorialmente o por servicios, está asegurándose la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas”.

(...)

“Queda visto cómo la unidad del manejo económico por el Estado colombiano se alcanza por varios caminos. El primero viene dado por la expedición de leyes, decretos leyes, decretos legislativos, decretos reglamentarios y las resoluciones que dicte la Junta Directiva del Banco de la República. Esta normal modalidad de

conducción de lo económico es unitaria por las materias y por las entidades que dan origen a las normas. Otra expresión de la unidad, tal vez la más firme, está llamada a surtirse por medio de la planeación. En virtud de este procedimiento se construye de abajo hacia arriba, un diagnóstico de las necesidades nacionales y, luego, de manera deductiva, se prescriben medidas, metas y procedimientos para el corto, mediano y largo plazo. En la planeación se verifica una unificación no solo por vía del procedimiento sino en lo sustantivo. Queda la tercera forma de unificación, consistente en la estandarización de principios, que entre otros, debe realizar el Contador General. En punto de presupuesto, el carácter unificador se dará principalmente bajo la última modalidad”.

4.3. Sentencia C-487 de 1997

Esta sentencia se produce por la demanda interpuesta específicamente a algunos artículos de la Ley 298 de 1996, por medio de la cual se crea la Contaduría General de la Nación.

Considera la Corte que “la demanda del actor plantea dos problemas de fondo, el primero la violación del principio de igualdad y del derecho político de acceder al desempeño de funciones y cargos públicos de los nacionales por adopción, y el segundo la falta de competencia del legislador para atribuir determinadas funciones al ente que creó en desarrollo del artículo 354 de la C.P., bien sea porque le corresponde ejercerlas directamente a él mismo, o porque el Constituyente las atribuyó a otros organismos del Estado”.

En este sentido, la demanda trata de los siguientes temas:

4.3.1. Requisitos para ser nombrado Contador General de la Nación

El demandante solicita la inconstitucionalidad de los literales a y d del artículo 2 de la Ley 298, los cuales son del siguiente tenor:

“Artículo 2°. Del Contador General de la Nación. El Contador General de la Nación será nombrado por el Presidente de la República y deberá reunir los siguientes requisitos:

(...)

a) Ser colombiano de nacimiento y ciudadano en ejercicio.

(...)

d) Haber ejercido con buen crédito la profesión de Contador Público, durante diez (10) años, o la cátedra universitaria por el mismo tiempo, en establecimientos reconocidos oficialmente”.

Sobre este particular, considera el demandante que:

“ - La exigencia de ser colombiano por nacimiento para acceder al cargo de Contador General de la Nación no se ajusta a las normas de la contabilidad ni a las normas de la función pública, únicas que pueden servir de fundamento para establecer criterios de diferenciación, en este caso entre nacionales por nacimiento y nacionales por adopción.

- Tal exigencia restringe una disposición superior, la contenida en el artículo 40 de la Carta Política, al impedir que colombianos por adopción participen en el ejercicio, conformación y control del poder político, en la modalidad de acceso a los cargos públicos, lo que implica la violación de un derecho fundamental que la Carta Política les reconoció a todos los ciudadanos sin distinción.



- En opinión del actor no existe ninguna razón de orden público que pueda justificar de manera razonable la medida adoptada a través de la norma impugnada, única que podría sustentar la limitación de los derechos civiles de aquellos que, en principio, gozan de los mismos derechos que se predicán de los nacionales colombianos por nacimiento.

- Considera el demandante que la disposición impugnada vulnera también el artículo 13 superior, pues establece para quien aspire a desempeñarse como Contador General de la Nación, exigencias que exceden en gran medida, de una parte las finalidades propias de esa entidad, a la que le corresponde realizar apenas una de las dimensiones de lo que es el universo de la hacienda pública, y de otra, los requisitos que se exigen para quien sería su superior funcional, esto es, el Ministro de Hacienda, lo que no solo es injustificado sino contrario al principio de igualdad”.

En opinión de la Corte: “(...) la limitación del derecho de participación en la modalidad que describe el numeral 7 del artículo 40 de la C. P., fundamental para el desarrollo y consolidación de la democracia, solo es legítima cuando proviene directamente del Constituyente, o cuando “... razones relacionadas con la defensa de los intereses nacionales, la seguridad nacional y la manera como deben regirse los destinos políticos, sociales y económicos del país (sentencia C-151 de 1993 M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa), legitimen al legislador para hacerlo, lo que no ocurre en el caso que se analiza, que regula una función de carácter estrictamente técnico.

Tal decisión, por carecer de un fundamento razonable y justificable, implica un

trato discriminatorio para los ciudadanos colombianos por adopción, pues afecta el núcleo esencial de su derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la C. P., a quienes se les proscriben un sector de la función pública sin que exista motivo alguno que haga legítima esa determinación, con lo que se les vulnera también el derecho del cual son titulares según el artículo 40-7 de la Constitución”.

Por lo antes expuesto, la Corte decide declarar inexecutable la expresión “... de nacimiento”, contenida en el literal a) del artículo 2 de la Ley 298 de 1996.

Tratándose de la experiencia exigida para ejercer el cargo de Contador General de la Nación, la Corte expresa que: “Lo que no puede hacer el legislador “... es señalar requisitos que, sin justificación razonable, y objetivamente atendible, vulneren el principio de igualdad o restrinjan más allá de lo que sea razonablemente necesario el acceso a un puesto de trabajo o que impongan restricciones no admisibles en relación con el derecho o bien que se busca proteger.” Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1993, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara.

En esta perspectiva, el requisito de experiencia profesional aparece razonable y justificable, pues la responsabilidad del manejo y dirección de la contabilidad nacional desde luego ha de entregarse a personas de sólida y reconocida experiencia, de otra parte, como lo ha señalado esta corporación:

“Al lado de la Constitución, la ley es, pues, el instrumento legítimo para exigir a quienes aspiren a ejercer funciones y cargos públicos una determinada capacitación técnica, académica, científica o empírica y para determinar los medios de

acreditarla”. (Corte Constitucional, sentencia C-537 de 1993, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara)”.

Por lo antes expuesto, la Corte Constitucional declara exequible el requisito de los 10 años de experiencia para ejercer el cargo de Contador General de la Nación de que trata el artículo 354 de la Constitución Nacional.

4.3.2. Funciones del Contador General de la Nación

El demandante solicita la inconstitucionalidad de los literales d y k del artículo 3 de la ley en comentario, los cuales señalan lo siguiente:

“Artículo 3º. Funciones del Contador General de la Nación:

(...)

d) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución.

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno conforme a la ley.

(...)”.

El demandante argumenta que: “Al atribuir al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación respectivamente, la función de elaborar el Balance General de la Nación y presentarlo al Congreso de la República para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, el legislador violó el parágrafo del artículo 354 de

la C. P., pues esa es una función que el Constituyente le atribuyó directamente al Gobierno Nacional, que el Congreso no podía delegar en una entidad distinta”.

De la misma forma señala que: “Cuando el legislador le atribuyó como una de sus funciones al Contador General de la Nación la de diseñar, implementar y establecer políticas de control interno conforme a la ley, desconoció normas constitucionales que ordenan que esa función la cumpla el Congreso de la República”.

Sobre esta solicitud de inexecutableidad concluye la Corte que “(...) estas acusaciones carecen de fundamento por los siguientes motivos:

En primer lugar, porque al efectuar un análisis detallado de los mandatos constitucionales sobre la materia contable se encuentra que, así como el parágrafo del artículo 354 de la Constitución le ordena al gobierno nacional enviar el balance general de la Nación al Congreso, el inciso primero de la misma norma le ordena al Contador General elaborarlo, mientras del último inciso del artículo 268 superior se concluye que presentarlo ante el Congreso le corresponde, por mandato del Constituyente, también al Contador General de la Nación.

(...)

En síntesis, lo dispuesto en el literal d) del artículo 3 de la ley 298 de 1996 no hace más que ratificar en cabeza del Contador General de la Nación una función que le atribuyó directamente el Constituyente, motivo por el cual la Corte declarará exequibles las disposiciones impugnadas”, razón por la cual se declara exequible esta competencia impugnada.



Respecto de la función relacionada con: “Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno conforme a la ley”, la Corte señala: “Por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno, luego es evidente la incidencia necesaria que tendrán las disposiciones que produzca en materia contable la Contaduría General de la Nación en los sistemas de control interno que en cumplimiento de la ley 87 de 1993 adopte cada entidad pública, sin que ello signifique violación de ninguna norma del ordenamiento superior (...). Bajo esta perspectiva, la Corte Constitucional declara exequible el literal K) del artículo 3 de la ley 298 de 1996”.

4.3.3. Funciones de la Contaduría General de la Nación

“Artículo 4°. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

f) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión

Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución.

(...)

m) Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades u organismos, así como cualquier otra información que resulte de los mismos.

(...)

q) Ejercer inspecciones sobre el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

(...)

t) Imponer a las entidades a las que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

(...)

Sobre estas funciones de la Contaduría General de la Nación, el demandante considera que “la expedición de los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades u organismos, es una función que de conformidad con las disposiciones del artículo 84 del Estatuto Orgánico de Presupuesto le corresponde cumplir al Contador General de la Nación y no a la Contaduría General de la Nación.

En opinión del actor lo que hizo el legislador a través del literal m) del artículo 4

de la ley 298 de 1996 fue, a través de una norma ordinaria modificar una de carácter orgánico, desplazando la responsabilidad que la segunda, de mayor jerarquía, radicó en cabeza de un funcionario a la entidad que este dirige, con lo cual además de desconocer los mandatos de los artículos 151 y 352 de la C. P., diluyó las responsabilidades que se originan en el cumplimiento de esa función”.

De la misma forma se señala en la Sentencia que: “El impugnante sostiene que las disposiciones de los literales q) y t) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, son contrarias a los artículos 121, 267, 268, 277-1 y 354 superiores, dado que trasladan a la Contaduría General de la Nación las facultades atribuidas por el constituyente a “otros organismos del Estado”.

Anota que las funciones de inspección y vigilancia dirigidas a verificar el cumplimiento de las normas jurídicas expedidas por organismos del Estado y la imposición de sanciones fiscales, disciplinarias o penales a los servidores públicos que las desconozcan, son atribuciones que la Constitución asignó de manera expresa a la Contraloría General de la República, a las superintendencias, a la Procuraduría General de la Nación y a los jueces de la república, respectivamente, “... cuya reproducción no cabe dentro del especial marco establecido en el artículo 354 de la Carta.””

Sobre estas funciones de la Contaduría General de la Nación que han sido impugnadas la Corte hace, respectivamente, las siguientes consideraciones:

Para el primer caso, señala que “(...) es viable identificar los conceptos de Contador General de la Nación y Contaduría General de la Nación, pues es obvio que el

funcionario por sí solo, sin la infraestructura que soporta la institución no podría realizar las funciones a ella encomendadas; desde luego que la responsabilidad sobre las actuaciones de la entidad recae sobre el funcionario como director de la misma, quien en el caso de los certificados de disponibilidad deberá expedirlos él directamente, tal como lo señala la norma mencionada del Estatuto Orgánico, para lo cual tendrá como soporte el trabajo que adelante la institución a su cargo tal como lo establece la disposición impugnada, lectura que permite evidenciar que no existe contradicción entre las dos normas y menos que la orgánica haya sido derogada por la ordinaria; en definitiva la distinción que hace el actor es equivocada, pues desliga al funcionario encargado de dirigir una entidad pública de la entidad misma, como si no existiera entre ellos una relación orgánica, directa y necesaria”. En consecuencia, la Corte declara constitucional lo dispuesto en el literal m) del artículo 4 de la ley 298 de 1996.

Sobre los literales q) y t) del mismo artículo 4, la Corte considera que “(...) las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.

Esos poderes, “de imposición y de mando”, reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las



consagradas en los literales q) y t) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreando graves consecuencias para el país.

Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Único Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado.

Tanto es así que si al verificar el incumplimiento de una norma contable, el seguimiento estricto de un determinado procedimiento por ejemplo, la Contaduría también y por ende verifica el incumplimiento de los deberes atribuidos al funcionario responsable, esa entidad estará en la obligación de poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación la situación, pues es ella la encargada de adelantar las investigacio-

nes disciplinarias contra los funcionarios públicos. Igualmente, si considera que el incumplimiento de los deberes por parte del funcionario se origina o da pie a una situación ilícita, deberá dar cuenta de ello a la Fiscalía, organismo al que le corresponderá adelantar la investigación del caso y si lo considera pertinente formular ante los jueces la respectiva acusación”. En consecuencia, la Corte declara exequible las normas impugnadas.

4.3.4. Reestructuración de áreas contables y financieras

El demandante solicita la inconstitucionalidad del siguiente artículo:

“Artículo 5°. Oficinas Contables. Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública”.

Sobre este particular, la sentencia de la Corte expresa: “Considera el demandante que el legislador, a través de la norma impugnada, violó lo dispuesto en los numerales 7 y 10 del artículo 150 de la C.P., pues les ordena a las entidades administrativas del orden nacional, departamental y municipal reestructurarse a sí mismas, sin tener en cuenta que esa función es, como se dijo, exclusiva del legislador, el cual previo cumplimiento de los presupuestos consignados en el numeral 10 del artículo 150 de la Carta Política y de manera excepcional puede atribuirla al Presidente de la República.

Ordenar, como lo hace el legislador a través del numeral impugnado, que cada entidad u organismo que integre la administración pública reestructure sus áreas financieras y contables, con el objeto de que cada una de ellas asuma la función de contaduría que le corresponde, implica, según el actor, el traslado de una función que el Constituyente radicó de manera expresa en cabeza del legislador –la cual solo puede delegar excepcional y concretamente en el Presidente de la República–, en entidades de carácter administrativo que carecen de competencia para hacerlo.

En consecuencia, señala el actor, esa disposición además de violar los numerales citados del artículo 150 de la C. P., contradice también los artículos 300-7 y 313-6 de la misma, que atribuyen la función de determinar la estructura de la administración departamental y municipal a las Asambleas y Concejos respectivamente, no pudiendo la ley, sin resquebrajar el principio constitucional de autonomía de las entidades territoriales, imponerles disposiciones que trasladen sus competencias a los organismos administrativos de las mismas”.

En este sentido, considera la Corte que “En el artículo 5 de la Ley 298 de 1996, el legislador, en desarrollo del mandato del artículo 354 de la Carta, norma superior que creó la institución del Contador General de la República, a la cual dotó de capacidad para regir la materia contable a escala nacional, lo que implica que sus decisiones irradian y son obligatorias en todas las instituciones públicas, sea cual sea el nivel al que pertenezcan, lo que hizo fue ordenar que dichas entidades adecuaran sus dependencias financieras y contables

para asumir, de conformidad con los términos de la Constitución de 1991, la función de contaduría, la cual hasta entonces, como quedó anotado, se había diluido sin que existiera un organismo responsable de la misma; esa función implica acoger las normas y procedimientos que en materia contable produzca la Contaduría, y producir unos resultados concretos que servirán de insumo para la elaboración de instrumentos, entre ellos del balance general de la Nación, que son esenciales para el manejo de las finanzas del Estado, luego era predecible que la organización interna de las mismas no correspondiera a las exigencias de la nueva función, y urgente que se efectuaran en ellas los cambios necesarios para el efecto.

Nótese que la norma impugnada se refiere a la “reestructuración”, en el sentido de reorganización, de las áreas contables y financieras existentes en las entidades públicas, ella no facultó a las autoridades competentes en cada caso para crear nuevas dependencias o para suprimir o fusionar las que tenían, lo cual sí hubiera afectado la estructura de cada entidad, función que definitivamente le corresponde en el orden nacional al Congreso y en las entidades territoriales a los concejos y asambleas”. Por lo antes expuesto, la Corte declara exequible la norma impugnada.

4.3.5. Integración de la Junta Central de Contadores

De igual forma, se solicita la inexequibilidad del artículo 12 de la misma ley, el cual expresa:

“Artículo 12. El Contador General de la Nación o su delegado será miembro de la Junta Central de Contadores de que trata el título segundo de la Ley 43 de 1990”.



En este sentido, la sentencia objeto de estudio señala: “El desarrollo legal del artículo 354 de la C. P., que creó la figura del Contador General de la Nación y le atribuyó a esta la función de llevar la contabilidad general de la misma y de consolidarla con la de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, no admite que se incluya en su contenido una modificación a la integración de la Junta Central de Contadores, disposición que hace parte de la ley que reglamentó la profesión de contador, pues ello rompe el principio de unidad de materia que consagra el artículo 158 de la Constitución, y obstaculiza la realización de los principios de transparencia e imparcialidad que consagra el artículo 209 superior.

Tal disposición, afirma el actor, es contraria al principio de imparcialidad que rige la función pública, pues la participación del Contador General como miembro de dicha junta, que “... cumple las funciones de tribunal disciplinario de esa profesión”, permitirá “... un ejercicio parcializado de las funciones administrativas a cargo de aquel”, que se traducirá necesariamente en la violación de los preceptos que consagra el artículo 209 de la Carta Política”.

Sobre este particular, señala la Corte: “No es entonces admisible el argumento del actor, que señala que el contenido del artículo 12 de la ley 298 de 1996 es extraño y ajeno a la materia que la misma regula, y que no existe relación entre una y otra, pues a través de dicha norma el legislador, en desarrollo del artículo 354 superior y dando cumplimiento al encargo que le hizo el Constituyente a través del artículo 122 de la Carta, le atribuyó al Contador, teniendo en cuenta las tareas

especializadas que cumple en la Administración Pública, todas relacionadas con el ejercicio de la contaduría, además de la sólida formación profesional que se le exige, una función pública (Corte Constitucional, Sentencia T-151 de 1996, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo). específica, para la cual acredita especiales competencias, pues su labor implica un conocimiento profundo de las características, requisitos y normas que regulan la profesión de contador, condiciones del todo deseables en un miembro del tribunal disciplinario de la misma, el cual de conformidad con lo dicho por esta Corporación, adelanta procesos de ese carácter, con lo que se desvirtúa el cargo de violación del artículo 158 superior”.

4.4. Sentencia C-1190 de 2000

Aunque el objeto de la demanda se refiere a las funciones que desarrolla el Fondo Nacional de Ahorro dada su naturaleza jurídica, en esta sentencia que define la constitucionalidad de la norma demandada, se incorporan algunos elementos de carácter contable que es importante referenciar, así:

En los aspectos relacionados con la demanda se señala: “Finalmente precisa que el artículo 354 de la C. P. asigna al Contador General de la República las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país. Esta norma es violada por la disposición impugnada porque le permite a la Superintendencia Bancaria, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley 510 de 1999, dictar las normas generales que deben observar las instituciones vigiladas en su contabilidad”.

“(…). A juicio del demandante la disposición constitucional es violada “porque le permite a la Superintendencia Bancaria de acuerdo con el artículo 37 de la Ley 510 dictar las normas generales que deben observar las instituciones vigiladas en su contabilidad”. Es decir, que el demandante considera que se desconoce la norma constitucional en la medida en que el Fondo Nacional de Ahorro como entidad sujeta a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria está sometido a las normas de contabilidad que emita la propia Superintendencia y no a las normas que dentro de su competencia expida el Contador General de la República, habida cuenta del carácter de empresa industrial y comercial del Estado que la ley atribuye al Fondo”.

En lo que respecta a las competencias del Contador General de la Nación, señala la Corte Constitucional que “ (...) el legislador en desarrollo de las atribuciones conferidas por la Constitución tanto en el artículo 150-8 como en el artículo 354 dispuso un régimen especial para las entidades y organismos de carácter público que al momento de expedición de la ley se encontraran sujetos “a normas contables expedidas por organismos que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control”, en esos casos, conforme a lo previsto por el artículo 11 de la Ley 298 de 1996 los organismos de vigilancia y control deben aplicar las políticas, normas y principios contables que determine la Contaduría General de la Nación, “en los términos y condiciones que esta establezca”.

Si bien es cierto que la transformación del Fondo en empresa industrial y comercial del Estado con las explícitas características de ser organismo financiero de la Nación y organizarse como institución

especial de crédito es posterior a la Ley 298 de 1996 y podría decirse por algunos que en la medida en que esta ley se refirió a los organismos en ese momento vigilados es lo cierto que el Fondo Nacional de Ahorro desde 1968 (Decreto 1138 de 1968) se encontraba sujeto a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria en los términos señalados por la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de 1º de agosto de 1969. Entonces, tampoco asiste razón al demandante en cuanto a este cargo pues la norma constitucional del artículo 354 de la Constitución ha sido cabalmente desarrollada en el mencionado artículo 11 de la Ley 298 de 1996 que prevé la circunstancia indicada por el demandante y dispone la correspondiente solución dejando a salvo la competencia constitucional del Contador General de la República: los organismos de vigilancia e inspección deben aplicar las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la República y en los términos y condiciones que esta establezca.

Concluye la Corte que la autoridad para regular en materia de contabilidad pública es la Contaduría General de la Nación en cabeza del Contador General de la Nación, lo cual resulta consistente con lo resuelto posteriormente en la sentencia C-452 de 2003, expedida por la misma Corporación.

Finalmente, en razón a lo antes señalado y otros argumentos expuestos en la sentencia, se declara la exequibilidad del artículo 14 de la Ley 432 de 1998.

4.5. Sentencia C-530 de 2000

La Corte Constitucional señala que: “Con todo, no es posible que el legislador pueda



atribuir al Consejo Técnico de la Contaduría la aludida facultad normativa, la cual sí es posible que la pueda tener el Presidente de la República o el Contador General de la Nación, según lo autoriza la Constitución (arts. 189-11 y 354, inciso 2)”.

Aunque lo anterior constituya un fundamento para declarar inexecutable las facultades regulatorias de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría en materia de contabilidad, porque en este supuesto también la ley les está atribuyendo a dichos organismos un poder normativo privativo del legislador, es importante resaltar que dicho fundamento ratifica la competencia del Contador General de la Nación para establecer las normas de contabilidad que deben regir en el país, conforme a la ley.

4.6. Ley 298 de 1996

Tratándose del actual sistema de contabilidad pública, después de la Constitución Nacional de 1991, la Ley 298 de 1996 es el referente legal más importante. Por medio de esta ley “se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una unidad administrativa especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia”. En consecuencia, no es dable afirmar que la Contaduría General de la Nación, como autoridad doctrinaria sobre contabilidad pública, nace con la Constitución de 1991.

El artículo 1 de esta ley señala: “A cargo del Contador General de la Nación, créase la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con Personería Jurídica, auto-

mía presupuestal, técnica, administrativa y regímenes especiales en materia de administración de personal, nomenclatura, clasificación salarios y prestaciones”.

Se experimenta con esta ley un avance para la contabilidad pública desde el punto de vista jurídico, pues el organismo representado por el Contador General de la Nación pasa de ser una Dirección del Ministerio de Hacienda (Dirección Nacional de Contabilidad Pública en el Decreto 85 de 1995) a una unidad administrativa con las características ya citadas, lo cual le confiere mayor libertad para el ejercicio adecuado de las funciones constitucionales y legales que le fueron asignadas.

Como se pudo observar en los aspectos jurisprudenciales, esta ley ha sido objeto de demandas, las cuales se han resuelto a favor de la Contaduría General de la Nación y de sus propios desarrollos, tal es el caso de las sentencias C-487 de 1997 y C-452 de 2003, de la Corte Constitucional.

Es importante citar algunos conceptos que desarrolla la ley en comentario, por cuanto son fundamentales para entender el ámbito de aplicación de este nuevo sistema de contabilidad, entre ellos:

4.6.1. Sistema Nacional de Contabilidad Pública

El artículo 7 de la Ley 298 define este concepto como “el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública”.

4.6.2. Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF

El artículo 8 de la misma ley define este sistema como “un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública”.

4.6.3. Contabilidad general de la Nación

Este concepto se deriva del artículo 354 de la Constitución Nacional. El artículo 9 de la Ley 298 expresa que “Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con estos”. Obsérvese que la comprensión del artículo 354 de la Constitución como del mismo concepto de contabilidad general de la Nación exige un conocimiento sobre la estructura del Estado colombiano.

4.6.4. Contabilidad pública

Finalmente, el artículo 10 de la citada ley señala que “para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la contabilidad general de la nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recur-

sos públicos y solo en lo relacionado con estos”. Se afirma de igual manera que la comprensión de este concepto exige el conocimiento de la estructura del Estado colombiano, pues este concepto y el citado en el párrafo anterior denotan el ámbito de aplicación de este sistema contable.

Dada la nueva forma jurídica que adquiere el organismo representado por el Contador General de la Nación, resulta esencial relacionar las competencias que allí se asignan y desarrollan, para lo cual se citará lo relacionado con estas en el decreto 143 de 2004.

4.7. Decreto 143 de 2004

Por medio de este Decreto “se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias”.

De acuerdo con el artículo 2 de este Decreto “corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

1. *Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.*
2. *Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.*
3. *Llevar la contabilidad general de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional.*
4. *Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del pre-*



- supuesto general de la Nación, para garantizar su correspondencia con el plan general de contabilidad pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones.*
5. Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.
 6. Elaborar el balance general, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política.
 7. Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que estos deben cumplir.
 8. Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener el pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas.
 9. Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
 10. La Contaduría General de la Nación será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.
 11. Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que las entidades y organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar.
 12. Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado.
 13. Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades y organismos, así como cualquier otra información que resulte de los mismos.
 14. Producir informes sobre la situación financiera y económica de las entidades u organismos sujetos a su jurisdicción.
 15. Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable.

16. Realizar estudios económicos financieros, a través de la contabilidad aplicada, para los diferentes sectores económicos.
 17. Ejercer inspecciones sobre el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
 18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.
 19. Determinar las entidades públicas y los servidores de las mismas responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación.
 20. Imponer a las entidades a que se refiere la ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
 21. Establecer y desarrollar programas de capacitación, asesoría y divulgación, de las normas, procedimientos y avances de los estudios sobre contabilidad pública y temas relacionados.
 22. Las demás que le confieran la Constitución Política y la ley”.
- El artículo 4 del Decreto 143 dispone que: “Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:
1. Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; elaborar el Balance General y determinar las normas contables que deben regir en el país para el sector público.
 2. Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos públicos.
 3. Consolidar la Contabilidad General de la Nación, con la de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades a fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación.
 4. Elaborar el Balance General, para someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política.
 5. Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la ley.
 6. Crear y organizar grupos internos de trabajo, a fin de desarrollar con eficiencia y eficacia los objetivos, políticas, planes y programas de la entidad.
 7. Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.
 8. Expedir los actos administrativos que le corresponden, así como los reglamentos, manuales e instructivos que



- sean necesarios para el cabal funcionamiento de la Contaduría General de la Nación.*
9. *Suscribir los contratos y ordenar los que requiera la Contaduría General de la Nación, de conformidad con la ley.*
 10. *Decidir los recursos de reposición y las solicitudes de revocatoria directa interpuestos contra los actos que expida la Contaduría General de la Nación en cumplimiento de sus funciones.*
 11. *Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.*
 12. *Designar y distribuir competencias entre las distintas dependencias para el mejor desempeño de las funciones de la Contaduría General de la Nación.*
 13. *Decidir sobre las actividades de carácter nacional e internacional en las cuales deba participar la Contaduría General de la Nación.*
 14. *Nombrar, remover y determinar todas las situaciones administrativas de los servidores públicos de la Contaduría General de la Nación, de conformidad con las necesidades de la entidad y las disposiciones legales.*
 15. *Establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno de acuerdo con la misión, naturaleza y estructura de la Contaduría General de la Nación.*
 16. *Aprobar el plan estratégico de la entidad y los planes, programas, proyectos y procedimientos que en desarrollo de aquel sean sometidos a su consideración.*
 17. *Fijar las políticas para la implementación y actualización de los manuales de procesos y procedimientos de la entidad.*
 18. *Aprobar los anteproyectos de presupuesto de funcionamiento e inversión de la Contaduría General de la Nación.*
 19. *Aprobar los informes sobre los proyectos y acciones que vaya a ejecutar la Contaduría General de la Nación durante la vigencia fiscal respectiva, los cuales deben ser remitidos a la Comisión Nacional para la Moralización y a la Comisión Ciudadana de Lucha contra la Corrupción, dentro de los términos y condiciones previstos en la ley.*
 20. *Expedir las certificaciones y refrendaciones a que se refieren las Leyes 617 de 2000, 715 y 716 de 2001 y demás normas que la modifiquen o adicionen.*
 21. *Adelantar y fallar la segunda instancia de los procesos disciplinarios contra los funcionarios de la Contaduría General de la Nación, en los términos establecidos en la legislación vigente sobre la materia.*
 22. *Analizar y conceptuar sobre los asuntos jurídicos y procesos judiciales relacionados con la Contaduría General de la Nación.*
 23. *Participar en la formulación de políticas en la administración del Sistema Integrado de Información Financiera, SIIF, y del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública.*

24. *Las demás que se le asignen y que correspondan a la naturaleza de la dependencia”.*

Obsérvese que algunas funciones del Contador General de la Nación son similares a las que corresponden a la Contaduría General de la Nación, ello se debe fundamentalmente a lo planteado por la Corte Constitucional mediante la sentencia C – 487 de 1997, pues no es posible que el Contador General desarrolle sus competencias sin la logística que sugiere las responsabilidades que de ellas se desprenden. No es posible concebir a la Contaduría General de la Nación sin Contador General de la Nación.

4.8. Ley 358 de 1997

Esta ley reglamenta el artículo 364 de la Constitución y establece otras disposiciones en materia de endeudamiento. Por el tema que desarrolla, la misma ley le confiere a la contabilidad pública un espacio relevante, pues es a partir de este sistema de información de donde se obtendrán los datos para efectos de calcular las diferentes variables con las cuales se determina la capacidad de endeudamiento en las entidades territoriales.

Por ello, el artículo 7 de esta norma dispone que: ***“El cálculo del ahorro operacional y los ingresos corrientes de la presente ley se realizarán con base en las ejecuciones presupuestales soportadas en la contabilidad pública del año inmediatamente anterior, con un ajuste correspondiente a la meta de inflación establecida por el Banco de la República para la vigencia presente (Negrita fuera de texto).***

Dado lo anterior, se considera pertinente citar otros artículos de la misma ley que

definen las diferentes variables necesarias para calcular la capacidad de endeudamiento, así:

“Artículo 1º De conformidad con lo dispuesto en el artículo 364 de la Constitución Política, el endeudamiento de las entidades territoriales no podrá exceder su capacidad de pago.

Para efectos de la presente ley, se entiende por capacidad de pago el flujo mínimo de ahorro operacional que permite efectuar cumplidamente el servicio de la deuda en todos los años, dejando un remanente para financiar inversiones.

Artículo 2º. Se presume que existe capacidad de pago cuando los intereses de la deuda al momento de celebrar una nueva operación de crédito no superan en el cuarenta por ciento (40%) del ahorro operacional.

La entidad territorial que registre niveles de endeudamiento inferiores o iguales al límite señalado en este artículo no requerirá autorizaciones de endeudamiento distintas de las dispuestas en las leyes vigentes.

Parágrafo. El ahorro operacional será el resultado de restar los ingresos corrientes, los gastos de funcionamiento y las transferencias pagadas por las entidades territoriales. Se consideran ingresos corrientes los tributarios, no tributarios, las regalías y compensaciones monetarias efectivamente recibidas, las transferencias nacionales, las participaciones en las rentas de la Nación, los recursos del balance y los rendimientos financieros. Para estos efectos, los salarios, honorarios, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social se considerarán como gastos de funcionamiento aunque se en-



cuentren presupuestados como gastos de inversión.

Para efectos de este artículo se entiende por intereses de la deuda los intereses pagados durante la vigencia más los causados durante esta, incluidos los del nuevo crédito.

Las operaciones de crédito público de que trata la presente ley deberán destinarse únicamente a financiar gastos de inversión. Se exceptúan de lo anterior los créditos de corto plazo de refinanciación de deuda vigente o los adquiridos por indemnizaciones de personal en procesos de reducción de planta.

Para los efectos de este párrafo se entenderá por inversión lo que se define por tal en el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Artículo 3°. Para el cálculo de los ingresos corrientes se descontarán los activos, inversiones y rentas de las entidades territoriales que respalden los procesos de titularización vigentes.

Estos procesos deberán ser autorizados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público que aplicará en lo pertinente, las disposiciones relativas a la emisión de títulos de deuda pública de las entidades territoriales.

Artículo 4°. Cuando el endeudamiento de la entidad territorial se sitúe en una relación intereses/ahorro operacional superior al 40% sin exceder el 60%, estas entidades podrán celebrar operaciones de crédito público, siempre y cuando el saldo de la deuda de la vigencia anterior no se incremente a una tasa superior a la variación del índice de precios al consumidor, IPC, proyectado por el Banco de la República para la vigencia.

Parágrafo. El saldo al que se refiere la presente ley excluye la deuda atribuida a los pasivos pensionales contenidos en la Ley 100 de 1993.

Artículo 5°. Los municipios que no sean capitales de departamento, que sobrepasen los niveles de crecimiento de saldo de la deuda estipulados en el artículo cuarto, deberán solicitar autorización de endeudamiento a los gobernadores, previo concepto de las oficinas de planeación departamental, condicionada únicamente a la adopción de un plan de desempeño financiero tendiente a restablecer la solidez económica y financiera de la entidad, que controle el crecimiento del saldo de la deuda y garantice su capacidad de pago.

A solicitud del municipio, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá revisar los supuestos del plan de desempeño con el fin de ajustarlo a las condiciones de la entidad y a sus posibilidades reales de cumplimiento. Una vez realizada esta evaluación el Ministerio podrá expedir la autorización correspondiente.

Los departamentos, los distritos y las capitales de departamento que superen el porcentaje de crecimiento del saldo de la deuda deberán recurrir para dicha autorización al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Este Ministerio podrá otorgar la mencionada autorización previa suscripción de un plan de desempeño financiero con la entidad territorial.

Artículo 6°. Ninguna entidad territorial podrá, sin autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contratar nuevas operaciones de crédito público cuando su relación intereses/ahorro

operacional supere el 60% o su relación saldo de la deuda/ingresos corrientes supere el 80%. Para estos efectos, las obligaciones contingentes provenientes de las operaciones de crédito público se computarán por un porcentaje de su valor, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y en los reglamentos vigentes”.

4.9. Ley 550 de 1999

Antes de referenciar específicamente los elementos desarrollados por la Ley 550 de 1999, resulta pertinente hacer un breve análisis respecto de lo dispuesto por la Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.

Esta última ley señala en su artículo 126, que trata sobre su vigencia, que: *“Salvo lo que se indica en los incisos anteriores, la presente ley comenzará a regir seis (6) meses después de su promulgación y deroga el Título II de la Ley 222 de 1995, la cual estará vigente hasta la fecha en que entre a regir la presente ley.*

A partir de la promulgación de la presente ley, se prorroga la Ley 550 de 1999 por seis (6) meses y vencido dicho término, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el artículo anterior de esta ley.

Las normas del régimen establecido en la presente ley prevalecerán sobre cualquier otra de carácter ordinario que le sea contraria” (Negrita fuera de texto).

En este sentido, el artículo 125 de la misma Ley expresa que *“Las entidades territoriales, las descentralizadas del mismo orden y las universidades estatales del*

orden nacional o territorial de que trata la Ley 922 de 2004, podrán seguir celebrando acuerdos de reestructuración de pasivos de acuerdo con lo dispuesto en el Título V y demás normas pertinentes de la Ley 550 de 1999 y sus Decretos Reglamentarios, incluidas las modificaciones introducidas a dichas normas con posterioridad a su entrada en vigencia por la Ley 617 de 2000, sin que sea necesario constituir las garantías establecidas en el artículo 10 de la Ley 550 de 1999.

A partir de la promulgación de esta ley, en relación con los acuerdos de reestructuración de pasivos adelantados por las universidades estatales de que trata el presente artículo, su nominación y promoción corresponderá al Ministerio de Educación, el cual asumirá los procesos en curso cuya promoción se encuentre adelantando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Parágrafo. Exceptúese de la prohibición consagrada en el parágrafo 2° del artículo 11 de la Ley 550 de 1999, por una sola vez, las entidades territoriales que, con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, hayan negociado un acuerdo de reestructuración, sin haber llegado a celebrarlo.

Para una mejor comprensión del lector, el referido parágrafo 2° del artículo 11 de la Ley 550 dispone que *“No podrá negociarse un acuerdo de reestructuración de una empresa de los previstos en esta ley, si con anterioridad el respectivo empresario ha negociado uno de tales acuerdos sin llegar a celebrarlo”.*

De acuerdo con lo antes expuesto, las entidades públicas (entidades territoriales, las descentralizadas del mismo orden



y las universidades estatales del orden nacional o territorial de que trata la Ley 922 de 2004) deberán seguir aplicando lo dispuesto por la Ley 550 de 1999. Esta es la razón por la cual dichas entidades se excluyen del ámbito de aplicación de la Ley 1116, al señalar expresamente en su artículo 3° que “No están sujetas al régimen de insolvencia previsto en la presente ley:

(...)

5. Las sociedades de capital público, y las empresas industriales y comerciales del Estado nacionales y de cualquier nivel territorial.

6. Las entidades de derecho público, entidades territoriales y descentralizadas.

7. Las empresas de servicios públicos domiciliarios.

(...)

En este orden de ideas la Ley 550 de 1999 establece un régimen que promueve y facilita la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y dicta otras disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley.

Seguidamente se citan los artículos de la ley relacionados con aspectos contables, en los cuales la contabilidad del sector público se encuentra estrechamente vinculada, especialmente para las entidades públicas que se sujeten a esta norma para efectos de la reestructuración de sus pasivos, así:

“Artículo 8°. Funciones de los promotores. El promotor desarrollará las siguientes funciones principales en rela-

ción con la negociación y celebración del acuerdo:...

Parágrafo 1°. El promotor está legalmente facultado para examinar los bienes, libros y papeles del deudor; analizar los litigios y contingencias, comprobar la realidad y origen de los activos, pasivos, contratos, recaudos y erogaciones de la empresa, así como para exigirles a los administradores, al revisor fiscal, contralor, auditor o contador público correspondiente las aclaraciones razonables que sean necesarias respecto de las notas a los estados financieros, dictámenes, informes de gestión y demás documentos o situaciones, de acuerdo con la competencia de cada uno de ellos. Si tales personas no atienden las solicitudes de información del promotor en forma oportuna y completa podrán ser sancionadas con la multa como con la remoción previstas en el parágrafo primero del artículo 33 de la presente ley.

(...)” . (Negrita fuera de texto).

“Artículo 20. Estado de relación de acreedores e inventario de acreencias. Para el desarrollo de la negociación y, en particular, para la determinación de los derechos de voto de los acreedores externos e internos y de las correspondientes acreencias, el representante legal del empresario entregará al promotor un estado de inventario elaborado con base en los estados financieros ordinarios o extraordinarios del empresario o ente económico respectivo, cortados al último día calendario del mes inmediatamente anterior a la fecha de solicitud de la promoción por parte del empresario, o de la iniciación de la negociación en los demás casos y pondrá a su disposición todos los libros, papeles y documentos

que le sirvan de soporte. Dicho estado de inventario será suscrito y certificado por el representante legal del empresario y por su revisor fiscal, y, en ausencia de revisoría fiscal obligatoria o potestativa, por un contador público.

El inventario, junto con los correspondientes estados financieros, será entregado al promotor a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de la inscripción del aviso de que trata el artículo 11 de la presente ley. En dicho inventario, previa comprobación de su existencia, se detallarán y valorarán sus activos y pasivos, con indicación precisa de su composición y de los métodos de su valuación, y se incluirá la información prevista en el numeral tercero del artículo 97 de la Ley 222 de 1995, acompañada de una relación de las demandas en curso, de los acreedores internos de la empresa y de la relación completa de los aportes, con indicación precisa de su valor y de los métodos de valuación que se hayan utilizado para establecerlo, cuando sea del caso.

(...). (Negrita fuera de texto).

Artículo 21. Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno (1) a seis (6) años quienes suscriban y certifiquen los estados financieros o el estado de inventario o la relación de acreedores internos y externos a que se refiere el artículo anterior, a sabiendas de que en tales documentos no se incluye a todos los acreedores, se excluye alguna acreencia cierta o algún activo, o se incluyen acreencias o acreedores inexistentes. Con la misma pena serán sancionados quienes a sabiendas soliciten, sin tener derecho a ello, ser tenidos

como acreedores, y quienes a sabiendas suscriban y certifiquen la relación de las acreencias de la seguridad social y la nómina, de conformidad con el numeral 8 del artículo 22 de la ley, sin incluirlas todas. (Negrita fuera de texto)

Artículo 22. Determinación de los derechos de voto de los acreedores. Con base en la relación certificada de acreencias y acreedores suministrada al promotor, en los demás documentos y elementos de prueba que aporten los interesados, y en especial, **con base en los estados financieros a que se refiere el artículo 20 de esta ley, el promotor, con la participación de peritos, si fuera el caso, establecerá el número de votos que corresponda a cada acreedor por cada peso, aproximando en el caso de centavos, del monto correspondiente a cada acreencia, a la fecha de corte de la relación de acreencias (...)** (Negrita fuera de texto).

“Artículo 29. Celebración de los acuerdos. Los acuerdos de reestructuración se celebrarán con el voto favorable de un número plural de acreedores internos o externos que representen por lo menos la mayoría absoluta de los votos admisibles. (...)

Parágrafo 3°. La reforma del acuerdo, sin perjuicio de lo previsto en el numeral décimo del artículo 33 de esta ley, se adoptará con los mismos votos requeridos para su celebración, **calculados con base en estados financieros ordinarios o extraordinarios del empresario que no tengan más de un mes de antelación respecto de la fecha para la cual se convoque una reunión, sin perjuicio de lo dispuesto en el parágrafo tercero del artículo 35 de esta ley.** Dicha convocatoria se hará con los mismos requisitos



previstos en el artículo 23 de la presente ley; se podrá deliberar con la presencia del promotor o de quien haga sus veces, y del funcionario designado por la entidad nominadora, y cualquier objeción a la determinación de los derechos de voto se resolverá en la forma prevista en la ley. A partir de la fecha prevista para la reunión, y durante los diez (10) días comunes siguientes, el promotor, mediante cualquier sistema de comunicación simultánea o sucesiva, podrá obtener los votos necesarios para la reforma del acuerdo, y proceder a su formalización según los previstos en esta ley para la celebración”. (Negrita fuera de texto)

“Artículo 58. Acuerdos de reestructuración aplicables a las entidades territoriales. Las disposiciones sobre acuerdos de reestructuración e instrumentos de intervención a que hace referencia esta ley serán igualmente aplicables a las entidades territoriales, tanto en su sector central como descentralizado, con el fin de asegurar la prestación de los servicios a cargo de las mismas y el desarrollo de las regiones, teniendo en cuenta la naturaleza y las características de tales entidades, de conformidad con las siguientes reglas especiales:

1. Actuará como promotor el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante la dirección o persona que designe, sin que sea necesario que se constituyan las garantías establecidas en el artículo 10^o por parte de las dependencias o funcionarios del Ministerio. En todo caso las actuaciones del Ministerio se harán por conducto de personas naturales.

2. Para efectos de la celebración del acuerdo, el Gobernador o Alcalde deberá estar debidamente facultado por

la asamblea o concejo, autorización que comprenderá las operaciones presupuestales necesarias para dar cumplimiento al acuerdo.

3. En el acuerdo de reestructuración se establecerán las reglas que debe aplicar la entidad territorial para su manejo financiero o para la realización de las demás actividades administrativas que tengan implicaciones financieras.

4. Serán ineficaces los actos o contratos que constituyan incumplimiento de las reglas previstas en el acuerdo de reestructuración y por ello no generarán obligación alguna a cargo de la entidad.

5. La venta de activos de propiedad de las entidades estatales que se disponga en virtud del acuerdo de reestructuración se podrá realizar a través de mecanismos de mercado. El producto de esta enajenación se aplicará en primer lugar a la financiación del saneamiento fiscal de la entidad territorial, amortización de deuda pública si en el acuerdo se ha establecido y a provisión del Fondo de Pensiones.

6. Con posterioridad a la celebración del acuerdo no podrán celebrarse nuevas operaciones de crédito público sin la previa autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme con lo señalado por la Ley 358 de 1997.

7. Con sujeción estricta a la disponibilidad de recursos de la entidad territorial y con el fin de disponer reglas que aseguren la financiación de su funcionamiento, en el acuerdo de reestructuración y en el convenio de desempeño que suscriba la entidad territorial se establecerá el siguiente orden de prioridad para los gastos corrientes de la entidad territorial,

conforme con los montos que para el efecto se prevean en el mismo acuerdo:

- a) Mesadas pensionales;
- b) Servicios personales;
- c) Transferencias de nómina;
- d) Gastos generales;
- e) Otras transferencias;
- f) Intereses de deuda;
- g) Amortizaciones de deuda;
- h) Financiación del déficit de vigencias anteriores;
- i) Inversión.

Para garantizar la prioridad y pago de estos gastos, el acuerdo puede prever que la entidad territorial constituya para el efecto una fiducia de recaudo, administración, pagos y garantía con los recursos que perciba. La determinación de los montos de gasto para cumplir con la prelación de pagos establecida, puede ser determinada para periodos anuales o semestrales en el acuerdo de reestructuración a fin de que pueda ser revisada en dichos periodos con el objeto de evaluar el grado de cumplimiento del acuerdo.

8. La celebración y ejecución de un acuerdo de reestructuración constituye un proyecto regional de inversión prioritario.

9. La celebración del acuerdo de reestructuración faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para girar directamente a los beneficiarios correspondientes de conformidad con el acuerdo, las sumas a que tenga derecho la entidad territorial, sin perjuicio de respetar en todo caso la destinación constitucional de los recursos. Asimismo, dicho Mi-

nisterio podrá ejercer funciones judiciales para hacer efectivas las obligaciones previstas en el acuerdo.

10. Corresponderá al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la respectiva entidad territorial determinar las operaciones que puede realizar la entidad territorial a partir del inicio de la negociación y que sean estrictamente necesarias para evitar la parálisis del servicio y puedan afectar derechos fundamentales.

11. El acuerdo de reestructuración será celebrado entre la entidad territorial y los acreedores externos; y requerirá el voto favorable de la entidad territorial, que será emitido por el Gobernador o Alcalde según el caso, previas las facultades a que se refiere el numeral 2° el presente artículo.

12. El inventario de la entidad territorial se elaborará en los términos que señale el Gobierno Nacional teniendo en cuenta los bienes comercializables.

13. Durante la negociación y ejecución del acuerdo de reestructuración, se suspende el término de prescripción y no opera la caducidad de las acciones respecto de los créditos a cargo de la entidad territorial, y no habrá lugar a la iniciación de procesos de ejecución ni embargos de los activos y recursos de la entidad. De hallarse en curso tales procesos o embargos, se suspenderán de pleno derecho.

14. El contenido mínimo del acuerdo se determinará teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad territorial.

15. Una vez se suscriba el acuerdo de reestructuración y durante la vigencia del mismo, la entidad territorial no podrá incurrir en gasto corriente distinto del



autorizado estrictamente el acuerdo para su funcionamiento y el ordenado por disposiciones constitucionales.

16. Las inscripciones previstas por esta ley en el registro mercantil se efectuarán en el registro que llevará el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 59. Cruce de cuentas con entidades departamentales y municipales.

Prevía autorización de la Asamblea o Concejo, los acreedores de una entidad del orden departamental o municipal, podrán efectuar el pago de sus impuestos, tasas y contribuciones administradas por estas, mediante el cruce de cuentas contra las deudas a su favor que tengan con dichas entidades.

Los créditos en contra de la entidad territorial y a favor del acreedor, podrán ser por cualquier concepto, siempre y cuando su origen sea una disposición legal o contractual”.

De acuerdo con los citados artículos, se concluye que para el caso de las entidades públicas que se encuentran sujetas a la Ley 550 de 1999, para efectos de reestructurar sus pasivos, y ello le permita mejorar las condiciones financieras y por tanto su continuidad, la contabilidad pública es un requisito de la esencia si se quiere adelantar en debida forma este proceso.

Obsérvese que los acuerdos de reestructuración de pasivos se adelantan sobre bases ciertas, y estos deberán estar debidamente revelados en el componente de los pasivos del balance general de la entidad que pretenda acogerse a este proceso.

4.10. Ley 510 de 1999

La Ley 510 de 1999 establece disposiciones en relación con el sistema financiero

y asegurador, el mercado público de valores, las Superintendencias Bancaria y de Valores y se conceden unas facultades.

Para destacar la relevancia que la información contable en el sector público tiene, se resalta lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 510 de 1999, el cual señaló que “(...) las entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria deberán exigir a las entidades y organismos del sector público que presenten solicitudes de créditos, los estados financieros, presupuestos, notas explicativas y demás información pertinente que permita acreditar su capacidad de pago, en los plazos y condiciones del crédito solicitado, de conformidad con las disposiciones legales que les rigen”. (Cursivas fuera de texto)

Con la norma antes citada, se ratifica una vez más la importancia de que las entidades públicas tengan una contabilidad que refleje su realidad financiera, económica y social. Ello facilitará, indudablemente, la administración de los recursos públicos y posibilitará el acceso a los créditos que otorgan las entidades financieras sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

4.11. Ley 617 de 2000

La Ley 617 de 2000, “por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”, desarrolla dos artículos relacionados directamente con la contabilidad pública. El primero se refiere a la restricción que se establece a los apoyos

financieros de la Nación hacia las entidades territoriales que no cumplan con las obligaciones en materia de contabilidad pública, el segundo artículo desarrolla algunas competencias para los contadores de los departamentos, así:

“Artículo 80. Restricción al apoyo financiero de la Nación. *Prohíbese a la Nación otorgar apoyos financieros directos o indirectos a las entidades territoriales que no cumplan las disposiciones de la presente ley; en consecuencia a ellas no se les podrá prestar recursos de la Nación, cofinanciar proyectos, garantizar operaciones de crédito público o transferir cualquier clase de recursos, distintos de los señalados en la Constitución Política. Tampoco podrán acceder a nuevos recursos de crédito y las garantías que otorguen no tendrán efecto jurídico.*

Tampoco podrán recibir los apoyos a que se refiere el presente artículo, ni tener acceso a los recursos del sistema financiero, las entidades territoriales que no cumplan con las obligaciones en materia de contabilidad pública y no hayan remitido oportunamente la totalidad de su información contable a la Contaduría General de la Nación. (Negrita fuera de texto)

“Artículo 94. Los Contadores Generales de los departamentos, *además de las funciones propias de su cargo, deberán cumplir aquellas relacionadas con los procesos de consolidación, asesoría y asistencia técnica, capacitación y divulgación y demás actividades que el Contador General de la Nación considere necesarias para el desarrollo del Sistema General de Contabilidad Pública en las entidades departamentales y municipales, en sus sectores central y descentralizado”.*

El primer artículo se traduce en un respaldo a los procesos que actualmente desarrolla la Contaduría General de la Nación, pues el manejo contable de los entes territoriales se convierte en un requisito para que estos puedan obtener recursos de la Nación en los términos ya señalados en la ley.

El artículo 94 materializa en la contabilidad pública las funciones constitucionales y legales de los departamentos, consistentes en la intermediación y la asistencia técnica. Con estas funciones se pretende el apoyo permanente a las entidades de más escasos recursos, de tal manera que se promueva el mejoramiento continuo de los sistemas de información en procura de obtener una información contable de alta calidad.

Este último artículo es desarrollado mediante el decreto 3730 de 2003, del cual se citan seguidamente algunos apartes.

Otro aspecto importante reglamentado por esta Ley 617 de 2000 es el relacionado con la categorización de los departamentos y municipios. En este proceso se le conferido una competencia subsidiaria al Contador General de la Nación, pues este deberá categorizar a estas entidades territoriales en el evento en que estas no lo hagan de conformidad con esta ley.

Así, los párrafos 4 y 5 de los artículos 1 y 2, respectivamente, de la referida Ley 617 disponen que: “Los Gobernadores determinarán anualmente, mediante decreto expedido antes del treinta y uno (31) de octubre, la categoría en la que se encuentra clasificado para el año siguiente, el respectivo departamento. (...)”

Si el respectivo Gobernador no expide la certificación sobre categorización en el



término señalado en el presente párrafo, dicha certificación será expedida por el Contador General de la Nación en el mes de noviembre. (...) (Párrafo 4, artículo 1).

Los alcaldes determinarán anualmente, mediante decreto expedido antes del treinta y uno (31) de octubre, la categoría en la que se encuentra clasificado para el año siguiente, el respectivo distrito o municipio (...)

Si el respectivo Alcalde no expide la certificación en el término señalado en el presente párrafo, dicha certificación será expedida por el Contador General de la Nación en el mes de noviembre (párrafo 5, artículo 2).

En virtud de lo anterior, el numeral 7° del artículo 1° del decreto 72 de 2005, dispone lo siguiente: “Con fundamento en el artículo 49 de la Ley 863 de 2003, la Contaduría General de la Nación certificará al Departamento Nacional de Planeación a más tardar el 20 de diciembre de cada año, la categoría asignada a los distritos y municipios por esa entidad para el año siguiente, en los casos en que estos no se hayan categorizado de conformidad con lo previsto por la Ley 617 de 2000”.

4.12. Decreto 3730 de 2003

Este Decreto, “*por el cual se reglamenta el artículo 94 de la Ley 617 de 2000, y se dictan otras disposiciones*”, define el concepto de “*Contabilidad pública departamental*” y desarrolla la figura de “*Contador General del departamento*”, de la siguiente forma:

“Contabilidad pública departamental. La contabilidad pública departamental está conformada, además de la contabilidad del sector central del departamen-

to, por la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran, y la de cualquier otra entidad que tenga a su cargo el manejo o administración de recursos del departamento y sólo en lo relacionado con estos” (Artículo 1°).

Este concepto es una réplica del concepto de contabilidad pública desarrollado en el artículo 10 de la Ley 298 de 1996, y denota el ámbito de aplicación de la contabilidad en los departamentos.

“Contador General del Departamento. Para todos los efectos del presente decreto, el Contador General del Departamento es el servidor público que desempeñe dicho cargo en el sector central del departamento o quien cumpla sus veces, entendiéndose como tal la persona que lleva a cabo el desarrollo de las funciones relacionadas con la contabilidad en el sector central departamental. Dicho servidor cumplirá las funciones relacionadas con los procesos de consolidación, asesoría y asistencia técnica, capacitación y divulgación y demás actividades necesarias para el desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y control interno contable, en el sector central y descentralizado de las entidades departamentales y municipales”. (Artículo 2).

El artículo 3° de este Decreto dispone que el “Contador General del departamento, además de las funciones propias de su cargo, deberá cumplir en relación con los procesos de consolidación, asesoría y asistencia técnica, capacitación, las siguientes:

1. Llevar la Contabilidad del Sector Central del departamento, de acuerdo con las normas de reconocimiento, valuación y revelación vigentes e impartir instruccio-

nes de carácter general a las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran, sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.

2. Elaborar los estados contables del sector central del departamento y coordinar con las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran, los procedimientos tendientes a garantizar el proceso de consolidación que adelanta la Contaduría General de la Nación, atendiendo las normas, criterios, principios, procedimientos y plazos establecidos por esta entidad.

3. Certificar los estados contables del sector central del departamento y presentarlos al Secretario de Hacienda y al Gobernador para su correspondiente refrendación; asimismo, remitirlos a las demás autoridades, junto con otros informes que se requieran, para los fines de su competencia.

4. Velar por el cumplimiento oportuno de los procedimientos y plazos necesarios para que los servidores públicos del sector central del departamento y los de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran, reporten la información contable necesaria para su consolidación en la Contaduría General de la Nación.

5. Asesorar sobre el debido registro, consolidación y actualización del inventario general de los bienes del sector central del departamento y de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran, cuando así se requiera.

6. Producir informes sobre la situación financiera económica y social y la actividad del sector central del departamento.

7. Orientar a las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que integran el departamento, acerca del debido cumplimiento de las normas expedidas por el Contador General de la Nación, cuando estas lo requieran o sea necesario.

8. Propender a la implementación de sistemas de costos, en el sector central del departamento y en las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios que lo integran.

9. Definir los procedimientos y adoptar las medidas pertinentes para obtener de las dependencias departamentales, y de los particulares que administren recursos del departamento, la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

10. Apoyar a las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que integran el departamento, en la organización, diseño, desarrollo y mantenimiento del sistema de información contable, financiera y presupuestal.

11. Planear, programar y coordinar visitas de asesoría y asistencia técnica con respecto al sistema de información contable, tendientes a lograr la calidad, consistencia y razonabilidad de la información del sector central del departamento y de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios que lo integran.

12. Diseñar y divulgar métodos, instrumentos y procedimientos que permitan la realización del análisis financiero del sector central del departamento y de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios que lo integran.



13. Realizar y divulgar estudios de carácter financiero y contable, que permitan establecer estrategias de control gerencial, de gestión y de resultados, aplicables al sector central del departamento y las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran.

14. Coordinar la elaboración técnica de manuales e instructivos tendientes a establecer procedimientos formales para atender el proceso de reconocimiento, cuantificación, análisis y revelación de los bienes, derechos y obligaciones.

15. Organizar, mantener y actualizar un sistema de información normativa y procedimental y dirigir el diseño y desarrollo de los flujos de información que lo alimenten, para que sirva de apoyo a la gestión financiera y contable del sector central del departamento y de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios que lo integran.

16. Apoyar a la Contaduría General de la Nación en los procesos de consolidación, asesoría y asistencia técnica, capacitación, divulgación y demás actividades relacionadas con el cumplimiento de sus funciones orientadas a atender necesidades del sector central del departamento y de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios que lo integran”.

4.13. Ley 715 de 2001

La Ley 715 de 2001, “por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposi-

ciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros”, le confiere al Contador General de la Nación una competencia adicional a las ya señaladas en el artículo 354 de la Constitución Nacional, Ley 298 de 1996, y Decreto 143 de 2004. Esta competencia está relacionada con la refrendación de la información que presentan las entidades territoriales al Departamento de Planeación Nacional para efectos de la distribución de los recursos de propósito general del sistema general de participaciones.

El artículo 79 de la ley en comento reglamenta los criterios de distribución de los recursos de la participación de propósito general, y al respecto señala: “Los recursos de la participación de propósito general serán distribuidos de la siguiente manera:

79.1. 40% según la pobreza relativa, para ello se tomará el grado de pobreza de cada distrito o municipio medido con el índice de Necesidades Básicas Insatisfechas, NBI, o el indicador que lo sustituya determinado por el DANE, en relación con el nivel de pobreza relativa nacional.

79.2. 40% en proporción a la población urbana y rural, para lo cual se tomará la población urbana y rural del distrito o municipio en la respectiva vigencia y su proporción sobre la población urbana y rural total del país, según los datos de población certificados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, que deberán tener en cuenta la información sobre la población desplazada.

79.3. 10% por eficiencia fiscal, entendida como el crecimiento promedio de los ingresos tributarios per cápita de las tres últimas vigencias fiscales. La

información sobre la ejecución de ingresos tributarios será la informada por la entidad territorial y refrendada por el Contador General antes del 30 de junio de cada año.

79.4. 10% por eficiencia administrativa, entendida como el incentivo al distrito o municipio que conserve o aumente su relación de inversión, con ingresos corrientes de libre destinación, por persona, en dos vigencias sucesivas. La información para la medición de este indicador, será la remitida por el municipio y refrendada por el Contador General antes del 30 de junio de cada año. Adicionalmente los municipios que demuestren que mantienen actualizado el Sistema de Información de Beneficiarios Sisbén o el que haga sus veces, tendrán derecho a una ponderación adicional en dicho indicador; de conformidad con la metodología que apruebe el Conpes”. (Negrita fuera de texto).

Dado lo anterior, queda claro que es el Contador General de la Nación quien tiene la potestad de refrendar la información reportada por los entes territoriales, la cual será la base para hacer la distribución de los recursos de propósito general, bajo los criterios de eficiencia fiscal y eficiencia administrativa.

Es importante señalar que los datos base que tiene la Contaduría General de la Nación para refrendar la información provienen fundamentalmente de la información contable reportada por las mismas entidades. De allí se puede concluir que una información procesada en debida forma garantiza la respectiva refrendación y, en consecuencia, la participación en los recursos de propósito general por eficiencia fiscal y administrativa.

El procedimiento para efectos del envío y trámite respectivo de la información ante el Departamento Nacional de Planeación y la Contaduría General de la Nación está reglamentado mediante el Decreto 159 de 2001, el cual fue modificado por el Decreto 72 de 2005. De este último Decreto se describen seguidamente sus principales apartes.

4.14. Decreto 72 de 2005

El Decreto 72 de 2005, “por el cual se modifica parcialmente el Decreto 159 de 2002”, señala, entre otros, el procedimiento relativo al suministro de la información al Departamento Nacional de Planeación y la Contaduría General de la Nación para efectos de la refrendación a que se refiere el artículo 79 de la Ley 715 de 2001.

Los siguientes son algunos aspectos que deben considerarse para efectos de la rendición de estos informes:

El artículo primero de este Decreto, que trata sobre la certificación de la información, expresa:

“

(...)

Para efectos de la presentación de los informes de que trata el presente artículo, el Departamento Nacional de Planeación elaborará y distribuirá los respectivos formatos en un aplicativo para la captura de la ejecución presupuestal de los municipios y de los resguardos indígenas, el cual será enviado a través de las respectivas secretarías de planeación departamental o el órgano que haga sus veces.

Se podrá acceder al aplicativo a través de la página web del Departamento Nacional de Planeación, www.dnp.gov.co. El



no envío del aplicativo con los formatos por parte del Departamento Nacional de Planeación no exonera a las autoridades territoriales de la responsabilidad de presentar la información en las fechas establecidas.

Los formatos impresos con base en el aplicativo de que trata el inciso anterior, deberán ser firmados por el alcalde, por el Secretario de Hacienda o el Tesorero Municipal cuando el municipio no tenga dicha secretaría, o por el jefe de la dependencia que haga sus veces, y **por el Contador del Municipio, consignando la respectiva matrícula profesional**. En el caso del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina los formatos deberán ser firmados por el Gobernador del departamento, por el Secretario de Hacienda departamental y por el **Contador departamental**.

Para efectos de la liquidación de la Participación de Propósito General y programas de alimentación escolar se tendrá en cuenta únicamente la información de ejecución presupuestal que sea radicada en la Oficina de Correspondencia del Departamento Nacional de Planeación a más tardar el 15 de marzo de cada año, en medio impreso con base en el aplicativo mencionado en el presente artículo, y con las firmas de la totalidad de los funcionarios determinados en el anterior inciso. En la misma fecha los municipios deberán radicar ante la Secretaría de Planeación Departamental o el órgano que haga sus veces copia impresa de los formatos diligenciados y firmados y del medio magnético del mismo informe, para que dicha Secretaría consolide en el aplicativo correspondiente la información de todos los municipios de su jurisdicción.

La Secretaría de Planeación Departamental o el órgano que haga sus veces deberá enviar al Departamento Nacional de Planeación a más tardar el 31 de marzo de cada año la información consolidada de la ejecución presupuestal de los municipios de su jurisdicción en el aplicativo que le haya sido remitido para el efecto.

El Departamento Nacional de Planeación consolidará una base de datos con la información correspondiente a los ingresos tributarios y a los gastos de inversión financiados con ingresos corrientes de libre destinación, de los municipios y del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que hayan radicado el informe de manera oportuna en el Departamento Nacional de Planeación; dicha información será enviada **al Contador General de la Nación para efectos de su refrendación a más tardar el 15 de mayo de cada año**.

La Contaduría General de la Nación remitirá al Departamento Nacional de Planeación la certificación de refrendación de los ingresos tributarios y los gastos de inversión financiados con ingresos corrientes de libre destinación, de los municipios y del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina a más tardar el 30 de junio de cada año". (Negrita fuera de texto)

4.15. Ley 716 de 2001

Esta ley fue prorrogada por el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, este artículo fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-457 del 7 de junio de 2005, por lo cual, se entiende que la Ley 716 fue vigente hasta la fecha de la mencionada sentencia.

No obstante lo anterior, resulta importante referir el contenido de la ley y los efectos que esta produjo mientras fue vigente, pues ha representado un hito en la historia de la contabilidad pública del país.

Por medio de esta ley *“se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”*.

La Ley 716 estableció *“la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.*

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley”. (Artículo 1).

De acuerdo con el objeto de la ley, citado en los párrafos anteriores, puede afirmarse que el propósito de la ley se orientó a hacer cumplir los supuestos básicos en los que reposa todo el Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Es decir, pretende que la aplicación de los procedimientos allí regulados arrojen como resultado una información confiable y, por tanto, suficientemente útil para tomar más y mejores decisiones.

La aplicación rigurosa de la ley trajo consigo beneficios incalculables para la administración pública, es decir, que en la medida

que se obtenga una información confiable, según el objeto de la ley el SNCP permitirá el ejercicio del control sobre los recursos y el patrimonio públicos, ser instrumento para la rendición de Cuentas, viabilizar la gestión eficiente por parte de las entidades y generar condiciones de transparencia sobre el uso, gestión y conservación de los recursos y el patrimonio públicos, tal como lo señala el Plan General de Contabilidad Pública, componente del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la resolución 222 de 2006, expedida por la Contaduría General de la Nación.

Ya se han comenzado a observar resultados concretos derivados de la aplicación de esta ley. Ejemplo de ello es el dictamen favorable de la Contraloría General de la República al Balance General de la Nación con corte a diciembre 31 de 2003, el cual es pertinente transcribir:

“Opinión contable

En opinión del Contralor General de la República, de acuerdo con lo expuesto en párrafos anteriores y lo expresado en el informe de auditoría anexo al presente informe, una vez auditadas y evaluadas las cifras contenidas en los estados contables consolidados de la Nación, de conformidad con las normas de contabilidad pública; el balance general de la Nación a 31 de diciembre de 2003, junto con sus Estados de Actividad Financiera, Económica y Social y de Cambios en el Patrimonio, salvo lo expuesto anteriormente y en el documento anexo, presenta razonablemente la situación financiera de la Nación por el año terminado en la misma fecha”.

De la misma manera fue dictaminada la información contable consolidada para los periodos 2004 y 2005.



En el informe de auditoría al Balance General de la Nación con corte a diciembre 31 de 2005, el Contralor General de la República expresó: "... es notable el mejoramiento que a través de los años han tenido las entidades públicas en su manejo contable financiero, toda vez que por tercer año consecutivo se obtiene un dictamen del Balance General de la Nación con salvedades, después de cinco años consecutivos de arrojar un dictamen negativo....".

Los dictámenes anteriores develan un logro importante que se atribuye a la aplicación de la Ley 716 de 2001, la cual fue reglamentada por los Decretos 1282 de 2002, 1914 de 2003 y 1014 de 2005, con el fin de hacer claridad sobre algunos procedimientos señalados en la ley, y garantizar así el cumplimiento eficaz de la misma.

Sobre este proceso de saneamiento, es fundamental que los directos responsables se concienticen de la importancia de la contabilidad como sistema de información. Sólo en esta medida se logrará dar cumplimiento a lo que dispuso el Decreto 1914 de 2004 e su artículo 7, relativo al control interno contable.

En este artículo se expresó que: *"El representante legal y el máximo organismo colegiado de dirección, según sea la entidad pública de que se trate, serán responsables de adelantar las gestiones necesarias que conduzcan a garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna.*

Los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, en el contexto de lo establecido por la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar cuatrimestralmente, según lo dispuesto por el Contador General, la implementación del control interno contable necesario para

mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado".

Puede afirmarse que adelantar las acciones tendientes a garantizar la sostenibilidad de los sistemas de información contable es tan importante como adelantar el propio saneamiento. De no ser así, en muy poco tiempo la información contable estará plagado de errores y de inconsistencias que hacen de la información contable un bien inocuo y poco útil desde el punto de vista administrativo.

Adicionalmente será esencial la participación de los organismos de control a quienes las mencionadas Leyes 716 y 901 han conferido competencias relacionadas con la fiscalización de este proceso. Por ello es preciso citar la Circular Conjunta expedida el 15 de junio de 2005 por la Contaduría General de la Nación, Contraloría General de la República y Procuraduría General de la Nación.

Esta Circular hizo referencia al proceso de saneamiento contable en los siguientes términos:

"La ley 716 de 2001 prorrogada y modificada por la Ley 901 de 2004, reglamentó la obligatoriedad de las entidades públicas de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las mismas, señalando que el plazo para ejecutar todas las acciones relacionadas con el proceso de saneamiento contable vence el 31 de diciembre de 2005.

Con el fin de dar cumplimiento a la mencionada obligatoriedad, se recuerda que:

La Procuraduría General de la Nación y demás autoridades disciplinarias realiza-

rán las correspondientes investigaciones en contra de los representantes legales y de quienes integran el máximo órgano colegiado de dirección, por no haber adelantado el proceso de saneamiento contable de las entidades y organismos públicos bajo su dirección dentro de los términos fijados por la ley, con base en los informes remitidos por la Contaduría General de la Nación, la Contraloría General de la República o por la autoridad fiscal correspondiente.

Es de advertir que no atender el proceso de saneamiento conlleva a no tener estados financieros íntegros y reales que le permitan a la Contaduría General de la Nación presentar las cuentas del Tesoro y de la Hacienda para que sean auditados por la Contraloría General de la República y fenecidos por la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes con información confiable, oportuna y veraz, lo cual a su vez da lugar a sanciones disciplinarias que el CDU califica como falta gravísima, al tenor de lo dispuesto en el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002.

Por su parte, la Contraloría General de la República verificará el cumplimiento de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 901 de 2004 y los órganos de control fiscal, en el ámbito de su jurisdicción, revisarán y evaluarán la gestión, estudios, documentos y resultados que amparan las acciones y decisiones de las entidades públicas en la aplicación de la Ley de Saneamiento Contable, para lo cual realizarán auditorías de carácter especial.

Las entidades públicas deberán informar los avances logrados, teniendo en cuenta que dicho proceso no podrá superar la fe-

cha establecida en la norma. En ese sentido, los procedimientos necesarios para el registro contable de las operaciones que se requieran, en desarrollo del proceso de saneamiento, han sido reglamentados por el Contador General de la Nación mediante la Circular Externa 56 de 2004, para lo cual se brindará asistencia técnica a las entidades que lo requieran.

Es importante precisar que la responsabilidad del proceso de saneamiento contable a que aluden las Leyes 716 de 2001 y 901 de 2004 disponen que, tratándose de entidades del sector central, dicha responsabilidad estará a cargo del Jefe o Director de la entidad. En los organismos descentralizados de los distintos órdenes la competencia recaerá sobre el máximo órgano colegiado de dirección, llámese consejo directivo, junta directiva, consejo superior o quien haga sus veces y el director, el gerente o el presidente, según se denomine, así como los servidores públicos competentes, serán responsables administrativa y disciplinariamente en el evento en que la entidad pública que representan no utilicen, o utilicen indebidamente, las facultades otorgadas por la ley para sanear la información contable pública y revelar en forma fidedigna su realidad económica y financiera.

(...)"

No obstante todo lo antes expuesto, se concluye que la Ley 716 de 2001 no es estrictamente necesaria para obtener una información contable confiable. Si ello fuera así entonces la contabilidad estuviera siempre supeditada al cumplimiento de normas tales como las ya mencionadas. La aplicación rigurosa y metódica de las normas técnicas de la contabilidad señaladas en el Régimen de Contabilidad Pública



garantiza un resultado del proceso contable que se ajusta a las características de la información, es decir, se obtendrán unos estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles.

4.16. Ley 901 de 2004

Mediante esta ley se “prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de sus disposiciones”.

Adicional a la prórroga de la ley de Saneamiento Contable y la modificación de algunos aspectos, esta Ley 901 de 2004 reglamenta la obligatoriedad de elaborar un Boletín de Deudores Morosos por parte de las entidades públicas, el cual, señala la norma, deben suministrar a la Contaduría General de la Nación para que esta proceda a consolidarlo y publicarlo para que surta los efectos de estar reportado en este informe.

Respecto de este tema la ley expresa que: *“Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago deberán permanentemente en forma semestral, elaborar un boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma.*

(...)”

Señaló la Ley 901 que: *“Las personas que aparezcan relacionadas en este boletín no podrán celebrar contratos con el Estado, ni tomar posesión de cargos públicos, has-*

ta tanto demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago”.

La anterior disposición fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1083 de 2005. En este sentido, la Corte consideró que: “Dicha prohibición es contraria al principio de igualdad establecido en el art. 13 superior, por desconocer el requisito de proporcionalidad en sentido estricto que han señalado la doctrina constitucional y la jurisprudencia de esta corporación, ya que el beneficio que se obtiene con ella, esto es, la obtención del pago de los créditos a favor de las entidades estatales y el saneamiento de su información contable y de sus finanzas, es muy inferior a la afectación del derecho fundamental de acceso a los cargos públicos consagrado en el art. 40 de la Constitución, del que son titulares los deudores relacionados en el boletín, de suerte que se genera una ostensible desproporción, de mayor significado si se tiene en cuenta que por los graves problemas económicos y sociales del país son muchos los deudores que resultan convertidos en víctimas de tal medida por circunstancias ajenas a su voluntad.

(...)

Adicionalmente, la indicada medida prohibitiva no es necesaria para obtener el pago de las obligaciones a favor de las entidades del Estado, puesto que estas pueden hacer uso del proceso ejecutivo regulado en la ley, tanto por la vía de la llamada jurisdicción coactiva, en las materias en que aquella la contempla, como por la vía jurisdiccional propiamente dicha, sin afectar los derechos fundamentales de los deudores”.

Derivado de dicho fallo, también se declaró inexecutable la expedición de los certificados de deudores morosos por parte de la Contaduría General de la Nación a que hacía referencia el artículo 4° de la Ley 901 de 2004.

También como consecuencia de la referida Sentencia C-083 de 2005, solo queda vigente la función de la Contaduría General de la Nación relacionada con la consolidación y publicación del Boletín de Deudores Morosos, pues, como lo señala la Ley 901, *“el boletín será remitido al Contador General de la Nación durante los primeros diez (10) días calendario de los meses de junio y diciembre de cada anualidad fiscal. La Contaduría General de la Nación consolidará y posteriormente publicará en su página web el boletín de deudores morosos del Estado, los días 30 de julio y 30 de enero del año correspondiente”*.

Mientras estuvo vigente la inhabilidad que producía el hecho de estar reportado en el Boletín, pudo demostrarse la efectividad de este instrumento desde el punto de vista del recaudo de la cartera morosa de las entidades públicas, pues la inhabilidad que producía el hecho de estar reportado en el Boletín para efectos de celebrar contratos con el Estado o posesionarse en cargos públicos, obligaba a que todos quienes aspiraran a vincularse con cualquier entidad pública pagaran la totalidad de sus obligaciones pendientes o celebraran acuerdos de pago.

De igual manera, este ha sido un mecanismo de depuración de las rentas por cobrar y/o deudores de las entidades públicas, pues no pueden ser reportados en el boletín aquellos deudores con los cuales no se tiene certeza de la respectiva acreencia. Todos los deudores deberán estar debi-

damente identificados, y adicionalmente tienen que cumplir las condiciones de antigüedad y cuantía a que se refiere la ley objeto de análisis.

Dadas las múltiples consultas formuladas a la Contaduría General de la Nación por parte de las entidades públicas relacionadas específicamente con el Boletín de Deudores Morosos, este organismo promovió la expedición del Decreto 3361 de 2004, por medio del cual se reglamentó el parágrafo 3° del artículo 4° de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por el artículo 2° de la Ley 901 de 2004.

Este Decreto hizo, entre otras, las siguientes precisiones:

1. *“Las entidades y organismos estatales que reportan información contable a la Contaduría General de la Nación, incluidas las que se encuentran en proceso de supresión o disolución con fines de liquidación, están obligadas a reportar el Boletín de Deudores Morosos a la Contaduría General de la Nación, de conformidad con los plazos y formalidades establecidos en la ley. Asimismo, están obligadas a reportar las entidades, las empresas y organismos en los cuales la participación patrimonial del Estado sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%), independiente de su nivel, categoría, denominación o naturaleza jurídica” (artículo 2°).*

2. *“Para efectos del retiro del Boletín de Deudores Morosos las entidades y organismos a que hace referencia el artículo anterior, actualizarán el reporte y comunicarán a la Contaduría General de la Nación, de manera inmediata al momento en que el deudor demuestre la cancelación de la obligación o acredite, conforme a las disposiciones legales vigentes, la suscripción de un acuerdo de pago para que a su*



vez la Contaduría General de la Nación proceda a actualizar el Boletín de Deudores Morosos del Estado, de manera inmediata” (Artículo 3).

3. “Previo al reporte de las acreencias a su favor pendientes de pago, las entidades estatales llevarán a cabo las operaciones necesarias para cruzar las cuentas entre sí, sobre las obligaciones que recíprocamente tengan causadas. Para estos efectos se requerirá acuerdo previo entre las partes, de conformidad con lo establecido en las disposiciones legales vigentes y en especial el artículo 29 del Decreto 2681 de 1993.

Las entidades que sean parte del Presupuesto General de la Nación y sean deudoras de ella, solo podrán ser reportadas cuando se demuestre que no adelantaron los trámites administrativos y presupuestales necesarios para el pago de sus acreencias” (Artículo 5).

4.17. Ley 734 de 2002

La Ley 734 de 2002 “por la cual se expide el Código Disciplinario Único” incorpora algunos aspectos relacionados con la contabilidad pública. Para los servidores públicos el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contabilidad pública es un deber al que se le asocian algunas sanciones en el caso no cumplirlas debidamente.

El numeral 33 del artículo 34 de esta ley señala que es deber de todo servidor público: “Adoptar el Sistema de Contabilidad Pública y los demás sistemas de información a que se encuentre obligada la administración pública”.

El incumplimiento al anterior deber se tipifica como una falta gravísima. Así lo señaló los numerales 26 y 52 del artículo 48 de la ley en referencia, al expresar que es falta gravísima:

“No llevar en debida forma los libros de registro de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, ni los de contabilidad financiera” y, adicionalmente, “no dar cumplimiento a las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz”.

Una forma de garantizar el cumplimiento de los deberes es reglamentar sanciones, por ello el numeral 1° del artículo 44 de esta ley que se refiere a las “Clases de sanciones”, expresa que el servidor público está sometido a “destitución e inhabilidad general, para las faltas gravísimas dolosas o realizadas con culpa gravísima”.

Aunque el literal t) del artículo 4° de Ley 298 de 1996, que trata sobre las funciones de la Contaduría General de la Nación, le confiere a este organismo la competencia para “imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”, en la actualidad esta entidad traslada a la Procuraduría General de la Nación todos los casos relacionados con el incumplimiento de las normas de contabilidad pública para que se adelanten las investigaciones de carácter disciplinario a que haya lugar.

5. Bibliografía

- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. Proyectos de desarrollo, planificación, implementación y control. Volumen 1.
- BERTALANFFY, Ludwing Von; ASBY, W. Ross; WEINBERG, G. M. y otros. La Teoría General de Sistemas. Alianza Editorial. Madrid, 1987.
- BERTOGLIO, Óscar Johansen. Anatomía de la Empresa, una Teoría General de las Organizaciones Sociales. Ed. Limusa. México, 1982.
- CUERVO TAFUR, Joaquín, y otros. Los sistemas de información contable en Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios. Revista Contaduría Universidad de Antioquia número 37. Medellín, 1999.
- MACHADO RIVERA, Marco Antonio. Revista Contaduría Pública Universidad de Antioquia número 41. Medellín, septiembre de 2002.
- MORÓN, J. Los Deberes de Transparencia (Accountability) en la Gestión Pública (con principal énfasis en sus indicadores para la gestión municipal). Perú.
- PÉREZ ESCOBAR, Jacobo. Derecho Constitucional Colombiano. Ed. Temis S. A. Ed. 5º. Bogotá, 1997.
- PULGARÍN GIRALDO, Hernán. La contabilidad pública en Colombia y su papel frente al control de la planeación estatal. Revista Contaduría Universidad de Antioquia número 39. Medellín, septiembre de 2001.
- RODRÍGUEZ R., Libardo. Derecho Administrativo. Ed. Temis. Bogotá, 2002.
- TUA PEREDA, Jorge. Lecturas de Teoría e Investigación Contable, Ediciones Gráficas Ltda. Medellín, 1995.
- Universidad de Antioquia, Departamento de Ciencias Contables. La evolución del concepto de contabilidad - Cultura Contable (documento).
- Constitución Política de Colombia – 1991
- Corte Constitucional. Sentencia C-487 de 1997
- Corte Constitucional. Sentencia C-1190 de 2000
- Corte Constitucional. Sentencia C-530 de 2000
- Corte Constitucional. Sentencia C-478 de 2002
- Corte Constitucional. Sentencia C-452 de 2003
- Corte Constitucional. Sentencia C-1083 de 2005
- Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría Ge-



neral de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias.

Decreto 3730 de 2003, por el cual se reglamenta el artículo 94 de la Ley 617 de 2000, y se dictan otras disposiciones.

Decreto 72 de 2005, por el cual se modifica parcialmente el Decreto 159 de 2002.

Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.

Ley 42 de 1993, sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen.

Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.

Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se dictan otras disposiciones sobre la materia.

Ley 358 de 1997, por la cual se reglamenta el artículo 364 de la Constitución y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento.

Ley 550 de 1999, por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley.

Ley 510 de 1999, por la cual se dictan disposiciones en relación con el sistema financiero y asegurador, el mercado público de

valores, las Superintendencias Bancaria y de Valores y se conceden unas facultades.

Ley 617 de 2000, por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional.

Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros.

Ley 716 de 2001, por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones.

Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único.

Ley 901 de 2004, por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de sus disposiciones.

Ley 998 de 2005, por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2006.

Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.



www.imprensa.gov.co
Conmutador: PBX (0571) 457 80 00
Carrera 66 No. 24-09
Bogotá, D. C., Colombia