



## Sentencia 0335 de 2003 Consejo de Estado

CONTADURIA GENERAL DE LA NACIÓN - Naturaleza y funciones: fijación de normas contables y expedición de reglas sobre control interno contable

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, creó 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 y consagró en el artículo 3 las funciones del Contador General de la Nación entre las cuales se encuentran las de los literales c) y k) que dicen: c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación; k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley". Por su parte, el Decreto 1914 de 1996, consagra, entre las funciones generales de la Contaduría General de la Nación, la del literal r) que dispone: "Artículo 2. Funciones Generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones: Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables". De las anteriores disposiciones se desprende la inequívoca facultad del Contador General de la Nación, para expedir normas en materia contable que permitan la adecuada elaboración de la Contabilidad no solamente de la Nación, sino también su consolidación con la de las entidades descentralizadas de todos los órdenes.

CONTROL INTERNO - Definición legal; aspectos que comprende: contable, financiero, planeación, operacional / CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN - Control interno contable como parte del control interno

La 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", define así el control interno: Artículo 1. Definición del control interno. Se entiende por control interno 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. En cuanto a las características del Control Interno, la misma ley establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad y que corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización. La Ley 187 de 1993 establece las normas a que debe sujetarse el Control Interno referido de modo general a todas las actividades del Estado, mientras que la Resolución 196 de 2001 que se acusa, reglamenta en forma específica lo relativo al Control Interno Contable. El Presidente de la República, en virtud de las atribuciones conferidas en el artículo 189, numeral 11 de la Constitución Política, expidió el Decreto 2145 de 1999, en cuyo artículo 1 definió así el Sistema Nacional de Control Interno: "Es el conjunto de instancias de articulación y participación, competencias y sistemas de control interno, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado". Este Decreto fue modificado por el 2539 de 2000, el cual estableció como ámbito de aplicación, a todos los organismos y entidades del Estado, en sus diferentes órdenes y niveles, así como a los particulares que administren recurso del Estado. El concepto de Control Interno es bastante amplio y hace relación a aspectos no solamente contables, sino también financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

CONTROL INTERNO - Aspectos que comprende / CONTROL INTERNO CONTABLE - Facultades de la Contaduría General de la Nación / CONTADURIA GENERAL DE NACIÓN - Competencias en materia de control interno contable

Como se indicó anteriormente, el control interno no hace relación únicamente a los procesos contables: Su alcance va mucho más allá del aspecto puramente contable. De conformidad con el artículo 3, literal a) de la Ley 87 de 1993, una de las características del Control Interno es que, forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. En forma concreta y específica, el artículo 354 de la Constitución Política, al señalar las funciones que corresponden al Contador General de la Nación, le asignó las de "Determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley". En el mismo sentido, la Ley 298 de 1996, norma especial para la Contaduría General de la Nación y que desarrolló la anterior norma constitucional, establece en el artículo 4, numeral a) como función de la Contaduría General de la Nación, la de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público. La misma ley señala, en el artículo 3, literal k) que al Contador General de la Nación, le corresponde diseñar, implantar y establecer políticas de control interno. Respecto del alcance de las facultades que en materia de control interno le corresponden al Contador General de la Nación y que están contenidas en el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, la Corte Constitucional, al declarar su exequibilidad, manifestó: "Quinta. El diseño, la implantación y el establecimiento de políticas de control interno constituyen una obligación de origen constitucional para el Contador General de la Nación". El legislador en cumplimiento de ese precepto

constitucional expidió la ley 87 de 1993, de cuyo texto se desprenden dos consecuencias específicas para la Contaduría General de la Nación en tanto entidad pública de la rama ejecutiva que como tal hace parte de la administración pública y cuyo titular en la materia detenta el carácter de jefe supremo de la administración. La segunda consecuencia se deduce del análisis integrado de las disposiciones del artículo 354 superior, que señala en su inciso segundo como funciones del Contador General de la Nación, "...uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública...y determinar las normas contables que deben regir el país..." y de las consignadas en el artículo 269 de la misma Carta Política, desarrolladas por el legislador a través del literal a del artículo 3 de la ley 87 de 1993, que establecen que el sistema de control interno "...es parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad." Es decir, que 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, (Cfr. Corte Constitucional. Sentencia \_87 de 1997. M.P. Dr. Fabio Morón Díaz).

CONTROL INTERNO - Definición, controles contable y administrativos que comprende / CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN - Facultad para fijar normas contables / CONTROL CONTABLE / CONTROL ADMINISTRATIVO - Hace parte del control interno

Dentro de este contexto, el control interno se define, en la siguiente forma: "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices mercadas por la administración." El control interno en su sentido más amplio incluye controles que pueden ser considerados como contables o administrativos: a.) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes y la fiabilidad de los registros financieros, y b.) Los controles administrativos se relacionan con las normas y los procedimientos existentes en un ente vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de las políticas de la administración. Estos controles normalmente, sólo influyen indirectamente en los registros contables. De conformidad con la jurisprudencia y con las normas vigentes, no cabe duda que el concepto de control interno contable forma parte de las actividades contables y resulta fundamental para realizar una contabilidad fidedigna. Teniendo en cuenta entonces que el control interno forma parte del proceso contable y que tanto la Constitución Política como la ley facultan al Contador General de la Nación para la determinación de las normas contables que deben regir en el país, la Sala considera que el Contador General no se extralimitó en sus funciones al expedir el acto demandado. Ninguna de las disposiciones contenidas en el acto acusado están creando cargos o dependencias. Como se señaló anteriormente, todas ellas se dirigen a reglamentar el procedimiento para un adecuado control interno contable en las entidades y organismos públicos, y tal como se consignó en uno de los considerandos del acto acusado "el funcionamiento del Sistema de Control Interno Contable requiere de la existencia formal de elementos organizacionales que soporten su operación, haciéndose necesaria la identificación, análisis y documentación del Proceso Contable en toda entidad pública, así como una clara definición de las actividades, procedimientos y conjunto de tareas necesarias para realizarlo".

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejera ponente: OLGA INÉS NAVARRETE BARRERO

Bogotá, D.C., marzo trece (13) de dos mil tres (2003)

Radicación número: 11001-03-24-000-2001-0335-01(7529)

Actor: JACINTO SANIN RODRIGUEZ

Demandado: LA NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA - CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Referencia: Acción de nulidad de la Resolución 196 del 23 de julio de 2001, expedida por el Contador General de la Nación

Procede la Sección Primera a dictar sentencia de única instancia para resolver la demanda que ha dado origen al proceso de la referencia, instaurada por JACINTO SANIN RODRÍGUEZ, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del C.C.A., con el fin de que se declare la nulidad de la Resolución 196 del 23 de julio de 2001, expedida por el Contador General de la Nación y "Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con el control interno contable".

Antecedentes.

Se solicita la nulidad de la resolución citada invocando falta de competencia para expedirla, ya que el Contador General de la Nación no tenía, ni tiene competencia para crear las oficinas o Unidades Coordinadoras de Control Interno, usurpando así la función del legislador que es el único competente y, peor aún, reasignando las funciones que el Constituyente le otorgó a otro agente del Estado, como son las Contralorías.

b. Las normas presuntamente violadas y el concepto de violación.

El actor considera que el acto acusado viola las siguientes disposiciones:

Artículos 121, 122, 209, 268 de la Constitución Política; Ley 87 de 1993; artículos 9, 10, 18, 49 de la Ley 42 de 1993 y Ley 298 de 1996.

Concepto de la Violación.

La violación asume la modalidad de error de derecho ya que se produce a través de una interpretación equivocada de una norma superior. Existe desviación de poder ya que quien profiere un acto administrativo debe tener presentes las atribuciones que le confiere la ley. El Contador General de la Nación, al expedir la Resolución 196 de 2001, incurrió en un acto manifiestamente contrario a la Constitución y a la ley y por ende, desviado de las funciones a él conferidas por la Ley 298 de 1996.

Al expedir la Resolución acusada ordenó, según los artículos 9, 10 y 11, que las Oficinas de Control Interno debían “establecer la confiabilidad de los estados e informes contables”. Dicha atribución, según el inciso final del artículo 268 de la Constitución Política le corresponde al Contralor General de la República y en los niveles Departamental, Distrital y Municipal, a los respectivos Contralores.

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley 42 de 1993, el control financiero es ejercido por la Contraloría General de la República, las Contralorías Departamentales, Distritales y Municipales, las Auditorías y las Revisorías Fiscales de las Empresas Públicas Municipales, lo cual ni incluye a los Jefes de las Oficinas de Control Interno, o quien haga sus veces, quienes en caso de emitir conceptos sobre la razonabilidad de los estados financieros estarían ejerciendo atribuciones que no les corresponden.

El Control Interno es una materia especial, regulada por el legislador mediante la Ley 87 de 1993 y reglamentada mediante los Decretos 1826 de 1994 y 1537 de 2001.

Las funciones del Contador General de la Nación están claramente definidas en el artículo 354 de la Constitución Política escapándose las de control fiscal que no le corresponden. Mal puede el Contador General de la Nación atribuirse la facultad de reasignar a otro funcionario el deber de certificar sobre los informes de la Contabilidad y los Estados Contables, violando abiertamente el artículo 268 de la Constitución Política. Al exigirse un requisito no previsto ni por la Constitución ni por la ley, se viola el artículo 209 de la Carta.

Se concluye que lo que el Contador General pretende es que los Jefes de las Oficinas o Unidades de Control Interno “emitan un concepto sobre la calidad del Control Interno de una parte de la gestión fiscal”. Se confunde la función que tienen los jefes de control internos establecidas en el artículo 12 de la Ley 87 de 1993, con la función constitucional de las contralorías de conceptuar sobre el control interno fiscal, función conferida al Contralor General de la República al tenor del artículo 272 de la Constitución.

Es un deber de los Jefes de las Oficinas o Unidades Coordinadoras de Control Interno, frente al Representante Legal de la Entidad y sus directivos, mientras que en el caso de las Contralorías el deber es frente a terceros y en este caso, el Contador General es un tercero, respecto de la entidad pública determinada.

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley 43 de 1990, el Contador Público es el profesional facultado para emitir conceptos de razonabilidad sobre estados contables, por lo cual, no podría un Jefe de Oficina de Control Interno, que no tiene la profesión de Contador Público, rendir el informe en el cual establezca la confiabilidad de los estados contables e información financiera.

Mediante la Ley 87 de 1993 se implementó en Colombia el ejercicio del Control Interno. Con base en lo establecido en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política se puede concluir que los responsables de diseñar el Control Interno son los Administradores Públicos responsables de la entidad en cuestión. El control interno abarca todos los ámbitos de la función administrativa para asegurar los fines del Estado, y la gestión fiscal es solo una parte de la misma. La ley definió el control interno como un sistema. Las oficinas de Control Interno tienen un carácter de asesor gerencial teniendo como única dependencia jerárquica en la organización al representante legal de la entidad.

El Contador General de la Nación le está pidiendo a los Jefes de las Oficinas o Unidades Coordinadoras de control interno que refrenden la información financiera, económica y social reflejada en los estados contables, lo que equivale a decir que violen el parágrafo del artículo 12 de la Ley 87 de 1993 y se salten la prohibición. Se contradice al legislador a través de un acto administrativo.

La Ley 42 de 1993 consagra en el artículo 9 que para el ejercicio del Control Fiscal se pueden aplicar sistema de control, tales como el control financiero cuyo objetivo es establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera. La autoridad competente para ejercer este Control Financiero y realizar la evaluación del Control Interno para terceros es la que ejerce el control fiscal que no es otra sino la Contraloría General de la República.

El Contador le está asignando a los Jefes de la Oficina o Unidades Coordinadora de Control Interno de las entidades, las mismas funciones que de acuerdo con la Constitución y la Ley 42 de 1993, el legislativo asignó a los organismos de control fiscal. El Contador General de la Nación no puede atribuirse la facultad de reasignarle a otro funcionario del Estado el deber de certificar sobre los informes de contabilidad y los estados contables pues viola flagrantemente la Constitución y la ley.

Respecto del Control Interno de las Entidades Públicas, la Ley 298 de 1996 solo le otorga a la Contaduría General de la Nación una facultad de coordinación con los responsables del mismo. La norma contable es solamente un elemento del sistema contable y el sistema contable es tan solo un elemento del sistema de control interno. Sistema de Control Interno es un concepto mucho más amplio que Sistema Contable. El hecho de que la Contaduría emita regulaciones sobre uno de los elementos del sistema de control interno como es la contabilidad pública, no lo habilita para fijar políticas de control interno a los demás servidores públicos y mucho menos para fijar funciones sobre el ejercicio del control interno.

En la resolución acusada, el Contador General de la Nación, al establecer la obligación de los jefes de las oficinas o unidades coordinadora de control interno de rendir informes de una manera periódica, permanente y sistemática sobre la evaluación de control interno contable lo que

está haciendo es fijar una función de control interno, con lo cual se está extralimitando en sus funciones al igual que cuando les impone la obligación de remitir una información de la cual ni ejercen las acciones definidas en la ley, ni es la materia referida en la ley y más aún, cuando agrega la función de certificar pues esta acción en ningún lado está referida en la ley por ende en las facultades del Contador General de la Nación.

c. La defensa del acto acusado

No existió incompetencia o abuso por parte del Contador General de la Nación al expedir la norma acusada ya que el legislador mismo confirmó su competencia mediante la Ley 298 de 1996 en sus artículos 3 y 4, normas que fueron declaradas ajustadas a la Constitución mediante sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional.

El artículo sexto del Decreto 2145 de 1999 estableció que corresponde al Presidente de la República trazar las política en materia de Control Interno, apoyado entre otros en la Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

La norma acusada establece lo que justamente el Consejo de Estado avaló en sentencia del 15 de junio de 2000, expediente 5948 en la que se pretendía la declaratoria de nulidad del artículo 2, literal c) de la resolución 320 de 1998.

Allí se determinó ordenar que al estado contable en mención se anexe un informe del Jefe de la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces, en el que indique el resultado de la evaluación el Sistema de Control Interno Contable, está precisamente dentro de la necesidad que tiene el Contador General de la Nación de tener información sobre las condiciones en que se lleva la Contabilidad en la respectiva entidad, que de suyo es el contenido del Sistema de Control Interno Contable de la misma, del cual forma parte el Sistema de Control Interno, según el literal a) de la Ley 87 de 1993, y por cuyo adecuado funcionamiento deben velar precisamente los responsables de este último, según el artículo 9, ibídem.

De modo que la instrucción no excede sustancialmente hablando el ámbito de facultades del Contador General de la Nación, de donde no es posible que infrinja las normas superiores invocadas y, en consecuencia, se denegarán las pretensiones de la demanda”.

No queda duda que el Contador General de la Nación no excedió sus facultades constitucionales y legales al expedir la norma acusada.

d. La actuación surtida

De conformidad con las normas del C.C.A., a la demanda se le dio el trámite previsto para el proceso ordinario, dentro del cual merecen destacarse las siguientes actuaciones:

Por auto del 18 de abril de 2002, se dispuso la admisión de la demanda y se negó la suspensión provisional solicitada.

En mayo 8 de 2002 se surtió la diligencia de notificación personal al Procurador Delegado ante esta Corporación y el 27 de junio del mismo año al Contador General de la Nación.

Durante el traslado concedido a las partes y al Ministerio Público para alegar de conclusión, en los términos del inciso segundo del artículo 59 de la Ley 446 de 1998, hizo uso de este derecho la Agente del Ministerio Público.

III - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Agente del Ministerio Público solicita acceder a las pretensiones de la demanda, toda vez que la legalidad ha sido desvirtuada, por las siguientes razones:

En la expedición del acto acusado se invocaron las atribuciones conferidas en la Ley 298 de 1996 y Decreto 1914 del mismo año.

En relación con la competencia del Contador General de la Nación para expedir reglamentación sobre el control interno hacia el interior de las entidades se observa que la Ley 298 de 1996 constituye el desarrollo del artículo 354 de la Constitución Política que creó la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en el artículo 3 le asigna funciones al jefe de ese organismo, entre otras, en el literal k) “diseñar, implantar y establecer políticas de control interno conforme a la ley”. Igualmente se señala que le corresponde coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

De lo anterior se desprende que las facultades del Contador General de la Nación respecto del tema de control interno, están referidas a la implementación y diseño de políticas, las cuales deben estar acordes con la ley. Las funciones de coordinación con los responsables de control interno y externo de las entidades estatales, son en cuanto a la observancia de las normas contables.

El control interno es una materia regulada por el legislador ordinario mediante la Ley 87 de 1993 y reglamentada por el Ejecutivo Nacional en los decretos 2145 de 1999 y 1537 de 2001. El control interno se infiere como un sistema de normas procedimientos y mecanismos encaminados a la verificación y evaluación adoptado por una entidad, con el objeto de que todas sus actividades se realicen acorde con la normatividad legal vigente al respecto. El responsable del control interno es el jefe de la respectiva entidad. Corresponde a la ley señalar los aspectos en los cuales

se debe implementar dicho control.

Estas atribuciones se reafirman en el Decreto 2145 de 1999, reglamentario de la Ley anterior sobre la atribución propia de los jefes de cada organismos de establecer y utilizar adecuados instrumentos de gestión que garanticen los resultados bajo parámetros de calidad, eficacia y eficiencia, según el artículo 5.

Verificadas las atribuciones concedidas al Contador General de la Nación frente al contenido del acto acusado, se desprende la falta de competencia para proferirlo pues, en materia de control interno el funcionario sólo puede diseñar, implementar y establecer políticas de control interno, más no está habilitado para regular la materia del control interno contable, y menos aún, cuando la misma está dirigida a las entidades públicas nacionales.

Dentro de la normativa de la Ley 298 de 1996 no se encuentra atribución para el Contador General de la Nación para ejercer la función contenida en el acto demandado, pues es difiere de la otorgada en el literal k) del artículo 3, o de la indicada en el literal r) del artículo 4, en cuanto a la coordinación con los responsables de control interno y externo, sobre el cumplimiento de las disposiciones en materia contable.

Concluye en que el Contador General de la Nación desbordó sus atribuciones constitucionales y legales al expedir la Resolución 196 de 2001 pues no estaba habilitado para reglamentar la materia de Control Interno Contable hacia los demás entes públicos con lo cual vulneró el artículo 121 de la C.P. en razón de que ninguna autoridad del Estado puede ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y las leyes.

### III- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Entra la Sala al estudio de los cargos expuestos en la acción de nulidad promovida contra la Resolución 196 de 23 de julio de 2001, expedida por el Contador General de la Nación en uso de sus atribuciones constitucionales y legales en especial de las que le confiere la Ley 298 de 1996 que desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política y el Decreto 1914 del mismo año por el cual se establece la estructura interna de la Unidad Administrativa Especial –Contaduría General de la Nación, se determinan sus funciones y se dictan otras disposiciones.

Se aduce falta de competencia del Contador General de la Nación para expedir la resolución acusada, invadiendo áreas de competencia del Contralor General de la República y del legislador. Mediante el acto demandado se dictan disposiciones relacionadas con el control interno contable, haciendo referencia, entre otros, a aspectos tales como: se define el control interno contable, se establecen los procesos y procedimientos contables y financieros, los elementos del control interno contable, se establece la responsabilidad en la implementación del sistema de control interno contable, la función de evaluación y verificación del control interno contable así como los informes de evaluación del control interno contable.

Para establecer si el Contador General de la Nación era o no competente para expedir el acto acusado, es necesario remitirnos a las funciones que le fueron asignadas tanto por la Constitución Política como por la Ley.

El artículo 354 de la Constitución Política consagró:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuya a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las norma 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”. (Subrayado fuera de texto).

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, creó 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 y consagró en el artículo 3 las funciones del Contador General de la Nación entre las cuales se encuentran las de los literales c) y k) que dicen:

“ARTÍCULO 3º. Funciones del Contador General de la Nación. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación;

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

En el artículo 10 de la citada ley se reitera que, para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de 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 suministre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos.

Por su parte, el Decreto 1914 de 1996, consagra, entre las funciones generales de la Contaduría General de la Nación, la del literal r) que dispone:

“ARTÍCULO 2º. Funciones Generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

r. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

De las anteriores disposiciones se desprende la inequívoca facultad del Contador General de la Nación, para expedir normas en materia contable que permitan la adecuada elaboración de la Contabilidad no solamente de la Nación, sino también su consolidación con la de las entidades descentralizadas de todos los órdenes.

La 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”, define así el control interno:

“Ley 87 de 1993.

ARTÍCULO 1º. Definición del control interno. Se entiende por control interno 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.

En cuanto a las características del Control Interno, la misma ley establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad y que corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización.

El artículo 6, ibídem, señala la responsabilidad del Control Interno, así:

“ARTÍCULO 6º. Responsabilidad del Control Interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los cometidos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del Control Interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos”.

La Ley 187 de 1993 establece las normas a que debe sujetarse el Control Interno referido de modo general a todas las actividades del Estado, mientras que la Resolución 196 de 2001 que se acusa, reglamenta en forma específica lo relativo al Control Interno Contable.

El Presidente de la República, en virtud de las atribuciones conferidas en el artículo 189, numeral 11 de la Constitución Política, expidió el Decreto 2145 de 1999, “por el cual se dictan normas sobre el Sistema Nacional de Control Interno de las Entidades y Organismos de la Administración Pública del Orden Nacional y territorial y se dictan otras disposiciones”, en cuyo artículo 1 definió así el Sistema Nacional de Control Interno: “Es el conjunto de instancias de articulación y participación, competencias y sistemas de control interno, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado”.

Este Decreto fue modificado por el 2539 de 2000, el cual estableció como ámbito de aplicación, a todos los organismos y entidades del Estado, en sus diferentes órdenes y niveles, así como a los particulares que administren recurso del Estado. El artículo sexto de este último decreto al referirse a los reguladores, el literal d) establece:;

“ARTÍCULO SEXTO. Reguladores: Son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno:

(...)

d) La Contaduría General de la Nación a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.”

El concepto de Control Interno es bastante amplio y hace relación a aspectos no solamente contables, sino también financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

2. El caso concreto.

Encuentra la Sala que, al Contador General de la Nación se le atribuyó la función de diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, las cuales deben ejercerse conforme a la ley y sin desconocer la facultad reglamentaria en cabeza del Presidente de la República.

La Resolución acusada hace referencia a normas de control interno “contable” categoría especial que no fue delimitada en la Ley 87 de 1993 que se refiere genéricamente a “Control Interno” el cual define, también en forma general, como el conjunto de 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 se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales. Por ello, el Presidente de la República, al expedir el Decreto 1537 de 2001, que reglamenta la Ley 87 de 1993, no se limitó al control contable sino que asignó al Departamento de la Presidencia de la República la expedición de directrices, circulares, guías e instructivos las cuales constituyen directrices generales a través de las cuales se diseñan las políticas en materia de control interno, las cuales deberán ser implementadas al interior de cada organismo y entidad del Estado.

Como se indicó anteriormente, el control interno no hace relación únicamente a los procesos contables: Su alcance va mucho más allá del aspecto puramente contable. De conformidad con el artículo 3, literal a) de la Ley 87 de 1993, una de las características del Control Interno es que, forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operaciones de la respectiva entidad.

En forma concreta y específica, el artículo 354 de la Constitución Política, al señalar las funciones que corresponden al Contador General de la Nación, le asignó las de “Determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

En el mismo sentido, la Ley 298 de 1996, norma especial para la Contaduría General de la Nación y que desarrolló la anterior norma constitucional, establece en el artículo 4, numeral a) como función de la Contaduría General de la Nación, la de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público. La misma ley señala, en el artículo 3, literal k) que al Contador General de la Nación, le corresponde diseñar, implantar y establecer políticas de control interno.

Respecto del alcance de las facultades que en materia de control interno le corresponden al Contador General de la Nación y que están contenidas en el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, la Corte Constitucional, al declarar su exequibilidad, manifestó:

“Quinta. El diseño, la implantación y el establecimiento de políticas de control interno constituyen una obligación de origen constitucional para el Contador General de la Nación.

El artículo 269 de la C.P. establece:

“ARTÍCULO 269. En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas.”

El legislador en cumplimiento de ese precepto constitucional expidió la ley 87 de 1993, de cuyo texto se desprenden dos consecuencias específicas para la Contaduría General de la Nación en tanto entidad pública de la rama ejecutiva que como tal hace parte de la administración pública y cuyo titular en la materia detenta el carácter de jefe supremo de la administración.

La primera consecuencia es que dada su condición de entidad pública, ella como tal está sometida a sus mandatos, debiendo dar cumplimiento estricto a las disposiciones que contiene; es decir que le corresponde al Contador General de la Nación como director de la institución, garantizar que en ella se diseñen e implementen políticas de control interno de conformidad con las disposiciones de la citada ley 87 de 1993, las cuales el legislador definió en el artículo 1 de dicha norma:

“ARTÍCULO 1º. Definición del control interno. Se entiende por control interno 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 atención a las metas u objetivos previstos.

“El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales.

“En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad de mando.

“PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.”

La segunda consecuencia se deduce del análisis integrado de las disposiciones del artículo 354 superior, que señala en su inciso segundo como funciones del Contador General de la Nación, “...uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública...y determinar las normas contables que deben regir el país...” y de las consignadas en el artículo 269 de la misma Carta Política, desarrolladas por el legislador a través del literal a) del artículo 3 de la ley 87 de 1993, que establecen que el sistema de control interno “...es parte integrante de los sistemas contables,

financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.”

Es decir, que 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, motivo por el cual esta Corporación declarará exequible el literal K del artículo 3 de la ley 298 de 1996”.- (Cfr. Corte Constitucional. Sentencia \_87 de 1997. M.P. Dr. Fabio Morón Díaz). (Subrayado fuera de texto).

El Consejo de Estado, en uno de sus fallos también se refirió a las facultades del Contador General de la Nación como responsable de la expedición de normas contables de carácter general y de obligatorio cumplimiento.

Dijo así el Consejo de Estado:

“Asimismo, el disponer que es función del Contador General “Establecer los principios, normas y políticas generales sobre la contabilidad y la presentación de los estados financieros de la Nación y las entidades descentralizadas territorialmente por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan” (lit. a ibídem) implica el desarrollo, mediante un decreto, de la función que la Constitución asigna al Contador General de “determinar las normas contables que deban regir en el país”. Función ésta que compete al Contador General ejercer “conforme a la ley”, como lo dispone la Constitución y no como lo establece el decreto en cuestión: “Esta atribución la ejercerá el Contador General mediante resoluciones de carácter general o particular”, aspecto no previsto por la Constitución, ni por la ley que previamente debía dictarse”. (Cfr. Consejo de Estado. Sección Primera, Sentencia del 19 de noviembre de 1996. Consejero ponente: JUAN ALBERTO POLO FIGUEROA. Radicación número: AI-008).

El artículo 7 de la Ley 43 de 1990 relativo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, consagra en el numeral 2:

ARTÍCULO 7º. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del contador público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

(...)

“2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.

- a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.
- b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de 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.

(...)”

Dentro de este contexto, el control interno se define, en la siguiente forma:

“El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices mercadas por la administración.”

El control interno en su sentido más amplio incluye controles que pueden ser considerados como contables o administrativos:

- a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes y la fiabilidad de los registros financieros, y
- b) Los controles administrativos se relacionan con las normas y los procedimientos existentes en un ente vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de las políticas de la administración. Estos controles normalmente, sólo influyen indirectamente en los registros contables.

De otro lado, el artículo 2 de la Ley 43 de 1990 se refiere así las actividades relacionadas con la ciencia contable:

“ARTÍCULO 2º. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares”.

De conformidad con la jurisprudencia y con las normas vigentes, no cabe duda que el concepto de control interno contable forma parte de las

actividades contables y resulta fundamental para realizar una contabilidad fidedigna. Teniendo en cuenta entonces que el control interno forma parte del proceso contable y que tanto la Constitución Política como la ley facultan al Contador General de la Nación para la determinación de las normas contables que deben regir en el país, la Sala considera que el Contador General no se extralimitó en sus funciones al expedir el acto demandado.

Ninguna de las disposiciones contenidas en el acto acusado están creando cargos o dependencias. Como se señaló anteriormente, todas ellas se dirigen a reglamentar el procedimiento para un adecuado control interno contable en las entidades y organismos públicos, y tal como se consignó en uno de los considerandos del acto acusado “el funcionamiento del Sistema de Control Interno Contable requiere de la existencia formal de elementos organizacionales que soporten su operación, haciéndose necesaria la identificación, análisis y documentación del Proceso Contable en toda entidad pública, así como una clara definición de las actividades, procedimientos y conjunto de tareas necesarias para realizarlo”.

Se denegarán las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

DENÍGANSE las pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en su sesión de trece de marzo del año dos mil tres.

MANUEL S. URUETA AYOLA  
Presidente.

GABRIEL E. MENDOZA MARTELO

OLGA INES NAVARRETE BARRERO

CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE

---

*Fecha y hora de creación: 2026-06-22 08:16:51*