

Pulgarín, H., Cano, J.A. (2000). Historia de la contabilidad pública en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 37, 87-125.

Historia de la Contabilidad Pública en Colombia

C.P. Hernán Pulgarín Giraldo

Contador Público, Especialista en Finanzas Públicas,
Profesor del Departamento de Ciencias Contables, Facultad
de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia.
hpulgarin@agustinianos.udea.edu.co

C.P. Jairo Alberto Cano Pabón

Contador Público, Especialista en Gestión Tributaria, Profesor catedrático
del Departamento de Ciencias Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad de Antioquia; Contador General Departamento de Antioquia.
jcanopab@medellin.gobant.gov.co

RESUMEN

La contabilidad pública constituye el subsistema de información contable encargado de la medición de los diferentes 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, mejore ostensiblemente el manejo, control y gestión de los recursos estatales por parte de quienes tienen esta competencia.

Hoy, por la importancia que reviste la contabilidad pública en Colombia, como base para un adecuado sistema de control, resulta importante rescatar su historia, la cual, como se registra en este escrito, no es ajena a la historia de la contabilidad financiera, toda vez que existen algunos rasgos generales que comparten estas ramas especializadas de la disciplina contable. Este documento describe la evolución de esta materia a partir del mismo descubrimiento de América, teniendo claridad de que las diferentes instituciones creadas entre 1492 y 1819, con el objetivo de vigilar y controlar los recursos, eran propias de la Corona Española y no de una "República Independiente" como sí lo es la Colombia de hoy. Fundamentados en la regulación, se analizan en cada periodo (descubrimiento, conquista, colonia y república) los acontecimientos más relevantes sobre el manejo de las cuentas públicas, entre otros, la creación y desaparición de las diferentes instituciones que tenían bajo su responsabilidad la implementación de sistemas de información para controlar más efectivamente los recursos estatales, y las diferentes formas adoptadas por estos organismos para el reconocimiento de los hechos susceptibles de medición. Estas últimas permiten observar la transición de una contabilidad de caja a una contabilidad patrimonial, y, en la actualidad, la evolución hacia una contabilidad de gestión.

Se plantea, también, la discusión que surge a partir de la Constitución Política de 1886 - que culmina con la Constitución de 1991 - por el manejo de las cuentas y su respectiva auditoría en cabeza de la hoy conocida Contraloría General de la República. Además, se analiza el gran avance logrado en la contabilidad pública a partir de la Constitución Política de 1991 con la creación de la figura de "Contador General", y, en consecuencia, lo que ello ha significado para el Estado colombiano en materia de información y control.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad pública, control, control fiscal, contaduría general de la nación, hacienda pública, hacienda nacional, presupuesto público, sistema de información, tesoro nacional, tesoro público.

Historia de la Contabilidad Pública en Colombia

"Nuestra conciencia del pasado no debilita o encoge nuestros poderes activos. Empleada en forma adecuada, nos proporciona una visión más libre del presente y refuerza nuestra responsabilidad respecto al futuro. El hombre no puede moldear la forma del futuro sin darse cuenta de las condiciones actuales y de las limitaciones de su pasado"

Ernst Cassirer

La historia del manejo de las cuentas en el sector público puede dividirse de acuerdo a los diferentes periodos que se han vivido a partir del descubrimiento de América en 1492, es decir, la conquista, la colonia, y la república; desde luego, en los primeros periodos sin gran profundidad, pues la carencia de sistemas de información en el sector público ha sido una debilidad que sólo en los últimos tiempos se ha intentado superar. No puede, obviamente, desligarse la historia de la contabilidad, en general, del sistema utilizado específicamente para este sector. Él retoma los aspectos fundamentales que en materia de contabilidad financiera se han desarrollado. Es apenas lógico que la información contable pública tenga rasgos y características propias por tratarse de la cosa y gestión pública, esto precisamente porque en los asuntos públicos prevalece el interés general sobre el particular, contrario a la información destinada fundamentalmente a los propietarios de entes económicos privados, que, por lo general, tienen el objeto de lucrarse con el desarrollo de sus actividades. Esto con seguridad, como lo afirma Ricardo Vásquez Bernal, es lo que ha orientado hasta hoy la visión financiera de la contabilidad y, por consiguiente, se tiene un desarrollo más notable de la teoría de la contabilidad financiera¹.

No puede decirse que existan lapsos claramente diferenciables para la época de la conquista y la colonia, pues el hecho de conquistar mediante la fuerza o

¹ VÁSQUEZ BERNAL, Ricardo. Marco Conceptual de la Contabilidad Pública. Memorias VIII Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín, 1996

violencia el territorio americano por parte de los españoles, implicaba la implementación de estrategias que consistían en el descubrimiento, expropiación o conquista mediante la guerra y la inmediata colonización o poblamiento de los territorios para fortalecerse militarmente. Se tienen datos que para 1550 ya existían un sinnúmero de ciudades fundadas y pobladas, y es precisamente esta fecha la que algunos autores han considerado como fin del periodo de la conquista. Tal aclaración es importante por cuanto el surgimiento de diferentes instituciones de control y vigilancia de los recursos de la corona se dio hasta 1550 e, igualmente, la creación de algunos impuestos como forma de acumular recursos y obtener utilidades.

Antes de la llegada de los españoles al continente americano y, específicamente, de Alonso de Ojeda al descubrir lo que hoy es Colombia, éste estaba conformado por territorios indígenas tales como los muiscas, turbacos, yalcones, quimbayas, pijaos, etc., ubicados en diferentes lugares del país, entre los cuales se tenía la costumbre de pagar tributos representados en productos agrícolas a los caciques.

En 1492, los Reyes Católicos² de España, Isabel de Castilla y Fernando de Aragón, firman un convenio con el descubridor Cristóbal Colón, al que se le denominó *capitulaciones*, el cual consistía en la forma como se repartirían los bienes que lograra encontrar en la expedición que financiaría la corona española. Ésta, con el propósito de expandir y fortalecer el desarrollo de una economía capitalista que comenzaba a nacer, dirigía sus acciones a la búsqueda de bienes, principalmente metales como oro y plata, los cuales posteriormente eran comercializados o reinvertidos. La búsqueda de estos bienes fue principalmente la motivación de Colón, pues según su diario de navegación, citado por Alvaro Tirado Mejía en *Historia Económica de Colombia*, se lee el siguiente pensamiento del descubridor: *“Que el señor me dirija con su misericordia para que yo descubra oro...cosa maravillosa es el oro, quien lo posee obtiene todo cuanto desea. Con el oro se abren las puertas del cielo a las almas”*³.

-
2. Esta denominación de “Reyes Católicos” fue otorgada por el papa en 1492 como un reconocimiento por la expulsión de los musulmanes que habitaban en el sur de España. Véase Margarita Peña y Carlos Alberto Mora, en *Historia de Colombia*. Editorial norma. Bogotá, 1977.
 3. TIRADO MEJÍA, Alvaro. *Historia Económica de Colombia*. El Ancora Editores. Decimooctava edición. Bogotá, 1988. P. 13

Por las expectativas de éxito que se tenían de la expedición, y de los posibles y cuantiosos recursos que se podían hallar, los Reyes Católicos con cierta visión de revisión y control, y para mayor fidelidad y confiabilidad de la información a ellos suministrada, se contratan personas especializadas que brindaran cierto grado de confianza de las operaciones ejecutadas, es así como "En el primer viaje de Colón a América, además de aventureros y sacerdotes, venía un contador que informaría a los Reyes Católicos de las posibles ganancias de la expedición. Pero también en las tierras, que Colón confundía con la India, existían imperios igual de importantes al reinado de Castilla y Aragón de España, y tenían sus propios contadores y su manera de recoger los pagos debidos a los emperadores incas y aztecas, o al saqueo y al zipa muiscas"⁴. Esto era fundamentalmente una forma o sistema de control fiscalizador de los recursos por parte de la corona. En el segundo viaje de Colón los Reyes Católicos nombran, como acompañante de la nueva expedición, a un funcionario que se denominó "*Lugarteniente de los Contadores Mayores de Castilla*" cuyo fin principal era ejercer un control sobre los ingresos y egresos correspondientes a la misión⁵.

En 1509, posterior a la muerte de la Reina Isabel (1506), la corona autorizó la conquista de los territorios hasta la fecha descubiertos, por lo cual se dividió en dos gobernaciones con las cuales se pretendía iniciar la conquista, que era uno de los propósitos fundamentales. La primera de ellas, Nueva Andalucía, y comprendía desde el Cabo de la Vela hasta el Golfo de Urabá, bajo la representación de Alonso de Ojeda y, la segunda, Castilla de Oro, que comprendía desde el Golfo de Urabá hasta el Cabo Gracias a Dios (Centroamérica)⁶.

Apartir de 1511, posterior a la fundación de Santo Domingo, España establece la estructura administrativa de la colonia, con la cual se crea el Tribunal de la Real Audiencia de Santo Domingo, que administraba justicia y gobernaba La Española (Isla de Santo Domingo). "*Una de las funciones primordiales de aquellas Reales Audiencias eran los Juicios de Residencia que se practicaban a los Virreyes, Gobernadores, Capitanes Generales, o funcionarios que tuvieran*

4. Contaduría General de la Nación. Cuentas y Cuentos. Imprenta Nacional. Santafé de Bogotá, 1997

5. GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. Artículo publicado en Revista Economía Colombiana.

6. Margarita Peña y Carlos Alberto Mora. Historia de Colombia. Editorial norma. Bogotá, 1977

*jurisdicción y mando o dispusieran de bienes y caudales públicos. El Juicio de Residencia se practicaba al final del mandato del funcionario y el examen de sus actuaciones incluía la rendición de cuentas de los bienes fiscales o de uso público puestos a su cuidado*⁷. Puede establecerse una analogía de esta función con la que hoy realiza la denominada Contraloría General de la República en su ejercicio del control fiscal, notándose siempre la necesidad de controlar el manejo de los recursos cuando éstos son manipulados por funcionarios que tienen la oportunidad de hacer un uso indebido o manejo irracional de los mismos.

Aunque se trataba de los controles que España establecía, es importante anotar que gran cantidad de los sistemas de control contable, instituciones, formas de invertir los ingresos, y recaudar los impuestos, etc., permanecieron luego de lograr una completa independencia, pues el naciente Estado y sus respectivos gobernantes tenían la necesidad de administrar adecuadamente las finanzas públicas para desarrollar el objeto social que en ese entonces se proponía.

El Tribunal de la Real Audiencia de Santo Domingo fue reemplazado por el Supremo Consejo de Indias, creado por el Emperador Carlos V⁸ en 1524, como organismo asesor y consultor. Este Consejo tenía funciones legislativas, ejecutivas y judiciales, y en virtud estas últimas *“investigaba a los altos funcionarios, fallaba en última instancia y expedía el finiquito a empleados de manejo en su condición de entidad fiscalizadora”*⁹.

Las gobernaciones eran creadas por la corona de conformidad con las capitulaciones o contratos privados que ésta firmaba con los conquistadores. Para este tiempo ya se habían creado gobernaciones tales como Popayán, Santa Fe de Bogotá, Cartagena, y Antioquia. Los gobernadores de estos territorios tenían bajo su responsabilidad el cobro de los impuestos y la respectiva separación y distribución de la parte que correspondía a los Reyes. Las

7. Margarita Peña y Carlos Alberto Mera. Historia de Colombia. Editorial norma. Bogotá, 1977.

8. El Rey Carlos I de España obtiene simultáneamente la corona del imperio alemán bajo la denominación de Emperador Carlos V.

9. GÓMEZ LA FORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. Artículo publicado en Revista Economía Colombiana.

actuaciones de los gobernadores eran vigiladas por los visitadores reales o inspectores que la corona enviaba a las colonias. Los españoles que incumplían las capitulaciones eran devueltos a la corona para el respectivo juicio. Como ejemplo se tiene que "... *Pedro de Heredia, por supuesta defraudación del tesoro real, fue remitido a España para ser juzgado*"¹⁰.

Durante el periodo de la conquista se crearon algunas instituciones importantes para recaudar impuestos, entre éstas se encontraban: La encomienda, la mita y el resguardo. La creación de estas instituciones tenía como objetivo fundamental recaudar impuestos, es decir, un fin impositivo y fiscal con el cual se pretendía obtener algunos ingresos para la corona española.

La encomienda, por ejemplo, "*consistía en repartir los indios de las aldeas o comunidades entre los conquistadores para que los empleasen como mano de obra en las minas y en la agricultura; o sea, para que los indios encomendados prestaran servicios personales. A cambio de estos servicios, el encomendero español debía protegerlos e instruirlos en la religión, preferentemente por medio de un misionero o cura doctrinario*". Los encomenderos a su vez pagaban los respectivos tributos a la corona de acuerdo a lo que recibían de los indios y a lo acordado en las capitulaciones.

*"Los impuestos que pagaban los indios a los encomenderos se conocían con el nombre de la demora y se distribuían así: Una parte para el "patrón", una quinta parte del total para el rey, una cuota para el cura o encomendero doctrinero, una parte para el sueldo de los recaudadores"*¹¹.

En 1604, mediante las Ordenanzas de Burgos del Rey Felipe III, se creó el Tribunal de Cuentas de Santafé de Bogotá, ciudad que ya se había constituido como la capital neogranadina. Posteriormente, en 1605, se crearon Tribunales de Cuentas en aquellos lugares donde la extracción de minerales representaba un ingreso significativo para la Corona. "*Estos Tribunales de Cuentas tenían a su cargo el examen, enjuiciamiento y sanción de los empleados públicos que tuvieran bajo su responsabilidad manejo de fondos, bienes o servicios del Estado*

10. Margarita Peña y Carlos Alberto Mora. *Ibidem*, P. 97

11. Secretaría de Hacienda, Alcaldía de Medellín. Cartilla No 2. La Historia de los Impuestos en Colombia. P. 7.

Español y dentro de la respectiva jurisdicción colonial a su cargo"¹². Tales Tribunales hacían las veces de las hoy conocidas Contralorías Regionales, los cuales ejercían inspección, control y vigilancia de los recursos públicos.

A partir del periodo de la República se comienza a configurar un Estado independiente de la corona española, con un sistema de gobierno, que aunque con rezagos del régimen colonial, se encontraba bajo la dirección de los criollos, los cuales tenían a partir de ese momento la responsabilidad de administrar eficientemente los recursos de la naciente República de Colombia, y asumir las funciones básicas que hasta ese entonces tenía.

La primera disposición gubernamental en materia de hacienda pública se presenta algunos días después de la Batalla de Boyacá, en la cual el Libertador Simón Bolívar ordena que todos los bienes de los españoles conquistadores fueran confiscados y que los mismos harían parte del patrimonio de la Nación. Así, el Libertador hace uso de medio millón de pesos, que al parecer dejaron los españoles en la casa de la moneda de Bogotá, para financiar la campaña libertadora que hasta el momento dirigía en Colombia y Venezuela.

Con el nombramiento de Pedro Gual como "*Gobernador Civil de la Provincia de Cartagena*", se desmonta el régimen tributario colonial, es decir, desaparecen, al menos provisionalmente, los estancos de aguardiente y tabaco, las alcabalas y el tributo de los indígenas, los cuales habían sido incrementados ostensiblemente por los españoles como mecanismo para financiar las guerras que España y Francia libraban con Inglaterra. Aunque el impacto político de reducir los impuestos era bastante favorable, existía por parte del Gobierno la preocupación por la escasez de recursos para el financiamiento de los gastos en que se incurría.

Con la emisión de la "*Ley fundamental de la República de Colombia*" aprobada por los "*Representantes de la Nueva Granada y Venezuela*", el 12 de julio de 1821, se configura la unión entre Colombia (Nueva Granada) y Venezuela. Al respecto el artículo 1 de la mencionada ley dice: "*Los pueblos de la Nueva Granada y Venezuela quedan reunidos en solo Cuerpo de Nación,*

12. GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. Artículo publicado en Revista Economía Colombiana.

bajo el pacto expreso de que su Gobierno será ahora y siempre POPULAR REPRESENTATIVO". Con esta disposición se configura en Colombia la forma de Gobierno que hoy tiene el Estado, y que se encuentra expresa en el artículo primero de la actual carta política. En esta misma norma se define que las deudas de ambas naciones serían en adelante "...reconocidas in solidum, como deuda Nacional de COLOMBIA, las deudas que los dos pueblos han contrahido separadamente, y quedan responsables á su satisfaccion todos los bienes de la República"¹³. En este momento histórico, la cartera de hacienda y tesoro público, a que se ha venido haciendo referencia, está significando el manejo de las políticas tributarias para el financiamiento del gasto público, y de los bienes y demás recursos propiedad de la Nación.

En el periodo de Pedro Gual como Ministro de Hacienda se presentaron varios proyectos de ley, entre los cuales, se aprueba en septiembre de 1821 en el "Congreso de Cúcuta" el impuesto de renta como tributación directa que gravaba "...la renta agrícola, la de propiedades inmobiliarias y mobiliarias, la renta minera e industrial, la de capitales dados a interés, la renta comercial, los sueldos, y la renta de bienes de manos muertas". Como se puede observar, se crean en este periodo algunos tributos que hoy constituyen una fuente importante de recursos para el Estado, tales como: Impuesto predial, impuesto sobre la renta, industria y comercio, etc., es decir, principalmente la tributación directa como forma más eficiente y económica para el recaudo de ingresos por parte del Estado. Esto garantizaba el fortalecimiento del Tesoro Público que debía soportar los cuantiosos gastos de la campaña libertadora. Sin embargo, la implementación de estos tributos no prosperó debido a la inexistencia de adecuados sistemas de información que permitieran controles exhaustivos sobre los ingresos y riqueza de los contribuyentes.

En virtud de la Ley 8 de octubre de 1821, que autorizaba al ejecutivo la organización del Tesoro Nacional, los recién posesionados Francisco de Paula Santander como Vicepresidente de Colombia, en su calidad de encargado del ejecutivo, y el Ministro de Hacienda José María del Castillo y Rada, expiden el decreto mediante el cual se estructura la Tesorería General de la República

13. Artículo 8 de la Ley Fundamental de la Unión de los Pueblos de Colombia Julio de 1821 Citado en Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Por Luis Fernando López Garavito. Editorial Banco de la República. Santafé de Bogotá, 1992. P. 20

como una dependencia de la Secretaría de Hacienda. Este organismo, creado provisionalmente con el objeto de reordenar un poco las finanzas del Estado, tenía como función básica *“recaudar y custodiar los fondos públicos de la República”*. Su dirección estaba bajo la responsabilidad de Juan de Dios Olano como Ministro Tesorero y Luis Carbonel como Ministro Contador.

*“El mismo día que se estableció la oficina del Tesoro Público en Bogotá, por sendo decreto, el Vicepresidente de la República organizó la Contabilidad General de la República, encargando esta labor en cinco contadores generales, establecidos en jerarquía con un decano y cuatro dependientes. Esta oficina cumpliría una labor concomitante con las operaciones efectivas que desarrollaría la Tesorería General en los años siguientes, registrando y consolidando los movimientos de la cuenta del Tesoro”*¹⁴. Se observa, con la creación de esta oficina, una visión controladora de los recursos, al segregar las funciones correspondientes al recaudo, del manejo y registro de las cuentas. Ello, como consecuencia de la imperiosa necesidad de implementar sistemas de información cuyos resultados fueran claros y brindaran confiabilidad sobre el manejo de los fondos públicos.

Posteriormente, se emite en enero de 1822, un decreto mediante el cual se crean las tesorerías departamentales, dependientes de la Tesorería General, y las tesorerías provinciales, dependientes de las tesorerías departamentales. El objetivo principal con la reorganización de estas oficinas radicaba en el fortalecimiento y articulación de las pagadurías regionales, y sus respectivos sistemas de información con la recién creada Tesorería General. Así, las tesorerías departamentales remitían cada cuatrimestre un estado de todos los ingresos y egresos, clasificado por gastos ordinarios o extraordinarios, y entregaban estados contables al cierre de cada año, para revisión del Intendente Departamental.

Del mismo modo, las tesorcerías provinciales presentaban mensualmente a las tesorerías departamentales, un estado de las entradas y salidas de fondos debidamente discriminado, además, entregaban al cierre de cada año, estados contables para revisión de los gobernadores de provincia.

14. LOPEZ GARAVITO, Luis Fernando. Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Editorial Banco de la República, 1992. P. 23

La Tesorería General suministraba en forma mensual información a la oficina de Contabilidad general, quien ejercía periódicamente algunas labores de auditoría y control denominadas "visita de arcas".

Tres años más tarde, el 3 de agosto de 1824, mediante ley aprobada por el Congreso el 31 de julio del mismo año, se reorganiza y reestructura la administración de la Hacienda Pública, en esta ley se suprime la Tesorería General de la República y se crean las administraciones de hacienda en cada Departamento, dependiendo únicamente de la "Dirección General de Hacienda y rentas nacionales". Esta descentralización de la tesorería, se entiende como una forma de hacer más eficiente las funciones por ella desarrolladas, a fin de fortalecer el tesoro público, toda vez que las constantes luchas independentistas exigían, cada vez más, cuantiosos recursos para su financiamiento, concepto éste que, para ese entonces, tenía más prioridad que sobre cualquier otro, por encima de los mismos salarios de los funcionarios públicos. Esta difícil situación financiera por la que atravesaba el Estado lleva a los gobernantes a decretar, en octubre de 1822, una disminución de las partidas salariales de los empleados públicos, y, al mismo tiempo, recordar la disposición sobre la pena de muerte para los funcionarios que se apropiaran indebidamente del erario público o malversaran los recursos de la Nación, norma que había sido emitida por el Vicepresidente General Santander tres años antes (ley fundamental de los empleados públicos de 1819). Además, como mecanismo para incrementar el recaudo de ingresos se crea, en gobernaciones tales como Bogotá, Cartagena, Santa Marta y Riohacha, un sistema de ventas de bienes muebles públicos.

Con la reestructuración al Sistema de Hacienda Nacional introducida en 1824, va configurándose lo que hoy se conoce como Ministerio de Hacienda y Crédito público. Se describe seguidamente la estructura general del nuevo organismo:

1. Se crea la Dirección General de Hacienda y rentas nacionales dependiente de la Secretaría de Hacienda, apoyada con 5 directores especializados.
2. Se crean las Administraciones de Hacienda en cada departamento regidas por un intendente, para dirigir los procesos de recaudación y distribución de las rentas públicas en cada región.

3. *Se crea en cada departamento una contaduría departamental para que examine, glose y fenezca las cuentas de las tesorerías principales y subalternas.*
4. *Se crea en cada departamento una tesorería departamental coordinadora de las tesorerías foráneas o de provincia. Los colectores de rentas dependían de estos despachos y su sueldo era a destajo, como porcentaje de su esfuerzo de recaudo que no podía exceder un 6% del producto recolectado.*
5. *Se establecieron las Juntas de Hacienda, integradas por el intendente, con contador y tesorero departamentales para que en forma especial aprobaran gastos extraordinarios que por su urgencia no dieran tiempo a ser consultados con el poder ejecutivo central.*
6. *Se ordenó crear las oficinas de Aduanas en los puertos que se juzgara procedente, como oficinas independientes de las tesorerías. Estas oficinas se conformaban por una planta mínima de personal que contaba con un administrador, un contador y un guarda almacén (Véase artículo 93 de la Ley del 3 de agosto de 1824) ”¹⁵.*

Las fallas de comunicación e integración que surgen como producto de la descentralización de este sistema, son la causa para impulsar una nueva reforma de la Hacienda Nacional. En abril de 1826 se hacen algunos ajustes consistentes en la creación de las siguientes Direcciones: Tesorería, de Tabacos, y de Aduanas, las cuales, a su vez, tenían contadores auxiliares que apoyaban el trabajo de las Direcciones.

Hasta 1850 aproximadamente fue notorio el trabajo realizado con el objeto de fortalecer los sistemas de control para los tributos que habían prevalecido hasta el momento, tales como: Aduanas, tabacos, salinas, amonedación, papel sellado, alcabalas, aguardientes, diezmos, correos, venduta o moneda pública, etc. de los cuales los más representativos en el total de ingresos obtenidos eran los impuestos de aduanas, tabacos, salinas y diezmos con el 52,06%, 23,68%, 5,18%, y 6,85%, respectivamente, para los mencionados tributos.

15. LOPEZ GARAVITO, Luis Fernando. Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Editorial Banco de la República, 1992. P. 30

Debido a los altos volúmenes de operaciones y pagos que realizaba la Tesorería de Bogotá, se decreta en junio de 1829 que en adelante sería ésta una dependencia directa del "*Ministro Secretario de Estado del Despacho de Hacienda*", ordenándose, además, el refuerzo de su estructura con la incorporación de dos funcionarios adicionales, con lo cual se fortalece este organismo que había sido eliminado en años anteriores.

Con la separación de Ecuador y Venezuela, la Nueva Granada reestructura por tercera vez, en un periodo de 13 años, la organización hacendística del país, restableciéndose nuevamente la Tesorería General de la República, y centralizando en la Dirección de la Hacienda, las gobernaciones y provincias, el control de los fondos públicos. La Contaduría General de la Hacienda incorporada en esta nueva estructura ejercía los controles numérico y fiscal de las operaciones efectivas de tesorería, de estos controles se desprendían las funciones de glosar, examinar y fenecer las cuentas de la Tesorería General y demás dependencias recaudadoras. En esta reforma se suprime la "*Dirección Contadora General de Tabacos*", y nacen los "*Juzgados Contenciosos de Hacienda*".

Con la "*Ley orgánica de la Hacienda Nacional de 1832*", se establece la Tesorería General de la República, constituida por dos tesoreros generales, seis oficiales, un escribiente y un portero, es decir, reduciendo el número de empleados respecto a la estructura organizacional de 1821, como una política de ajuste y austeridad del gasto.

De conformidad con el artículo 30 de la "*Ley Orgánica de la Hacienda Nacional*" de 1832, se establecen algunas funciones para los tesoreros generales, que consistían, entre otras, en pagar los gastos públicos, examinar los reportes o estados de cuenta enviados por las tesorerías provinciales, transferir los fondos a las provincias para los respectivos pagos, suministrar mensualmente información sobre el Tesoro y recaudar las rentas públicas. El control de los recursos y demás operaciones realizadas por la tesorería, como ya se indicó, eran realizadas por el ejecutivo a través de la Contaduría General de Hacienda.

En junio de 1836 se modifica nuevamente la planta de personal de la Tesorería General, incrementando el número de empleados, en razón al trabajo y responsabilidad asignada a esta institución. Reaparece la Tesorería General

de la República, con dos tesoreros generales y tres secciones que manejaban, respectivamente, los documentos de pago, los libros de cuentas corrientes y las liquidaciones de nómina.

Las dificultades económicas por las que atravesaba el Estado colombiano, y más precisamente la situación de iliquidez o déficit del Tesoro Público, calculado por las tesorerías como la diferencia entre los recaudos y los pagos efectivos, llevan al Presidente Simón Bolívar a implementar políticas de austeridad, como la ya mencionada reducción de salarios, recorte de funcionarios, y supresión o fusión de entidades. Se transcribe seguidamente una disposición del Libertador que cita Luis Fernando López Garavito en su libro "Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia":

"...No bastando las actuales rentas públicas a cubrir los gastos de la Nación, y siendo imposible que la República pueda subsistir sin que se ponga un pronto remedio a tan grave mal...he venido a decretar lo que sigue:

*Artículo 1. Se suprime por ahora las provincias de Manabí, Chimborazo e Imbabura. El territorio de la primera queda agregado a la provincia de Guayaquil y el de los demás a la provincia de Pichincha"*¹⁶.

No es extraño que el actual Gobierno de Andrés Pastrana Arango (1998 - 2002), adopte una política de austeridad del gasto por las dificultades financieras que atraviesa hoy el país, y, en consecuencia, decida suprimir, fusionar, desburocratizar y privatizar algunas entidades públicas, con el objetivo de efficientizarlas y reducir el tamaño del Estado, de conformidad con los compromisos adquiridos actualmente (1999) con el Fondo Monetario Internacional (FMI).

Por las dificultades financieras, y su recrudecimiento en la década del 30, se expide en mayo de 1836 la Ley de Crédito Público, con la cual se permite el endeudamiento para el financiamiento del gasto y demás obligaciones a cargo de la Nación. Se trataba de adquirir más recursos para sanear, al menos temporalmente, el problema coyuntural de iliquidez. Se ordena, además, la

16. López Garavito. *Ibidem*, P. 49

creación de un fondo que garantizara el pago de los créditos tanto externos como internos que se contrajeran a partir de la fecha. Surge, entonces, el "*Depósito de Crédito Público Granadino*", "*fondo para la atención de la deuda flotante generada por la emisión de vales de deuda*", "*depósitos de crédito público por salinas*", y "*depósitos de crédito público por medias anatas*". Estos fondos tenían una destinación específica, y, por consiguiente, no hacían parte de los fondos comunes originados con los recursos ordinarios de libre destinación. Lo que implicaba, a la luz de la Ley, que se tuvieran en "caja separada" los recursos que formarían parte de los fondos. Esto que se planteaba en la ley de crédito público es semejante a lo que hoy disponen las normas presupuestales respecto al principio de "unidad de caja"¹⁷, el cual, tampoco es aplicable a todos los recursos que percibe la administración gubernamental.

Lo que se desprende del análisis de las actuaciones del Gobierno encaminadas a fortalecer las tesorerías, no era precisamente que ellas suministraran información ajustada a la realidad económica, sino como un mecanismo para hacer más eficiente el recaudo, de tal manera que se pudiera atenuar la difícil situación financiera que en ese momento se vivía.

Para 1840, cuando el Congreso aprueba la distribución de la deuda total de la Gran Colombia por su disolución, ésta ascendía a \$ 103.398.287.68, según los datos suministrados por la Dirección del Crédito Público, nueva dependencia adscrita al Ministerio de Hacienda. Deuda que fue asignada de la siguiente manera: el 50% a la Nueva Granada, 25% a Venezuela, y el 25% restante correspondió a Ecuador¹⁸, teniendo como criterio fundamental el número total de habitantes en cada uno de los territorios.

En la década de 1840 aún perduraba la crisis financiera del Estado, razón por la cual se crean nuevos impuestos directos y proporcionales, gravando las rentas per cápita de los granadinos entre 18 y 60 años, se acude igualmente a la deuda interna y externa como una alternativa importante, aunque resultara costosa, para dar salida a la coyuntura por la que atravesaba el país. Según

17. El principio del sistema presupuestal denominado "Unidad de Caja" establece que con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación (Artículo 16 del Decreto 111 de 1996 – Estatuto Orgánico del Presupuesto).

18. López Garavito. *Ibidem*, P. 56

datos de la tesorería "la deuda consolidada y flotante de la Nueva Granada a 31 de diciembre de 1840 ascendió a \$ 11.094.918, cuando el presupuesto público del mismo año permitió gastos totales por \$ 2.327.041"¹⁹.

Lo que en adelante sucedía no era más que una preocupación permanente causada por el debilitamiento, cada vez más recrudecido, de las finanzas del Estado, como consecuencia, principalmente, de las guerras y batallas que libraban las fuerzas militares con los españoles en sus intentos de reconquista, y con los civiles por los descontentos que se producían con la administración pública.

Entre las principales causas que para 1843 el entonces Secretario de Hacienda, Rufino Cuervo, encontraba sobre el precario estado de las finanzas públicas, se encuentran: "1) Lo impreciso y complicado de las disposiciones fiscales, 2) La dispendiosa y poco exacta recaudación de las contribuciones y 3) La falta de una contabilidad fiscal exacta y la existencia de un sistema de examen de libros y cuentas defectuoso"²⁰.

Era evidente el deplorable sistema de información contable que se manejaba. La inexistencia de bases de datos sobre los contribuyentes y de sus respectivas rentas, hacían complicado el recaudo de los impuestos. Además, se adolecía de un eficiente sistema de control y auditoría de cuentas que brindaran confiabilidad a la poca información que se suministraba. Esta inexistencia y precariedad de controles facilitaba la corrupción de los funcionarios que manejaban los fondos públicos.

Luis Fernando López Garavito en el libro "Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia" afirma que "El manejo contable o plan de cuentas de la nación dejaba mucho que desear, al punto que el 30 de junio el ejecutivo autorizó por decreto la comisión de un funcionario para que en Inglaterra y Francia, estudiara los métodos y técnicas contables vigentes en esos países europeos"²¹. En este mismo libro el autor plantea que "Para 1843 el estado de

19. López Garavito. *Ibidem*, P. 63

20. LOPEZ GARAVITO. *Ibidem*, P. 72

21. LOPEZ GARAVITO. *Ibidem*, P. 73

la contabilidad general de la nación era el siguiente: 1) Faltaba por presentar 1.487 cuentas, 2) Faltaba por presentar la cuenta del último año...y 3) La Tesorería General había rendido en 1843 la cuenta del año 1833, es decir tenía un retraso de 10 años²². En resumen, el estado de las cuentas era pésimo, situación que se explica por la poca idoneidad y conocimiento de los empleados públicos en el manejo de los asuntos contables.

En este año (1843) se ordena "suprimir la Dirección General de Crédito Nacional (hoy conocida como Dirección General de Crédito Público) y refundir sus funciones con la Secretaría de Hacienda en la parte de contratación y negociaciones, con la Tesorería General de la República en la parte de Contabilidad y registro del estado contable de los empréstitos"²³. Igualmente el Secretario de Hacienda, mediante Decreto del 1 de julio de 1843, dispone la creación de una sección de contabilidad que "cerrara la cuenta y la arreglara" para presentarla a la Secretaría de Hacienda, y ésta posteriormente al Congreso; tal información, sin perjuicio de la que debía procesar la Contaduría General según la ley del 26 de mayo de 1838 que, como ya se indicó, tenía retrasos de 10 años aproximadamente.

En 1846, el Gobierno de Tomás Cipriano de Mosquera reestructura nuevamente la Secretaría de Hacienda. Reestructuración con la cual se clausuró la Tesorería General de la República, para dar vida a la Dirección General de Tesorerías. Se crean, así mismo, directores de rentas regionales a los que se les llamó "Intendentes de Hacienda", los cuales tenían como funciones revisar y controlar el recaudo de los impuestos municipales y de la Nación misma. También se crearon en las provincias "Administradores Principales de Hacienda", que tenían como funcionarios a un administrador contador que administraba el recaudo de los recursos, y a un tesorero pagador quien efectuaba los pagos; ambos dependientes de la Dirección General de Tesorerías.

La denominada "Ley Orgánica de Hacienda", expedida en 1847, reestructura todo el sistema de hacienda, creando 16 departamentos para la administración general de los fondos públicos, entre estos cabe mencionar: el

22. LOPEZ GARAVITO. *Ibidem*, P. 73

23. LOPEZ GARAVITO. *Ibidem*, P. 78

Departamento de Hacienda, Tesorería, Contabilidad General, Deuda Nacional, Gastos de Hacienda y del Tesoro, etc.. A las direcciones generales se les llamaría secciones, entre las cuales se crean la Sección Director General de Ventas, Sección Director General de Impuestos, Sección Director General Administrador del Tesoro, Sección Director General Deuda Nacional y Sección Director Contabilidad Nacional. A partir de esta fecha se inicia el sistema presupuestal, y se reglamenta en esta Ley Orgánica algunos requisitos previos para proceder al pago de cuentas, entre éstos se reglamentan la liquidación del crédito del acreedor, orden de pago, y pago efectivo, además, en este estatuto fiscal se dispone la conformación y presentación del presupuesto de gastos a cargo del Director General Administrador del Tesoro, y la consolidación y presentación del presupuesto nacional a cargo del "Director Contador General". También se crea con esta ley una "corte de cuentas" cuyos jueces eran nombrados por la rama ejecutiva. Esta institución tenía como funciones básicas examinar y feneceer los actos de los administradores del Tesoro.

La mencionada ley "...reglamentó los procesos de apelación y finiquito ante la Corte y dio funciones precisas a los diferentes funcionarios involucrados en el proceso. Sus actuaciones y la reglamentación posterior, fue la base para facilitar la creación de la Contraloría General de la República en 1923.

Así mismo, este Código de 1847 estableció en el Congreso Nacional la Comisión Legislativa de Cuentas, encargada de examinar y auditar la cuenta general del presupuesto y del tesoro"²⁴. Es de anotar que la Contaduría General de Hacienda sería refundida años después con la aparición de la Contraloría General de la República.

Era destacada la labor que ejercía la Dirección de la Contaduría General de Hacienda en la implementación de sistemas de información contable, así lo reconocía el entonces presidente Tomás Cipriano de Mosquera al enunciar personalmente en sus mensajes lo siguiente: "Los diferentes Secretarios de Hacienda y el Contador General me han prestado una eficaz ayuda en mis tareas, y con la cooperación de los otros secretarios he dado los reglamentos más indispensables para ejecutar las leyes que acordéis sobre el arreglo de la

24. LOPEZ GARAVITO. Ibidem, P. 90

*contabilidad pública, y que se pondrán en conocimiento de las Cámaras*²⁵. A pesar de las reformas producidas en materia contable, tampoco fue posible presentar el estado de cuentas para el periodo que correspondía de 1846 a 1847, pues la información proveniente de las provincias era errada, confusa, contradictoria y mentirosa, lo que dificultaba la conformación de la Cuenta General de la Hacienda.

Nótese que hasta el momento los aspectos contables no tenían gran relación con la materia presupuestal, inclusive las instituciones y oficinas contables de la República datan de más antigüedad que el mismo sistema presupuestal, lo que se tiene hasta este momento es una contabilidad que, básicamente, informaba de los recaudos y de los pagos realizados, a fin de determinar un resultado o estados de cuenta general de cada uno de los periodos. La iniciativa que se tiene por parte del Secretario de Hacienda Florentino González, constituye un gran avance en materia presupuestal como se mencionó en líneas anteriores, y unido a la inexistencia de una institución que manejara el presupuesto²⁶, coadyuvó a que se fuera asignando a las instituciones ya existentes las funciones que tenían que ver con la reglamentación de la materia. En ese sentido la Contabilidad General introdujo aspectos referentes a la programación y ejecución presupuestal, pero se ordenaba que el sistema de registro fuera de partida doble, y no simple, como funciona hoy el sistema presupuestal.

En 1851, con la reforma introducida por el Presidente José Hilario López, se crean tres Departamentos: De Hacienda, Del Tesoro, y de Contabilidad General, a este último le correspondía la centralización de todos los gastos en el presupuesto, prescribir los reglamentos de contabilidad, y consolidar el presupuesto de rentas y gastos de la Nación con base en los informes de Hacienda y el Tesoro. A partir de estas dos últimas reformas se fue conformando y perfeccionando lo que hoy se conoce como sistema presupuestal, pero manejado por los Departamentos u oficinas de contabilidad, creadas para este y otros efectos en materia contable propiamente. Hasta el momento es ésta una de las diferencias más notables entre las funciones que hoy tienen la Contaduría

25. Mensaje del Presidente Tomás Cipriano de Mosquera en 1849, citado en López Garavito, Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia, Banco de la República, Santa Fe de Bogotá, 1992

26. Herramienta administrativa que indicaba las rentas estimadas a recaudar y los gastos a ejecutar durante el año. Es de anotar que hoy se conserva la misma estructura.

General de la Nación y la Contraloría General de la República, es decir, dos instituciones con objetivos constitucionales diferentes. Es importante indicar que la razón fundamental de la Contraloría en la actual legislación es el ejercicio del control fiscal, sin embargo, se le han asignado otras funciones de carácter presupuestal, como se observará más adelante.

Ante los retrasos de la contabilidad que persistían aún en el gobierno de Mariano Ospina Rodríguez (1857), se decide, para este año, la contratación de particulares que desatrasaran la contabilidad y registraran oportunamente las operaciones o hechos económicos realizados, produciéndose así una rendición oportuna de las cuentas, y demostrándose con este hecho "*...la incompetencia de los funcionarios de Hacienda para desarrollar sus tareas con dedicación. Era natural pensar que con una contabilidad retrasada, los fraudes y la corrupción administrativa tenían un gran aliado, que dejaba en la impunidad delitos graves contra el tesoro público de la Nación*"²⁷.

Con la expedición de la Constitución Política de Rionegro (Antioquia), se reorganiza la rama ejecutiva y se crean cuatro (4) Secretarías, entre ellas la Secretaría de Estado, de Hacienda y Fomento, y del Tesoro y Crédito Nacional. La primera Secretaría estaba conformada por tres secciones, una de las cuales correspondía a Contabilidad.

Desde el punto de vista contable y, por consiguiente, del control, cabe mencionar que para 1870, bajo la Presidencia de Santos Gutiérrez y Secretario del Tesoro Narciso González Lineros, se presenta por primera vez un informe que contenía una relación de los bienes propiedad de la Nación, cuyo objetivo principal era tener un mayor conocimiento y control sobre las propiedades del Estado.

El Código Fiscal expedido en 1873 entra en vigencia a partir de 1874, y constituye otra reforma de la Hacienda Nacional. Se crea en esta oportunidad "una Oficina de Estadística Nacional" que recopilaría información sobre las tierras de la Nación; también se reorganizó la Administración Nacional en 14 departamentos, de los cuales hacía parte el de la contabilidad general; se expide,

27. LOPEZ GARAVITO. *Ibidem*, P. 128

igualmente, reglamentación en materia presupuestal, específicamente sobre su aprobación, ejecución y liquidación, que son fases actualmente reconocidas del ciclo presupuestal.

Con la reforma constitucional de 1886 se crea el Ministerio de Hacienda, el cual en su sección cuarta, conservaba el Departamento de Contabilidad y Bienes Nacionales. Igualmente el Ministerio del Tesoro tenía una Oficina General de Cuentas, que para 1887 se denominó Departamento de Contabilidad General. La Constitución Política promulgada en 1886, bajo la administración de Rafael Nuñez, crea en su artículo 59, un organismo de control, que en adelante se llamaría Contraloría General de la República. De conformidad con este artículo *“la vigilancia de la gestión fiscal de la administración, corresponde a la contraloría general de la república. La contraloría será una oficina de contabilidad y de vigilancia fiscal, y no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización”*. Como se puede observar, la misma constitución plantea lo que años más tarde fuera objeto de controversia, se trata de las funciones contables y de control asignadas a un mismo organismo. Era clara la forma como hasta este momento, y desde 1821, venían funcionando las diferentes contadurías, dependiendo del Ministerio de Hacienda o del Tesoro. Esto representaba, sin duda alguna, un “gran cambio” en el manejo de las cuentas del sector público.

El artículo 60 de la aludida Constitución reglamenta algunas funciones del Contralor General, quien en adelante representaría a la Contraloría General de la República. Al respecto menciona: *“Las funciones del contralor general serán determinadas por la ley, además, las siguientes atribuciones especiales:*

- 1. Llevar las cuentas generales de la nación, inclusive la de la deuda pública interna y externa.*
- 2. Prescribir los métodos de contabilidad de todas las dependencias nacionales y la manera de rendir cuentas los empleados responsables.*
- 3. Exigir informes a los empleados públicos nacionales, departamentales o municipales, sobre su gestión fiscal”.*

Puede decirse que con la creación de la Contraloría se fortalece e institucionaliza el control fiscal en Colombia, tal como sucedió con el Tribunal Superior de Cuentas creado en 1819, organismo que fue considerado como “la

primera institución de control fiscal en el país". En adelante (1886 a 1923) se emitieron normas que reglamentaron los asuntos presupuestales, tratando de mejorar los sistemas existentes. Vale la pena mencionar algunos hechos específicos; por ejemplo en 1898, mediante la Ley 62, se crea nuevamente la Corte de Cuentas a cargo del Congreso de la República.

Vale la pena indicar el estado de la contabilidad para el periodo presidencial de Rafael Reyes en 1904. En oficio dirigido por la Administración general de correos nacionales, al Director de la Contabilidad General de la República, se expresa una idea clara sobre los avances en materia de contabilidad pública para este periodo, además revela los esfuerzos realizados por los funcionarios que lideraban este proceso para implementar un sistema de contabilidad adecuado y funcional, acorde con las necesidades de ese entonces. El oficio expresa lo siguiente:

"Este despacho, teniendo a la vista las circulares expedidas por la Dirección de su digno cargo, de fechas 21 de octubre y 13 de diciembre del año próximo pasado, se complace en manifestar que, en su concepto, EL Ramo de Contabilidad, que con tanto acierto ha puesto el supremo Gobierno bajo la inteligente dirección suya, ha sido reglamentado hasta la presente fecha de la manera más satisfactoria, si se atiende a la rapidez con que se practican las operaciones de reconocimiento a favor y cargo del Tesorero, movimiento de caja, etc. etc., simplificadas en un pequeño cuadro sinóptico que ahorra notablemente trabajo y tiempo en la formación de las cuentas que deben remitirse mensualmente a esa Dirección; pues con tan sabio procedimiento quedan suprimidos el Balance de prueba, donde van comprendidas multitud de operaciones aritméticas y por consecuencia centenares de cifras; relación de Caja, y, además, un cuadro sinóptico.

Por otra parte, el nuevo sistema de partida doble no puede ser menos satisfactorio que el anterior reglamento para economizar no solamente el tiempo y trabajo en la descripción de las operaciones en el Diario y traslados al Mayor, sino también en gastos de consideración que antes erogaba el Tesoro nacional en la compra del Libro Diario para cada una de las oficinas de la República donde se manejan caudales públicos, libro que queda suprimido con el magnífico sistema de llevar en uno "general de cuenta y razón" los elementos de descripción y los sumarios que respectivamente se han llevado en el Diario y en el Mayor.

Finalmente, la claridad y sencillez de las cuentas que en lo sucesivo presentarán las oficinas de manejo con el nuevo reglamento de Contabilidad, será timbre de honor para el autor de él.

Por tanto, el suscrito Administrador general de Correos, en asocio de los Sres. Liquidador de cuentas, Tenedor de Libros y demás empleados de esta Administración que se rozan con el Ramo de Contabilidad de la Hacienda nacional, uno de los más importantes, y en particular para la actual progresista Administración pública, tienen el honor de contribuir con sus votos de aplauso por la actividad, inteligencia y laboriosidad con que usted ha procedido a reglamentar de la manera más clara y precisa el Ramo que tan dignamente dirige, y no omitirán esfuerzo alguno en coadyuvar a la buena marcha de la Contabilidad en lo tocante a la Administración de mi cargo.

Dios guarde a usted

BRAULIO VÉLEZ

*José J. Cuenca – Celiano Rodríguez*²⁸

En 1912 desaparece el Código Fiscal que había sido creado en 1873, y se reestructura y reglamenta la Corte de Cuentas, que en adelante se compondría de 10 magistrados designados por el tribunal supremo de la contencioso administrativo para períodos de 4 años; el número de magistrados sería 13, de los cuales 6 los nombraba la Cámara de Representantes y 7 el Senado.

A partir de 1923, momento histórico de la contabilidad, las cosas parecen cambiar aparentemente un poco, quizá por la importancia de las recomendaciones del profesor Kemmerer. En esta perspectiva, se hace necesario esbozar algunos elementos de gran consideración que ayuden a comprender el objetivo de tan conocida misión y, en consecuencia, analizar el impacto que en materia contable tuvo la materialización de sus estudios.

El profesor de la Universidad de Princeton, Edwin Walter Kemmerer, realizó varias misiones, todas con los mismos resultados: modificación de los sistemas monetarios, bancarios y fiscales, principalmente. *“Con una celeridad*

28. Véase diario oficial, martes 17 de enero de 1905, P. 52

*espectacular, Sr. Kemmerer estableció en cada país un banco central, el patrón oro, una superintendencia bancaria, una contraloría nacional, y una serie de otras leyes fundamentales sobre presupuestos e impuestos*²⁹.

En 1922, ante el rechazo del Congreso de la República para seleccionar una comisión de nacionales que reestructurara el sistema financiero, se optó por extranjeros que realizaran estos estudios. Así, con el apoyo del presidente Pedro Nel Ospina, por intermedio del Ministro de Hacienda, y el embajador de Colombia en Washington, se contrato a Kemmerer por su gran trayectoria en asuntos económicos. Kemmerer llega a Colombia el 10 de Marzo de 1923, y meses más tarde entregaba al Presidente Pedro Nel Ospina gran parte de sus recomendaciones.

El Congreso aprueba en corto tiempo (dos semanas) todo el paquete de proyectos resultado del estudio. Se crea legalmente la Superintendencia Bancaria y el Banco de la República, es decir, se reestructura el sistema financiero colombiano. En cuanto a las reformas fiscales, se aprueba una ley orgánica del presupuesto, se reorganizan los ministerios financieros, las formas para administrar y recaudar ingresos, y se reforma la contabilidad bajo la dirección de la Contraloría, organismo que también se crea en este momento.

Vale la pena mencionar que el equipo de trabajo, entre otros, estaba conformado por Howard M. Jefferson como experto bancario; Fred R. Fairchild de la Universidad de Yale como especialista en impuestos; Thomas R. Searle, provenía de una compañía de contadores de New York para estudiar los métodos fiscales; el profesor Frederick B. Lugiens de Yale, como secretario y traductor, y el profesor Kemmerer, como especialista en asuntos económicos y líder de la misión.

Como se anotó antes, la Contraloría aparece con la Constitución de 1886, y se reglamenta posteriormente con la Ley 42 de 1923. Es incuestionable la creación de este organismo, el cual, en adelante, vigilaría y controlaría la utilización de los recursos que el Estado estaba manejando como resultado de la indemnización de Estados Unidos a Colombia por la separación de Panamá,

29. PAUL W. Drake. Primera misión kemmerer. Prosperidad al debe 1923-28. Revista economía colombiana.

por las bonanzas petrolera y bananera, y demás inversiones extranjeras que se avizoraban con la reforma financiera y fiscal del país, producto de las recomendaciones del profesor Kemmerer.

En lo que respecta específicamente a la Ley 42 de 1923, y lo que ella reglamenta en materia contable, citamos los siguientes artículos que ilustran sobre las facultades y detalles de sus competencias, así:

Artículo 6: El contralor general tendrá competencia exclusiva en todos los asuntos referentes al exámen, glosa y fenecimiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar fondos o bienes de la nación... y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con la manera de llevar las cuentas de la nación, la conservación de los comprobantes y el examen e inspección de los libros, registros y documentos referentes a dichas cuentas”.

Artículo 10: Llevará las cuentas generales de la Nación, incluyendo las relacionadas con la deuda pública.

No era necesario especificar que el Contralor General debía llevar las cuentas “relacionadas con la deuda pública”, porque ésta función se sobrentendía en la primera parte del artículo, Sin embargo, la indicación explícita se debió especialmente a que éstas cuentas constituían (y constituyen actualmente) un rubro bastante significativo en las finanzas del Estado (como alternativa o mecanismo de financiación del gasto público o déficit fiscal). Otros artículos de la citada ley que tratan sobre el particular, son los siguientes:

Artículo 11: El contralor prescribirá los métodos de contabilidad y la manera de rendir todos los informes financieros de cualquier Ministerio, Dirección, Servicio, Oficina, Sección u otra entidad administrativa del Gobierno.

Artículo 12: Prescribirá los procedimientos que han de seguir todos los funcionarios, empleados y agentes encargados del manejo de fondos o propiedades de la Nación, para presentar sus cuentas, formar y confrontar inventarios, así como para todo lo que se refiere a la enajenación de esos fondos o bienes, en cualquier forma que se haga.

Artículo 13: Prescribirá también la forma que deben tener los libros de contabilidad, recibos, comprobantes y todos los documentos que se refieran al recibo o desembolso de fondos, así como de cualesquiera formularios relacionados con las cuentas de los empleados o agentes de la República.

Artículo 15: Hará el exámen e inspección de los libros, registros y documentos relativos a la contabilidad nacional; efectuará la revisión y fenecimiento de las cuentas de todas las personas que manejan caudales del Tesoro Público o bienes nacionales; examinará y revisará todas las deudas y reclamaciones de la clase que fueren, que el Gobierno de la República deba satisfacer en cualquiera de sus ramos, lo mismo que los créditos existentes a favor de él.

Con la anterior reglamentación no queda duda que la autoridad en materia de contabilidad sería, en adelante, la Contraloría. Y lo que se desprende de las reglamentaciones de los informes que debían suministrar los empleados públicos, es que la prescripción de los métodos de contabilidad era eminentemente presupuestal, lo cual quiere indicar que el sistema para el procesamiento de los datos era de partida simple, y no como había sido reglamentado en el siglo XIX, en donde se expresaba que la contabilidad debía ser por partida doble, y adicional a la información presupuestal, que como antes se dijo, daba cuenta de las ejecuciones de ingresos y gastos, teniendo como referente o punto de control las programaciones iniciales.

La Ley 10 de 1930 preceptúa en su artículo 5 que *“la contraloría general ejercerá en lo sucesivo, por sí o por medio de las auditorías seccionales, el control o fiscalización de las rentas y gastos de las intendencias y comisarias, para lo cual podrá dictar las disposiciones y reglamentaciones que estime necesarias en consonancia con la ley”*.

El decreto 911 de 1932, reglamentario de la Ley 42 de 1923, en su artículo 1 preceptúa que: *“El Departamento de Contraloría será una oficina de contabilidad y control fiscal y no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización”*. Así mismo, el artículo 6 establece lo siguiente: *“El sistema de contabilidad que debe establecer el Contralor General para mostrar la situación financiera de la Nación, será de tal naturaleza que señale en cualquier momento la existencia de dinero y*

demás recursos disponibles para atender las obligaciones del fondo común, distinto del dinero y demás recursos disponibles para hacer frente a las obligaciones procedentes de empréstitos y de otros fondos especiales que cree la Ley. El dinero y demás recursos del fondo común no se usarán para atender obligaciones de ningún otro fondo, ni el dinero y demás recursos de otros fondos para atender obligaciones del fondo común". De igual forma el artículo 7 del mencionado decreto establece que "En cada ministerio habrá un oficial de presupuesto y contabilidad. Este empleado tendrá directamente a su cargo los libros y registros de presupuesto y contabilidad del ministerio y contará con el personal suficiente para ello...Será directamente responsable ante el ministro de la manera de llevar los libros, registros y cuentas, de acuerdo con la ley y sus reglamentaciones, así como de la preparación, bajo la dirección del ministro de Hacienda y Crédito Público para la preparación de la ley anual de apropiaciones, y de la presentación de cualquier otro informe o cuenta oficial que le solicite el ministro de su ramo".

En este mismo decreto se reglamenta la periodicidad mensual de los informes que el Contralor General debía rendir al Presidente de la República, los cuales debían reflejar "claramente las operaciones financieras del Gobierno Nacional, así como su situación fiscal, al expirar el periodo a que ella se refiere" (Artículo 31 – Decreto ley 911 de 1932). Tal informe mensual debía contener los siguientes elementos: 1. Una relación de las rentas recaudadas en el transcurso del año; 2. Una relación de las reservas por contratos y pedidos imputables a la vigencia en curso, segregadas por ministerio o departamento administrativo; 3. Una relación de los compromisos contraídos por el Gobierno en forma de empréstitos; y 4. Un balance, con los elementos anteriores, donde se exprese la situación fiscal y de la tesorería en las respectivas fechas.

Con lo anterior se vislumbra un sistema de contabilidad con un marcado objetivo hacia el control de los recursos monetarios, lo cual está lejos de corresponder a una información íntegra y confiable de la situación financiera, económica y social del Estado. Se exigía más de información sobre el estado del tesoro y de la deuda pública pues, al parecer, constituía la necesidad más apremiante del Gobierno como usuario de la misma. Lo que se regula en este artículo ya se había legislado con mucha anterioridad al reglamentar la materia presupuestal, es claro que se trata de lo que hoy se conoce entre los principios del sistema presupuestal como "unidad de caja". Se trataba, entonces, de respetar

las apropiaciones que se hacían de los ingresos y, así, asegurar el pago oportuno de las obligaciones que surgieran de las relaciones de intercambio de bienes o servicios.

Con la reforma constitucional de 1945 se dispone que la Contraloría General será "*una oficina de contabilidad y vigilancia fiscal*". Disposición que no era novedosa, pues ya la Constitución de 1886 había preceptuado lo mismo. Es claro que la inconformidad planteada inicialmente sobre la concentración de las funciones de fiscalización, control y manejo de las cuentas en un mismo organismo continuaba vigente.

El artículo 1 de la Ley 58 de 1946 ratifica lo que la Ley 42 de 1923 había planteado en su artículo 1, es decir, indica nuevamente la competencia del Contralor General para reglamentar en materia de contabilidad, y aclara que la información solicitada por la administración a los empleados subalternos para *cualquier efecto, en nada afectan las funciones de control fiscal ejercida por la Contraloría.*

Pese a las reglamentaciones de la contraloría en materia de contabilidad, para 1955 aún no se contaba con un adecuado sistema contable que permitiera obtener la situación financiera real del Estado colombiano, esto se nota de una lectura al libro IV del Estatuto Unificado de Vigilancia Fiscal de la Contraloría, intitulado "*Contabilidad pública gubernamental para la nación, los departamentos, territorios y municipios de Colombia*". Se manifiesta, por ejemplo, que "*la falta de estandarización de la Contabilidad de la Nación, los Departamentos y los Municipios de Colombia, ha hecho imposible hasta ahora la consolidación de las situaciones fiscales de las tres ramas del Tesoro Público, y ha impedido precisar el monto de las contribuciones de los ciudadanos y de los gastos globales e inversiones de la administración pública, representativos del patrimonio común*".³⁰

Esta preocupación fue planteada por el entonces Contralor General de la República, Coronel Alberto Ruiz Novoa, en el tercer Congreso Nacional de Contralores realizado en Bogotá, quién promovió y propuso una comisión "*que*

30. FERRO, Jaime. Introducción a la contabilidad gubernamental. Bogotá, Octubre de 1957. P. 19

estudiara y propusiera la unificación de los sistemas contables, presupuestales y fiscales en general", estudio que se sometió a consideración en la cuarta Conferencia Nacional de Contralores.

De los fundamentos del sistema adoptado cabe mencionar que:

1. *Los Balances consolidados de la Nación, los Departamentos, los Territorios y los Municipios, resumen las operaciones y situación contable de estas entidades, es decir, sintetizan su contabilidad central. Estos Balances presentados homogéneamente, se consolidarán a su turno, para formar el "Gran Balance General del Tesoro y la Hacienda Públicos".*
2. *Los Balances constan de dos partes: **Balances de las Cuentas del Tesoro**, para enfrentar los activos y pasivos corrientes, y poder deducir de su comparación la situación fiscal de los respectivas entidades gubernamentales, y **Balance de las Cuentas de la Hacienda**, en que - figurando como primer renglón la situación fiscal para enlazar la primera con la segunda parte - aparecen enfrentados los activos diferidos con los pasivos de la misma naturaleza para deducir de su diferencia el Capital de la Hacienda Pública.*³¹

Hacían parte de este balance consolidado las inversiones del fisco en entidades tales como: licoreras, teléfonos, cajas, fondos y servicios especiales, además, se incluían las cuentas de resultado de los establecimientos públicos, empresas de servicio público, etc., que administraran dineros y fondos públicos.

El sistema de registro es de partida doble, y se exceptuaban de éste a las entidades u oficinas que tuvieran poco movimiento, caso en el cual debían utilizar "el sistema de cuentas elementales de ingresos y egresos, resumidos en Estados de Caja que muestran su movimiento, acompañados de los comprobantes respectivos"³², sistema más comúnmente conocido como de partida simple.

31. FERRO, Jaime. *Ibidem*, P. 21

32. FERRO, Jaime. *Ibidem*, P. 22

Para este tiempo el panorama de la contabilidad es totalmente diferente, y los contralores muestran su preocupación por la implementación de un sistema de información que les ayude a hacer su trabajo. Aunque éste no es un sistema perfecto, sí representa un avance en la contabilidad pública. Lo que continúa preocupando es la institución autorizada para prescribir los métodos y normas de la contabilidad, tal como lo había contemplado la Ley 42 de 1923 en su artículo 11 y el Decreto Ley 911 de 1932.

En 1968, la administración del Presidente Carlos Lleras Restrepo, mediante el Acto Legislativo número 1, se pretendió segregar las funciones de auditar y llevar cuentas. El artículo 76 que trata sobre las disposiciones transitorias, reza lo siguiente: *"a. La ley determinará el organismo encargado de llevar las cuentas públicas generales de la nación. Entre tanto lo seguirá haciendo la Contraloría General de la República."*

Posteriormente, en desarrollo de esta disposición, el Congreso de la República mediante la Ley 17 del 30 de diciembre de 1972, concede facultades extraordinarias al ejecutivo para reformar las leyes y normas orgánicas del presupuesto. En virtud de estas facultades el Presidente expide el Decreto 294 de 1973, el cual en su artículo 135 preceptuaba lo siguiente: *"De la Contabilidad de la Nación. En desarrollo del artículo 76, literal a.) del acto legislativo N° 1 de 1968, y para facilitar la ejecución presupuestal, distinguiendo, además, las funciones de contabilidad y auditoría, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General del Presupuesto, llevará la contabilidad general de la nación"*. Esta disposición fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de Septiembre de 1973, por lo que continuó vigente la última parte del mencionado acto legislativo (Art. 76, lit a) y, en consecuencia, la Contraloría continuaría llevando las cuentas públicas, como lo había prescrito la Ley 42 de 1923.

Con la Ley 29 de 1975, se crea una comisión interparlamentaria que conceptuaría sobre el organismo y la forma de llevar la contabilidad de las entidades públicas; pero tal concepto no cambió en nada las cosas y, además, con la expedición de la Ley 20 del mismo año se ratificó a la Contraloría como autoridad en materia de contabilidad pública. En este sentido su artículo 29 dispuso que: *"La Contraloría General de la República prescribirá los métodos y ordenamientos contables para el registro de fondos y bienes nacionales,*

mantendrá la clasificación de bienes fiscales, balance de la hacienda, tesoro nacional, balance del tesoro; y el presupuesto nacional, estableciendo una nomenclatura de cuentas de acuerdo con la Constitución, y las normas orgánicas del presupuesto."

También esta ley dispone lo siguiente:

"Artículo 30: Los métodos de contabilidad destinados al registro de las operaciones derivadas de la gestión fiscal, las de reconocimientos de rentas e ingresos incorporados en el presupuesto y la de gastos públicos autorizados, captarán el origen, formación, utilización y resultados del tesoro nacional, como parte integrante de la hacienda nacional y, además, conservarán para tal efecto, la separación con los destinados al registro de los bienes fiscales".

"Artículo 32: Las entidades descentralizadas del orden nacional enviarán sus estados financieros a la Contraloría General de la República, según el detalle y periodo que señale el contralor para efecto de la consolidación de la operaciones presupuestarias y financieras en la contabilidad del Estado".

"Artículo 34: El balance general de la nación cortado a 31 de diciembre, que de conformidad con la Constitución Nacional presente el contralor al Congreso junto con el informe financiero anual, mostrará el déficit o superávit fiscal y comprende:

- 1. Balance del tesoro: Los saldos de las cuentas de activos corrientes, frente a los saldos de las cuentas de pasivo corriente;*
- 2. Balance de la hacienda: los saldos de los demás cuentas del activo frente a los saldos de las demás cuentas del pasivo y del patrimonio. El balance llevará como anexos el detalle de todas las cuentas en que se basa".* Se advierte en el artículo 35 de esta ley que el informe financiero a que se refiere el anterior artículo debe ajustarse a las normas de la Ley Orgánica del Presupuesto.

El artículo 51 de esta misma ley reglamenta los elementos de la denominada "cuenta general del presupuesto y el tesoro", y dispone que ésta contendrá: 1. Los estados que revelen detalladamente los reconocimientos de las rentas y recursos de capital contabilizados durante el ejercicio, con los respectivos

aumentos y disminuciones respecto de lo presupuestado; 2. Un estado comparativo de las rentas y recursos de capital y los gastos y reservas presupuestados para el año fiscal, en el que se muestre el reconocimiento de las rentas, empréstitos, gastos y reservas, superávit o déficit de la ejecución presupuestal; 3. Estado de la deuda pública al finalizar el año fiscal, clasificada en interna y externa, con su respectiva amortización de la vigencia tanto de capital como de intereses; 4. Balance de la Nación (tal como se prescribe en el artículo 34); 4. Relación detallada de gastos pagados durante el año fiscal con cargo a las reservas de la vigencia inmediatamente anterior; y 5. Las recomendaciones del Contralor General sobre dicha cuenta.

Mediante el Decreto Ley 924 de 1976 se reglamenta la estructura orgánica de la Contraloría General de la República, y en ella la "División de Contabilidad Nacional", que desarrollaría las funciones contables prescritas en el Decreto 925 del mismo año, así, por ejemplo, a las entidades vigiladas por la CGR se les prohibía contratar la elaboración de manuales de contabilidad y control fiscal, sin el visto bueno de esta institución (Art. 7, Decreto 925 de 1976), el artículo 9 del mismo decreto expresaba que: *"La Contraloría General de la República registrará, para efectos de la consolidación de la contabilidad general de la nación, las operaciones que realicen la administración nacional y sus entidades descentralizadas. Tanto el registro como la consolidación de las cuentas generales de la nación se harán mediante la aplicación de sistemas técnicos de contabilidad que prescribirá el Contralor General de la República."*

Sólo hasta 1991 se dirime la discusión que había surgido con la Constitución de 1886. Con los esfuerzos del constituyente Ignacio Molina Giraldo, de la Comisión de Cuentas de la Asamblea Nacional Constituyente, se incorporó el artículo 354 de la nueva Constitución, el cual establece lo siguiente:

"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.

PARAGRAFO. 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”.

Es importante aclarar que la responsabilidad y competencia de la Contraloría, mencionadas en este artículo, se refieren sólo a la centralización y consolidación de las cuentas presupuestales, y no, como podría entenderse, que éste organismo debe llevar la contabilidad de la ejecución presupuestal. Así lo disponen los artículos 36 y 37 de la Ley 42 de 1993 (reglamentaria del control fiscal) de conformidad con el citado artículo 354 de la C.N.

Puede decirse que en adelante se constituye una nueva etapa de la contabilidad pública. Del artículo anterior se desprende que la contabilidad “referente a la ejecución del presupuesto” es competencia de la Contraloría. Disposición bastante controvertida porque a la luz de las funciones de control fiscal asignadas constitucionalmente a este organismo, y dada la concepción que hoy se tiene del control, éstas funciones no debieron asignarse a organismos diferentes. Aunque se trata de dos sistemas de información (contable y presupuestal) con objetivos diferentes, no dejan de ser sistemas contables cuya competencia, en aras de la funcionalidad, el desentramamiento y agilidad de las funciones públicas, deben ser del Contador General, y poder así ejecutar eficientemente las funciones de fiscalización y control de los recursos públicos, asignadas en esta misma Constitución.

Con lo dispuesto en la nueva Constitución sobre el tema en cuestión, en 1993 la Contraloría General de la República, bajo la dirección de Manuel Francisco Becerra, presenta como propuesta de instrumento para procesar la información contable en el sector público, un modelo de plan de cuentas que hiciera parte de un sistema nacional de contabilidad pública, y que ayudara a revelar la realidad económica de los entes públicos. Sin embargo, la propuesta, en ese momento, parece haber tenido poco eco, pues, aún no existía la figura de “Contador General” que ordenaba la Constitución.

El avance que se tiene, hasta ese entonces, en materia de control es bastante significativo, el Contralor reconoce, en su propio diagnóstico sobre la situación contable pública, lo siguiente: “Pudo detectarse que los sistemas y métodos utilizados para el registro de las transacciones se apartan de los principios

contables generalmente aceptados, tales como la causación por ejemplo, o como la no separación de funciones, donde el mismo que maneja y recauda los bienes y los fondos es quien hace los registros³³ (La subraya es nuestra), es decir, resalta como una debilidad lo que tanto se discutió desde el surgimiento de la misma Contraloría, respecto a sus funciones de llevar las cuentas y a la vez ejercer el respectivo control.

Haciendo uso del mencionado artículo 354, el Presidente de la República, Ernesto Samper Pizano, y su Ministro de Hacienda, Guillermo Perry Rubio, mediante el Decreto 85 de 1995, dan vida a la Dirección General de Contabilidad Pública (DGCP); organismo a cargo del Contador General, y que funcionaría como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Del mismo lado se establece su estructura orgánica mediante el decreto 86 del mismo año.

La emisión del primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) por parte de la DGCP, mediante la Resolución 4444 de 1995, constituyó un acontecimiento trascendental en este nuevo periodo de la contabilidad pública. Este PGCP es, pues, el instrumento mediante el cual se canalizan las operaciones que realizan las entidades públicas. La primera parte del plan corresponde al marco conceptual de la contabilidad pública, y la segunda al modelo instrumental, conformado a su vez por el catálogo general de cuentas y el manual de procedimientos contables.

Con base en este instrumento y otras instrucciones adicionales, igualmente reglamentadas mediante resoluciones de la DGCP, que se hicieron obligatorias con su promulgación dada la potestad de regular contablemente, las entidades públicas presentan a diciembre 31 de 1995 el primer balance general, que aunque deficiente, revelaba la situación financiera económica y social de los entes públicos y, por consiguiente, del sector público en general, al realizar este organismo el proceso de agregación y consolidación de las cifras de los estados contables, tal como se dispone en la constitución.

En 1996 el Congreso aprueba la Ley 298, con la cual se crea la Contaduría General de la Nación (CGN). El artículo 1 de esta Ley ordena lo siguiente: "A

33. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. División de contabilidad nacional. Propuesta de plan contable único para el sector público de Contabilidad Pública. Imprenta de la Contraloría General de la República. Bogotá, 1993. P. 17

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

A la CGN se le asigna en esta Ley, entre otras, las siguientes funciones:

- 1. Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público (artículo 4 literal a).*
- 2. Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública (artículo 4 literal b).*
- 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 (artículo 4 literal c).*
- 4. 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 (artículo 4 literal f).*
- 5. Adelantar los estudios e investigaciones que se estimen necesarios para el desarrollo de la ciencia contable (artículo 4 literal o).*

Es de anotar que esta ley deroga las normas emitidas anteriormente, es decir, los Decretos 85 y 86 de 1995. Las normas hasta ese momento emitidas por la DGCP, que orientaban sobre el procesamiento de la información contable, continuarían vigentes hasta que la CGN dispusiera lo contrario.

Actualmente la CGN emite sus disposiciones a través de resoluciones, circulares externas, cartas circulares, y de conceptos que se convierten en doctrina contable pública de obligatorio cumplimiento para las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, las cuales deben reportar información a la CGN trimestralmente.

Por su parte, la Contraloría General de la República continúa desarrollando las actividades relacionadas con el control fiscal con el objetivo de vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos. La vigilancia de la gestión fiscal del Estado comprende el control financiero, de gestión y de resultados (artículo 267 de la C.N.). Esto significa que la contabilidad se constituye en herramienta clave para el ejercicio de esta función pública cuyo propósito es controlar los recursos y bienes del Estado. Esta es la razón por la que la CGR ha dispuesto claras directrices a sus auditores consistentes en observar y aplicar los principios y normas de contabilidad pública en sus procedimientos de auditoría y, con base en ellos, determinar la razonabilidad de la información contable y la gestión y resultados de los administradores públicos.

Entre otras, son funciones del Contralor General de la República: “1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar criterios de evaluación financiera operativa y de resultados que deberán seguirse, 2. Revisar y fenecer las cuentas...3. Llevar un registro de la deuda pública de la Nación y de las entidades territoriales...7. Presentar al Congreso de la República un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente...11. Presentar informes al Congreso de la República sobre el cumplimiento de sus funciones y certificación sobre la situación de las finanzas del Estado...13. ... Presentar a la Cámara de Representantes la cuenta general del Presupuesto y del Tesoro y certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General” (artículo 268 de la C.N.).

Queda claro que la competencia en materia presupuestal corresponde al Contralor, y en materia contable al Contador. Sin embargo, el hecho de incorporar en la contabilidad la posibilidad de que ésta refleje todo el ciclo presupuestal a través de la clase cero (0) del CGC (cuentas de planeación y presupuesto), indica que el sistema de información contable subsume al sistema de información presupuestal y, por lo tanto, revela una tendencia en el sentido de que sea el Contador General quien, en un futuro, preciba las normas presupuestales.

Con el ánimo de ejercer un control sobre la propia Contraloría, la Constitución Nacional crea la figura de auditor, de tal manera que esta Institución

de control, por sus amplias atribuciones concedidas, no se sobrelimite ni exceda en el ejercicio de sus funciones. Es así como el artículo 274 de la Constitución establece que: “La vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República se ejercerá por un auditor elegido para periodos de dos años por el Consejo de Estado, de terna enviada por la Corte Suprema de Justicia”.

La Ley 42 de 1993 que reglamenta “...la organización del sistema de control fiscal, financiero y los organismos que lo ejercen”, incorpora, entre otros, algunos elementos que son importantes desde el punto de vista de la Hacienda y la Contabilidad Pública. Se trata de los conceptos de “Hacienda Nacional”, “Tesoro Nacional”, “Bienes Fiscales” y, “Contabilidad de la Ejecución del Presupuesto”. Al respecto se transcriben los artículos 35 y 36 de la mencionada ley:

“Artículo 35. Se entiende por Hacienda Nacional el conjunto de derechos, recursos y bienes de propiedad de la nación. Comprende el tesoro nacional y los bienes fiscales; el primero se compone del dinero, los derechos y valores que ingresan a las oficinas nacionales a cualquier título; los bienes fiscales aquellos que le pertenezcan así como los que adquiera conforme a derecho.

Artículo 36: 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”.

Es pertinente indicar que los conceptos de “contabilidad general de la nación”, “presupuesto general de la nación” y “tesoro nacional”, manejados en la regulación contable y presupuestal, respectivamente, son consistentes, es decir, que sólo se entienden para las entidades que hacen parte del nivel central nacional. Así, para indicar la contabilidad, el presupuesto y el tesoro de todo el

sector público, se acuñan los términos de contabilidad pública, presupuesto público y tesoro público, respectivamente.

Por todo lo anteriormente expuesto, no es correcto afirmar que sólo desde 1991 con la Constitución política, y más precisamente desde 1995, momento en el que se decreta la creación de la Dirección General de Contabilidad Pública, se implementó un sistema nacional de contabilidad pública, pues en los siglos XVIII y XIX, aunque poco funcionales y útiles, se habían creado instituciones adscritas a las secretarías y, posteriormente, Ministerios de Hacienda y del Tesoro, que tenían bajo su responsabilidad la rendición de las cuentas públicas.

La Contraloría, por su parte, también había hecho un buen trabajo. Por tanto, no es cierto, como han afirmado algunos autores, que el modelo Kemmerer haya permanecido hasta principios de la década de los 70. Se evidencia en el estatuto unificado de vigilancia fiscal, la preocupación de la Contraloría por implementar un sistema que se ajustara cada vez más a la realidad de las entidades, para adoptarlo a mediados de la década del 50. Lo que sí puede asegurarse que perduró, desde la Ley 42 de 1923, fue el manejo integral de las cuentas y su respectiva auditoría por parte de la Contraloría.

Queda por anotar que el nuevo sistema nacional de contabilidad pública se ajusta categóricamente a las modernas corrientes del pensamiento contable y, en consecuencia, la información contable se procesa teniendo como referente a sus usuarios, bajo los postulados de confiabilidad, utilidad y confianza pública. Es indudable que la aparición de la Contaduría General de la Nación y todo el esfuerzo por ella realizado hasta ahora, representa un gran avance para la profesión y la disciplina contable.

Bibliografía

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. División de Contabilidad Nacional. Propuesta plan contable único para el sector público. Imprenta y publicaciones Contraloría General de la República. Bogotá, 1993.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. "Contabilidad de la Nación: Situación y reformas necesarias". Artículo publicado en la Revista Economía Colombiana de la CGR., Enero-Febrero. Bogotá, 1988.

Constitución Nacional de Colombia, 1991

CRUZ SANTOS, Abel. El presupuesto público colombiano. Editorial Temis. Bogotá, 1963

DRAKE, Paul W. Prosperidad al Debe 1923 - 28. En Revista de Economía Colombiana.

FERRO, Jaime. Introducción a la Contabilidad Gubernamental. Bogotá, 1956

GÓMEZ LATORRE, Armando. Antecedentes Históricos de la Contraloría. En Revista de Economía Colombiana.

GÓMEZ MEJÍA, Alberto. "Sesenta años de Contabilidad Nat". Revista Economía Colombiana.

JARAMILLO, Esteban. Memorias de Hacienda. Colección Banco de la República. Bogotá, 1989

LOPEZ GARAVITO, Luis Fernando. Historia de la Hacienda y el Tesoro en Colombia. Colección Banco de la República. Santa fe de Bogotá, 1992.

NIETO SÁNCHEZ, Edgar Fernando. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Imprenta Nacional. Santa fé de Bogotá, 1995.

ROGER GOROSTIAGA, Angel. "Contabilidad gubernamental y control". Artículo publicado en la Revista Economía Colombiana de la CGR., Enero-Febrero. Bogotá, 1988

VÁSQUEZ BERNAL, Ricardo. Marco Conceptual de la Contabilidad Pública. Memorias VIII Simposio de Contaduría Universidad de Antioquia. Medellín, 1996.