CAPÍTULO II

CONTROL FISCAL: CADENA DE VALOR DEL PROCESO AUDITOR

FISCAL CONTROL: AUDIT PROCESS VALUE CHAIN

Coautores:

30

Diana Maite Bayona Aristizábal, Abogada de la Universidad Santo Tomás - Bogotá y actual Coordinadora de la Maestría en Derecho Penal de dicha institución; Especialista en Ciencias Penales y Criminológicas de la Universidad Externado de Colombia. Candidata a Magíster en Derecho Penal de la Universidad Santo Tomás. Docente universitaria de pregrado y posgrado, e investigadora del "*Observatorio de Política Pública del Control Fiscal*" adscrito –según convenio- a la Auditoría General de la República y la Universidad Santo Tomás de Bogotá.

Edgar Alfredo Restrepo Acevedo. Administrador Público de la Escuela Superior de Administración Pública. Magister en Liderazgo y Dirección Pública de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo Madrid-España. Magister en Estudios Políticos de la Universidad Nacional de Colombia. Especialista en Alta Gerencia de la Universidad Industrial de Santander. Especialista en Gobernabilidad y Desarrollo Institucional de la Universidad de Alcalá de Henares- España. Profesional Especializado Gerencia Seccional Medellín AGR e investigador "*Observatorio de Política Pública del Control Fiscal*" adscrito –según convenio- a la Auditoría General de la República y la Universidad Santo Tomás de Bogotá.

José Lizardo Ortiz Cubillos. Administrador público de la Escuela Superior de Administración Pública. Especialista en control fiscal de la Universidad Externado de Colombia. Profesional Especializado Dirección de Recursos Físicos AGR. Investigador del "*Observatorio de Política Pública del Control Fiscal*" adscrito –según convenio- a la Auditoría General de la República y la

Universidad Santo Tomás de Bogotá.

Liliana Patricia Ortiz Ospino, Ingeniera Industrial de la Universidad del Norte, Magíster en Políticas Públicas de la Universidad de los Andes y Especialista en Gerencia y Gestión Cultural de la Universidad del Rosario. Docente investigador del campo cultural y Profesional Especializado Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico de la AGR e investigadora del *“Observatorio de Política Pública del Control Fiscal”* adscrito –según convenio- a la Auditoría General de la República y la Universidad Santo Tomás de Bogotá

Tatiana Ordóñez Vásquez. Abogada de la Universidad del Rosario. Magister en Derecho Administrativo de la Universidad Militar, Especialista en Instituciones Jurídico-Procesales de la Universidad Nacional de Colombia y Especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Santo Tomás. Profesional Especializado Auditoría Auxiliar AGR. Docente de posgrado, e investigadora del *“Observatorio de Política Pública del Control Fiscal”* adscrito –según convenio- a la Auditoría General de la República y la Universidad Santo Tomás de Bogotá.

Resumen

Como preámbulo a los elementos cardinales necesarios para la construcción de políticas públicas de control fiscal, se propone en este capítulo primero un referente legal y de regulación del control fiscal colombiano; y después los resultados concretos obtenidos de manera empírica en desarrollo de la cadena de valor del proceso auditor.

La gestión fiscal constituye uno de los fundamentos del Estado Social de Derecho. Se encamina a la protección, vigilancia, monitoreo y control de los recursos públicos que son invertidos en actividades de naturaleza económica, jurídica y tecnológica en el país y que se administran por servidores públicos y/o particulares encomendados a tales propósitos. Esta, debe velar por el cumplimiento de las condiciones normativas y operacionales de los recursos del erario en el marco de los principios orientadores de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad y valoración de los costos ambientales, entre otros.

Con la intención de determinar empíricamente los resultados obtenidos por los órganos de control fiscal, se realizó un abordaje de datos de índole cualitativa y cuantitativa a la labor de las contralorías en el periodo comprendido entre 2012 y 2017, primero siguiendo la cadena del proceso auditor. Se ha seleccionado este marco temporal, en razón a que el reporte de la información de datos se genera con un año de posterioridad a la vigencia fiscal. En consecuencia, los datos emitidos por las contralorías territoriales para los años 2018 y 2019 aún se encuentran en proceso de consolidación. Se plantean como resultado, conclusiones

y análisis de la realidad operacional del control fiscal con la esperanza que sirvan de insumo a otras investigaciones y constituyan un objeto de monitoreo por parte del Observatorio de Política Pública de Control Fiscal de la Auditoría General de la República (En adelante, AGR).

Abstract

As a preamble to the cardinal elements necessary for the construction of fiscal control policies, this chapter initially proposes a legal and regulatory reference for Colombian fiscal control; and then the concrete results obtained empirically in the development of the value chain of the audit process.

Fiscal management is one of the foundations of the Social State of Law. It is aimed at the protection, surveillance, monitoring and control of public resources that are invested in activities of an economic, legal and technological nature in the country and that are administered by public servants and/or individual entrusted to such purposes. This ensures compliance with the regulatory and operational conditions of the treasury resources within the framework of the guiding principles of legality, efficiency, economy, effectiveness, equity and valuation of environmental costs, among others.

With the intention of determining the impact generated by the public audit management bodies, a qualitative and quantitative data approach was made the work of the comptrollership in the period between 2012 and 2017, first following the audit process chain, the compensation of damage public assets in fiscal management, and later, with practical analyzes on specific issues of perception of corruption, social control, and organizational learning, with emphasis on territorial comptrollers. This time frame has been selected, because the report of the data information is generated one year after the fiscal period. Consequently, the data issued by the territorial comptrollers for the years 2018 and 2019 are still in the process of consolidation. As a result, conclusions and analysis of the operational reality of public audit management are raised with the aim that they will serve as input to other investigations and constitute an object of monitoring by the Public Policy Observatory of Fiscal Control of the General Audit of the Republic (In go ahead, AGR).

Palabras clave

Auditoría General de la República (AGR), Contraloría General de la República (CGR). Gestión de Auditoría Pública, Control fiscal, Rendición de cuentas.

Key words

General Audit of the Republic (AGR), General Comptroller of the Republic (CGR), Public Audit Management, Fiscal control, accountability

Temario: 2.1. Referentes legales del control fiscal y del proceso auditor. 2.2. Generalidades de las contralorías territoriales – contexto. 2.3. Rendición y revisión de cuentas. 2.4. Planeación y ejecución de auditorías. 2.5. Conclusiones. 2.6. Bibliografía.

Introducción

Reconocidos investigadores del fenómeno de la corrupción afirman que la estructura de las instituciones gubernamentales y los procesos políticos son factores determinantes para aumentarla o disminuirla, y que esas circunstancias explican por qué en los países menos desarrollados la corrupción resulta altamente costosa para su proceso de desarrollo (Tullock, 1989; Klitgaard, 1991; Schleifer & Vishny, 1993 y Mauro, 1993).

Esta reflexión conlleva a pensar tanto en la estructura de las instituciones gubernamentales que controlan el erario, como en los resultados e impacto de su gestión.

En Colombia, no obstante que cada entidad gubernamental procura la existencia de oficinas de control interno y de sistemas de gestión de calidad, existen organismos nacionales y locales que de manera externa ejercen control sobre sus finanzas y resultados, tarea que se posibilitó gracias a la Carta Política de 1991.

Las premisas normativas instituidas en la Constitución Política de Colombia de 1991, el Decreto 272 de 2000 y la Ley 42 de 1993, le confieren competencia a las agencias gubernamentales que controlan el fisco colombiano y constituyen el principal sustento para preguntarse: ¿Qué procesos son necesarios para realizar un ejercicio efectivo de la vigilancia y el control fiscal en Colombia? En ese entendido cobran relevancia las preguntas sobre el impacto de la vigilancia de la gestión fiscal que ejercen la Contraloría General de la República, la Auditoría General de la República y las contralorías territoriales.

Tales órganos del orden nacional y local ejercen control fiscal a través de distintos sistemas de control: financiero, de legalidad, de gestión y de resultados, de revisión de cuentas y la evaluación de control interno, de conformidad con el artículo 9º de la Ley 42 de 1993.

De ahí que, tanto la estructura del capítulo como su distribución temática se hayan concretado a la cadena del proceso auditor desde lo empírico, teniendo en cuenta que su práctica redunda tanto en el mejoramiento de la gestión de los vigilados, como en los beneficios de auditoría cuantificables y no cuantificables, para continuar en los siguientes capítulos con la gestión

frente al resarcimiento del patrimonio público dañado en ejercicio de gestión fiscal, y después a algunos análisis empíricos sobre percepción de la corrupción, la transparencia, la visibilidad y el control ciudadano, centrados en las contralorías territoriales, temas estos abordados en este y los capítulos siguientes.

En consecuencia, después del contexto legal general, se abordan primero indicadores en materia de recursos humanos y presupuesto destinados por las contralorías del país a adelantar el proceso auditor. Luego, se desarrollan indicadores sobre la rendición y revisión de cuentas; y finalmente como culminación de la cadena de valor del proceso auditor, lo concerniente a la planeación y ejecución de auditorías. El cuarto, el quinto y el sexto capítulos abordan los resultados en términos de hallazgos fiscales, procesos de responsabilidad fiscal y procesos de jurisdicción coactiva. Un séptimo subcapítulo refiere al control fiscal efectuado a la gestión ambiental. El octavo explica el mejoramiento de los sujetos vigilados tanto de la Auditoría General de la República AGR, como de las contralorías; el noveno, analiza el control social frente a la capacidad de rendición de cuenta de las contralorías territoriales a la ciudadanía, los hallazgos fiscales, visibilidad y percepción y en un último subcapítulo, la percepción de las contralorías territoriales respecto del proceso auditor de la Auditoría General de la República.

34

En ese contexto, se exponen al final del capítulo, las conclusiones obtenidas en el estudio, con la ilusión de que sean monitoreadas por el Observatorio de Política Pública de Control Fiscal AGR, tanto en su materia, como en el análisis empírico de datos y hechos que las soportan.

2.1. REFERENTES LEGALES DEL CONTROL FISCAL Y DEL PROCESO AUDITOR

Descrito como quedó a la luz de los artículos fundamento constitucional del control fiscal que adelantan las contralorías (General y territoriales) y la Auditoría General de la República, artículos 267, 268, 271, 272 y 274, es menester ofrecer, las referencias legales más importantes a título de contexto de la cadena de valor del proceso auditor cuyos resultados se explican en detalle más adelante en este mismo capítulo.

Lejos de la intención de hacer una reconstrucción histórica o del control fiscal colombiano, a título puramente descriptivo se proponen como preámbulo a los capítulos posteriores, algunas referencias generales de contexto.

Previo a ello, es de precisar que en materia de derecho comparado y evolución histórica del control fiscal en Colombia, por lo menos hasta 2007, es un referente muy importante el estudio aportado en el texto *“Eficacia del Control Fiscal en Colombia: Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones”* (Naranjo, Rodrigo, 2007).

Ahora bien, de manera muy general y puramente descriptiva, se tiene que los orígenes del control fiscal en Colombia remontan a la colonia, antes del periodo independista y republicano, con figuras unipersonales o colegiadas asignadas a verificar el gasto público, tales como: los lugartenientes, los Contadores Mayores de Castilla (1.492), Real y Supremo Consejo de Indias (1.524), Real Audiencia de Santafé de Bogotá (1.550), los visitadores de territorios, Oficiales Reales (1.593) y el Tribunal de Contadores de Cuentas o Contaduría Mayor (1.605.) (GOMEZ LEE, 2006, págs. 29-30)

A lo largo de la historia, el control fiscal se institucionalizó en una figura denominada, según el mismo autor, como: Tribunal Superior de Cuentas (1.819), Contaduría General de Hacienda (1.821), Dirección General de Hacienda y Rentas Nacionales (1.824); Contaduría General de Hacienda (1.832) alternamente creada con la Tesorería General de la de la República, separando funciones. Luego, se denominó Oficina General de Cuentas (1.850), Corte de Cuentas (1.860), nuevamente Oficina General de Cuentas (1.866); y otra vez Corte de Cuentas (1.898).

De la misma manera que las instituciones, las funciones de control fiscal se fueron adicionando en ese tiempo. Primero, la fiscalización de bienes y rentas de la corona española, luego el enjuiciamiento y sanción de los responsables de un mal manejo; imposición de multas; revisión y fenecimiento de las cuentas anuales; el examen, glosa y fenecimiento de cuentas, y el cobro ejecutivo de las deudas a favor del Estado.

Luego, por recomendación que hizo la Misión Kemmerer tras su visita a Colombia, para lograr un control fiscal mas efectivo, se expidió la Ley 42 de 19 de julio de 1923, que reorganizó la contabilidad oficial y creó el Departamento de Contraloría, como entidad independiente y a cargo de un Contralor General, al que asignó sus funciones.

El control fiscal obtuvo rango constitucional con un acto legislativo de 1945, que modificó la Constitución Política de 1886, y el siguiente texto:

Artículo 93. El artículo 209 de la Constitución quedará así:

ARTÍCULO 209

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.

El Contralor General de la República será elegido por la Cámara de Representantes para periodos de dos años. (Acto Legislativo 1, 1945)

Fue transformado después con la reforma constitucional de 1968, y en 1975 con la expedición de la ley “Por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones”. (Ley 20, 1975)

Así, después de no pocos intentos de modernización y mejora del control fiscal nacional y territorial debido a los bajos resultados obtenidos, fue con la Constitución Política de 1991 cuando se consolidó, en los artículos 267, 268, 271, 272 y 274, lo que hoy por hoy constituye el fundamento constitucional del control fiscal en Colombia, explicado en detalle en el capítulo anterior.

A finales de 1993 se organizó la estructura orgánica y funcional de la Contraloría General de la República; de la auditoría externa (hoy Auditoría General de la República) y del Fondo de Bienestar Social de la CGR: y entre otras cosas, se creó la tarifa de control fiscal para los organismos y entidades fiscalizadas, a favor de la CGR. (Ley 106, 1993)

Luego, con el Estatuto de Control Fiscal, Ley 42 de 1993 publicada en el Diario Oficial No. 40.732 de ese año, en 110 artículos se organizó el sistema de control fiscal financiero⁴, se establecieron los preceptos, los principios, los sistemas, los procedimientos y los órganos de control fiscal de los niveles nacional y territorial. Se resalta que en esta ley:

Se retomó la definición constitucional de control fiscal, como “una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles” (Art.4º)

Se definieron los principios y sistemas de la vigilancia de la gestión fiscal, dejando abierta la posibilidad de que la Contraloría General de la República (CGR) adoptara otros por reglamento especial, expuestos al inicio de éste capítulo.

Se identificaron como órganos de control fiscal, autónomos e independientes la CGR y las contralorías territoriales.

Se determinaron los sujetos de control fiscal, y se fijaron las funciones y competencias del Contralor General de la República, y de los contralores departamentales, distritales y municipales, en materia de vigilancia de la gestión fiscal.

Se definieron las características de posterior y selectivo del control fiscal, que le había otorgado

⁴ La expresión “control financiero” es una imprecisión legislativa (GOMEZ LEE, 2006) en la medida en que el control financiero es solo uno de los sistemas de control que se pueden aplicar para el ejercicio del control fiscal a la luz del artículo 9º de la misma ley: *“financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno”*.

la Constitución Política de 1991, así:

“Para efecto del artículo 267 de la Constitución Nacional **se entiende por control posterior la vigilancia de las actividades, operaciones y procesos ejecutados por los sujetos de control y de los resultados obtenidos por los mismos. Por control selectivo se entiende la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.** Para el ejercicio del control posterior y selectivo las contralorías podrán realizar las diligencias que consideren pertinentes.” (Negrilla fuera del texto) (Ley 42, 1923. Art. 5º)

Se establecieron los procesos de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva y la facultad sancionatoria de los contralores, como se explica ampliamente en el capítulo siguiente de esta misma publicación, a propósito de los resultados del control fiscal en materia de procesos fiscales y de cobro coactivo.

Por otro lado, es importante el hecho que uno de los dos órganos de control fiscal del orden nacional -la Auditoría General de la República- fue inicialmente considerado dentro de la organización de la Contraloría General de la República, como una dependencia de carácter técnico adscrita al Despacho del Contralor, denominada *Auditoría de la Contraloría General de la República* y cuyo objetivo era únicamente “ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República, de acuerdo con la Constitución y la ley”. (Ley 106, 1993)

Luego, en 1996 y en desarrollo del artículo 308 constitucional, la legislación reguló la función pública de control fiscal que ejercen las contralorías departamentales, en cabeza de los contralores departamentales, se asignó la vigilancia de su gestión fiscal a la Auditoría General de la República. (Ley 330, 1996).

En 1998, la Corte Constitucional quitó a la AGR la naturaleza de *adscrita* al Despacho del Contralor General, sentencia C-499; y se pronunció sobre la competencia de la AGR para ejercer control fiscal a las contralorías departamentales, distritales y municipales, sentencia C-110 de ese año.

Luego, con el Decreto-Ley 267 de 2000, que modificó parcialmente la Ley 106 de 1993, se efectuó una gran reforma a la estructura orgánica de la Contraloría General de la República orientada a la profesionalización del control fiscal nacional.

También se modificó la Ley 106 de 1993 con el Decreto 272 de 2000, al darle a la Auditoría General de la República (AGR) la naturaleza de órgano de control fiscal, con la autonomía jurídica,

presupuestal, administrativa y contractual que aún conserva, se organizó como entidad. Entre otras cosas, se le amplió la competencia de la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República a la de las contralorías departamentales y se le atribuyó de manera excepcional la vigilancia de la gestión fiscal “sobre las cuentas de las contralorías municipales y distritales, sin perjuicio del control que les corresponde a las contralorías departamentales, previa solicitud del gobierno departamental, distrital o municipal”, excluyendo expresamente a la Contraloría Distrital de Bogotá de dicho control. (Decreto-Ley 272, 2000)

Al respecto, la Sala Plena de la Corte Constitucional al hacer un extenso análisis de constitucionalidad de la autonomía y funciones de la Auditoría General de la República, concluyó entre otras muchas cosas, que la vigilancia de la gestión fiscal de la AGR a las contralorías municipales y distritales no es excepcional, y que no había razón para excluir a la Contraloría Distrital de su control. (Sentencia C-1339, 2000)

Ese mismo año, uno de los más fructíferos en el desarrollo normativo del control fiscal colombiano, se expidió la Ley 610 de 2000 que derogó todo lo relacionado con el proceso de responsabilidad fiscal que traía la Ley 42 de 1993; y en su lugar definió conceptos como el de gestión fiscal y daño patrimonial al Estado, los principios de la acción fiscal, el objeto y los elementos *sine qua non* de la responsabilidad fiscal, la prescripción de la responsabilidad fiscal, la caducidad de la acción fiscal y el procedimiento ordinario del proceso de responsabilidad fiscal. Conceptos que, en los próximos capítulos se abordan de manera empírica.

Esta ley, entre otras cosas, también asignó a la CGR el deber de publicar trimestral de un boletín de responsables fiscales -artículo 60-, para que no pudieran ser nombrados, posesionados o contratados por representantes legales o nominadores de entidades públicas, mientras no hubieran acreditado el pago correspondiente al fallo con responsabilidad fiscal ejecutoriado en su contra, o no hubieran sido retirados del boletín por alguna otra razón

También en el año 2000 se dispuso la supresión de numerosas contralorías. Las de los municipios y distritos que, según la Contaduría General de la Nación, no contaban con la capacidad de financiar sus gastos de funcionamiento; y se impusieron nuevas reglas para la creación de nuevas contralorías territoriales, condicionadas a que fuera en municipios y distritos de categoría especial, 1ª y 2ª (y en ésta última categoría solo los de más de cien mil habitantes). Adicionalmente, se asignó a las contralorías departamentales la vigilancia de la gestión fiscal de los municipios y distritos que no tienen contraloría municipal. (Ley 617, 2000).

Volviendo al tema del boletín de responsables fiscales, en 2002 fue incluido como causal taxativa de inhabilidad para desempeñar cargos públicos el “haber sido declarado responsable

fiscalmente” (Ley 734 , 2002), causal que, valga precisar, se repite en el artículo 42 de la Ley 1912 de 2019⁵ junto con el parágrafo que traía desde antes:

1o. Quien haya sido declarado responsable fiscalmente será inhábil para el ejercicio de cargos públicos y para contratar con el Estado durante los cinco (5) años siguientes a la ejecutoria del fallo correspondiente. Esta inhabilidad cesará cuando la Contraloría competente declare haber recibido el pago o, si este no fuere procedente, cuando la Contraloría General de la República excluya al responsable del boletín de responsables fiscales.

Si pasados cinco años desde la ejecutoria de la providencia, quien haya sido declarado responsable fiscalmente no hubiere pagado la suma establecida en el fallo ni hubiere sido excluido del boletín de responsables fiscales, continuará siendo inhábil por cinco años si la cuantía, al momento de la declaración de responsabilidad fiscal, fuere superior a 100 salarios mínimos legales mensuales vigentes; por dos años si la cuantía fuere superior a 50 sin exceder de 100 salarios mínimos legales mensuales vigentes; por un año si la cuantía fuere superior a 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes sin exceder de 50, y por tres meses si la cuantía fuere igual o inferior a 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Más adelante, respecto de las contralorías territoriales, en dos artículos se fortaleció el ejercicio del control fiscal acerca de la denominada cuota de fiscalización y se estableció un incremento en el porcentaje límite de gastos de funcionamiento de las contralorías distritales y municipales. (Ley 1416, 2010)

En 2011, con el Estatuto Anticorrupción, dentro de las “normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”, se introdujeron cambios importantes en materia de control fiscal (Ley 1474, 2011), dentro de los que se resaltan:

El Contralor General de la República y el Auditor General de la República hacen parte de la Comisión Nacional para la Modernización, creada por la misma ley.

Representantes de la Contraloría General de la República, y las contralorías departamentales, municipales y distritales hacen parte de las Comisiones Regionales de Moralización, establecidas a nivel departamental.

Todo el capítulo VIII describe, en 33 artículos, varias “medidas para la eficiencia y eficacia del control fiscal en la lucha contra la corrupción”. Se destacan:

- La creación del proceso verbal de responsabilidad fiscal, explicado en el capítulo III de esta publicación conceptual y empíricamente, en un estudio sobre la eficacia de la oralidad en proceso de responsabilidad fiscal, tomando como base la información rendida por los distintos órganos de control fiscal del país, a la AGR, entre 2012 hasta 2017.

⁵ El plazo de vigencia fue prorrogado hasta el 1º de julio de 2021 por el artículo 140 de la Ley 1955 de 2019 por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022.

- Las modificaciones al procedimiento ordinario de responsabilidad fiscal de que trata la Ley 610 de 2000.
- La realización de alianzas estratégicas entre las contralorías territoriales y la academia para ejercer control fiscal social preventivo; el control excepcional de la CGR a solicitud del Congreso; la articulación con el ejercicio de control político.
- Se somete la medición de beneficios del control fiscal que hacen las contralorías, a la verificación por parte de la AGR.
- La gran reforma a la estructura interna de la CGR, orientada a su fortalecimiento institucional. Se crearon las contralorías delegadas intersectoriales y las gerencias colegiadas departamentales. Se crearon como adscritas al despacho del contralor general, la Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción, la Unidad de Cooperación nacional e Internacional de Prevención, Investigación e Incautación de Bienes, la Unidad de Apoyo Técnico al Congreso y la Unidad de Seguridad y Aseguramiento Tecnológico e Informático.
- En materia de fortalecimiento del control fiscal territorial, la adopción de medidas para asegurar la planeación estratégica de las contralorías territoriales, la implantación del modelo estándar de control interno –MECI el sistema de gestión de calidad en la gestión pública. Además, que le impone a la CGR facilitar a las contralorías territoriales guías actualizadas de auditoria, adaptadas a sus necesidades, con su capacitación respectiva, tarea ésta que según la misma ley será verificada por la AGR.

En 2011, la Corte Constitucional reiteró lo que había precisado antes en las sentencias C-1176 de 2004 y C-499 de 1998 al afirmar que el control fiscal que efectúa la AGR a la CGR, “debe llevarse a cabo con la misma intensidad y de conformidad con los principios que rigen el control fiscal ejercido por la Contraloría frente a las restantes entidades y organismos del Estado”; y lo más importante, es que aportó los argumentos que la llevaron a concluir que es la Auditoría General de la República el órgano de control fiscal que debe efectuar control fiscal a la gestión del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República, y no ella misma a su fondo como venía ocurriendo hasta entonces. (Sentencia C-599, 2011).

Por lo mismo, los fondos de bienestar social de las contralorías territoriales, salvo la de Bogotá D.C., creados bien como establecimientos públicos con personería jurídica o bien como fondos cuenta, cuyos recursos están conformados por traslados o transferencia, totales o parciales de los presupuestos de las contralorías, así como de donaciones y/o aportes, también

son responsables de rendir cuentas y son sujetos de vigilancia de la AGR.

En 2012, varios aportes al desarrollo normativo del control fiscal colombiano. Se resalta el haber facultado a la CGR “para ejercer control posterior excepcional sobre el manejo de los recursos propios del municipio o departamento, cuando estos provengan del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, los cuales estuviesen destinados para la atención de desastres”, en el marco de la política nacional de gestión del riesgo de desastres. (Ley 1523, 2012).

También, el haberle otorgado a la CGR la vigilancia y el ejercicio del control fiscal sobre los recursos del Sistema General de Regalías (Ley 1530, 2012); y la creación de empleos de la planta temporal necesaria en la CGR para hacerlo. (Decreto 1539, 2012).

En 2013, al decidir un conflicto positivo de competencias administrativas entre la Auditoría General de la República y la Auditoría Fiscal ante la Contraloría Distrital de Bogotá Distrito Capital, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado concluyó que la competente para vigilar la gestión fiscal de la Contraloría de Bogotá D.C. es de manera expresa por la ley la Auditoría Fiscal, “sin que sea posible deducir o atribuir dicha competencia a la AGR por analogía, conexidad, extensión o afinidad.” (Concepto Sala de Consulta y Servicio Civil, 2013). Desde entonces, la de Bogotá D.C. es la única contraloría del país que no es sujeto vigilado de la AGR. Justamente por esta razón, no hace parte de los resultados del análisis empírico de la información rendida por las contralorías (Ley Estatutaria 1757, 2015) del país, en el capítulo de resultados del control fiscal en materia de hallazgos y procesos de responsabilidad fiscal y cobro coactivo, adelante en esta misma publicación.

Por su parte, tanto la Contraloría General de la República, como la Auditoría General de la República intervinieron frente a la Corte solicitando la inexequibilidad de algunos apartes de los artículos 19, 22 y 23 del Proyecto de Ley Estatutaria número 156 de 2011 Senado, 228 de 2012 Cámara, “por medio de la cual se crea la Ley Estatutaria de Transparencia y del Derecho al acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”. Su intervención fue concretamente respecto de la oponibilidad y término de la reserva legal de información relacionada con sus procesos misionales. (Ley 1712, 2014)

Por su parte, el Estatuto de la Participación Democrática en Colombia (Ley Estatutaria 1757, 2015) fortaleció de manera importante el control fiscal:

Definió en el artículo 69 la denuncia en el control fiscal, así:

La denuncia está constituida por la narración de hechos constitutivos de presuntas irregularidades por el uso indebido de los recursos públicos, la mala prestación de los servicios

públicos en donde se administren recursos públicos y sociales, la inequitativa inversión pública o el daño al medio ambiente, puestos en conocimiento de los organismos de control fiscal, y podrá ser presentada por las veedurías o por cualquier ciudadano.

Estableció en el artículo 70 el procedimiento para la atención de las denuncias de control fiscal, y fijó el término para darles respuesta. Lo hizo adicionando un artículo a la Ley 850 de 2003 que reglamenta las veedurías ciudadanas:

La atención de las denuncias en los organismos de control fiscal seguirá un proceso común, así:

- a) Evaluación y determinación de competencia;
- b) Atención inicial y recaudo de pruebas;
- c) Traslado al proceso auditor, responsabilidad fiscal o entidad competente;
- d) Respuesta al ciudadano.

PARÁGRAFO 1o. La evaluación y determinación de competencia, así como la atención inicial y recaudo de pruebas, no podrá exceder el término establecido en el Código Contencioso Administrativo para la respuesta de las peticiones.

El proceso auditor dará respuesta definitiva a la denuncia durante los siguientes seis (6) meses posteriores a su recepción. <Inciso CONDICIONALMENTE exequible>

PARÁGRAFO 2o. Para el efecto, el Contralor General de la República en uso de sus atribuciones constitucionales armonizará el procedimiento para la atención y respuesta de las denuncias en el control fiscal. <Parágrafo CONDICIONALMENTE exequible> (Negrilla fuera del texto)

- También, la misma Ley Estatutaria impuso a los órganos de control (como la AGR, la CGR y las contralorías territoriales) la obligación de destinar recursos financieros para actividades de fortalecimiento de los mecanismos de control social.
- E incluyó, como uno de los instrumentos de acción para las veedurías, el que puedan solicitar por escrito a la CGR el control excepcional; poder que sí tenía la ciudadanía desde la Ley 42 de 1993.

En esta relación normativa es menester referir a la creación, en la Contraloría General de la República, del Centro de Estudios Fiscales con el objetivo de “realizar y fomentar la investigación que soporte el conocimiento en ciencia y tecnología y a través de ella la formación de alta calidad en materia de vigilancia de la gestión y control de los recursos públicos (...)” (Ley 1807, 2016)

En el año 2018 se establecieron nuevas reglas para la elección del Contralor General de la República, requisitos y procedimientos, en desarrollo de unas etapas del proceso de selección, dentro de las cuales convocatoria pública, inscripción, prueba de conocimientos y entrevista. (Ley 1904, 2018)

- Por su parte, en materia de control fiscal, la Ley 1955 de 2019 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, entre otras cosas:
- Estableció que el Plan Plurianual de Inversiones para la paz, es sujeto de control fiscal, según las competencias de los distintos órganos.
- Asignó a la CGR el control fiscal de los recursos destinados al desarrollo del Proyecto del Aeropuerto del Café (AEROCAFÉ), ejecutados a través de un patrimonio autónomo.

En materia de acceso a la información, instituyó en el artículo 136, que:

La Contraloría General de la República para el cumplimiento de sus funciones, tendrá acceso sin restricciones a los sistemas de Información o bases de datos de las entidades públicas y privadas que dispongan o administren recursos y/o ejerzan funciones públicas.

La reserva legal de información o documentos no le será oponible a la Contraloría General de la República y se entenderá extendida exclusivamente para su uso en el marco de sus funciones constitucionales y legales.

Parágrafo 1º. Cada entidad deberá disponer de lo necesario para garantizar el suministro oportuno y en tiempo real de la información requerida por la Contraloría General de la República.

Parágrafo 2º. Además de las sanciones ya previstas en la ley, la Contraloría General de la República podrá suspender en el ejercicio del cargo, hasta por el término de 180 días y con el fin de impulsar el correcto ejercicio del control fiscal, a los servidores públicos que impidan o entorpezcan el acceso a la información, previo agotamiento del procedimiento legal administrativo correspondiente, en el cual se garantizará el derecho al debido proceso. El Contralor General de la República reglamentará la materia. (Ley 1955, 2019)

En efecto, la Contraloría General de la República reglamentó todo lo relacionado con la potestad sancionatoria fiscal de esa entidad. (Resolución Reglamentaria Orgánica REF-ORG-0029-2019, 2019)

Es propio referir en este punto, que también el Contralor General de la República reglamentó la facultad irrestricta de acceso a los sistemas de información o bases de datos de las entidades públicas y privadas que le dio la misma ley a la CGR, y le estableció los responsables, los competentes para elevar requerimientos y el término mínimo de 5 días para dar respuesta. (Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-030-2019, 2019)

- Asimismo, con esa Ley se transfirió al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la competencia para liquidar y recaudar la tarifa de control fiscal a que se hizo referencia líneas atrás en éste capítulo, creada por la Ley 106 de 1993.

Y, se revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias -durante 6 meses, es decir hasta noviembre de 2019- para reestructurar jerárquica y funcionalmente algunas dependencias específicas de la Contraloría General de la República. (Ley 1955, 2019)

- El Acto Legislativo Nro. 04 de 18 de septiembre de 2019⁶, cuyo proyecto nació a iniciativa del Contralor General de la República en desarrollo del numeral 8º del artículo 268 constitucional, introdujo reformas importantes al régimen del control fiscal colombiano, con la modificación de los artículos 267, 268, 27, 272 y 274 de la Constitución Política, dentro de las que se resaltan:

Amplió el concepto de función pública de control fiscal, al de vigilancia.

- Trasladó a la ley el deber de definir y reglamentar lo referente a las competencias entre contralorías, en observancia de los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad, el control prevalente y preferente de la CGR, el control fiscal preventivo y concomitante, y las funciones de policía judicial en ejercicio de la vigilancia y el control fiscal.
- Estableció un control fiscal concomitante y preventivo, complementario al posterior y selectivo existente, y recuperó la función de advertencia de la CGR.
- Evolucionó el concepto de sistema de valoración de costos ambientales, al de sostenibilidad ambiental.
- Dispuso que el control jurisdiccional de los fallos con responsabilidad fiscal no debe superar un año, y sometió si ejercicio a regulación legal.
- Modificó la forma de elección Auditor General de la República, en un sistema de mérito por convocatoria pública, y le amplió el periodo a 4 años.
- Determinó que las faltas temporales del Contralor General de la República ya no las suple en todos los casos el Consejo de Estado, sino que en el evento de ser mayores a 45 días, le corresponde hacerlo al Congreso.

- Elevó a rango constitucional el Sistema Nacional de Control Fiscal –SINACOF- para la

⁶ Proyecto de Acto Legislativo 39 de 2019 Senado, 355 de 32019 Cámara “*Por medio del cual se reforma el régimen de control fiscal*” (Primera vuelta). Con Decreto 1275 de 18 de julio de 2019 se ordenó la publicación del texto definitivo, con el que se busca reformar el régimen de control fiscal, en los artículos 267, 268, 271, 272 y 274 de la Constitución Política.

unificación y estandarización de la vigilancia y del control fiscal de la gestión fiscal.

- Estableció el control de advertencia como función constitucional de la CGR.
- Elevó a rango constitucional la posibilidad de imponer sanciones – del artículo 101 de la Ley 42 de 1993- a quienes no suministren información, impidan u obstaculicen el ejercicio de la vigilancia y control fiscal.

Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos de auditoría de control fiscal que hoy desarrolla la Contraloría General de la República están actualizados en cuatro guías adoptadas y elaboradas conforme a los *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, de la *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*; es decir, conforme a las Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que recomiendan el uso especializado de los distintos sistemas de control.

Para el efecto, es importante tener en cuenta que desde hace varias décadas Colombia es país miembro de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), grupo regional coordinado con la INTOSAI. Incluso, entre 2009 y 2010 la presidencia de la OLACEFS fue ejercida por el Contralor General de la República, que representa a Colombia en dicha organización.

En consecuencia, de acuerdo con los tres tipos de auditoría de control fiscal que desarrolla la INTOSAI (Auditoría de Cumplimiento, Auditoría de Desempeño y Auditoría Financiera), la Contraloría General de la República actualizó en 2017 sus procedimientos de auditoría conforme a las Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), elaboró, adoptó y puso en funcionamiento cuatro guías, así:

Principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la CGR En el marco de las normas de auditoría de las entidades Fiscalizadoras ISSAI. (Resolución Reglamentaria Orgánica REG - ORG- 0012-2017, 2017)

Guía de Auditoría de Cumplimiento como instrumento de control fiscal posterior y selectivo, en el marco de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores- ISSAI. La versión inicial (Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0014-2017, 2017), fue derogada por la Resolución (Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-022-2018, 2018), que contiene una nueva versión de la guía.

Guía de Auditoría de Desempeño, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores- ISSAI. Una versión inicial (Resolución

Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0015-2017,2017), derogada por la (Resolución Reglamentaria Orgánica RES-ORG-023-2018, 2018), que contiene una nueva versión de la guía.

Guía de Auditoría Financiera como instrumento de control fiscal posterior y selectivo, dentro de los parámetros de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI.

Por otro lado, en materia de procedimientos de auditoría, las contralorías territoriales en su mayoría han adoptado y adaptado a sus necesidades desde 2012, la Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales – GAT, construida por la Contraloría General de la República en cumplimiento del artículo 130 del Estatuto Anticorrupción, (Contraloría General de la República, 2012). Actualmente, en un trabajo conjunto, la CGR, la AGR y las contralorías territoriales están actualizando dicha guía a las Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Finalmente, la Auditoría General de la República cuenta desde hace casi dos décadas, con instrumentos metodológicos propios de la AGR plasmados en el Manual de Proceso Auditor, los procedimientos y los formatos debidamente documentados en el Sistema de Gestión de Calidad de la entidad, en proceso de actualización a las normas internacionales referidas.

2.2. GENERALIDADES DE LAS CONTRALORÍAS TERRITORIALES – CONTEXTO.

En el presente apartado se identifica la organización administrativa de que disponen las contralorías territoriales del país, para realizar la vigilancia de los recursos públicos que le han sido encomendados, haciendo un comparativo de las variaciones en la estructura en los periodos 2012 – 2017, teniendo en cuenta el tamaño de la tarea encomendada, medida según el número de entidades y la cantidad de recursos que son sujetos receptores del control fiscal.

Se circunscribe a un análisis de la estructura de las contralorías territoriales, que no incluye a la Contraloría General de la República, ni a la Contraloría Distrital de Bogotá.

2.2.1. La institucionalidad del control fiscal territorial.

En el país existen 66 contralorías, a las que les corresponde vigilar y controlar los recursos de la Nación, departamentos, entidades descentralizadas de cada nivel de gobierno y de los particulares que manejen fondos o bienes públicos, a saber;

- La Contraloría General de la República para vigilar los recursos de origen de la Nación.
- 32 contralorías Departamentales para la vigilancia de los recursos de todos los

departamentos y sus entidades descentralizadas y de 1090 Municipios⁷ que no tienen contraloría municipal.

- 5 contralorías distritales para la vigilancia de los recursos de los distritos de Bogotá D.C., Barranquilla, Cartagena, Buenaventura y Santa Marta, y,
- 28 contralorías municipales para la vigilancia de los recursos de origen de los municipios donde fueron creadas.

Por disposición constitucional, en cada departamento existe una contraloría departamental, que les corresponde vigilar las finanzas del respectivo departamento, las entidades descentralizadas que dependen de estos; además ejercen el control de los recursos en aquellos municipios que no tienen contraloría, es decir las contralorías departamentales tienen jurisdicción de control fiscal en 1088 municipios en los que no existen contralorías. Las 32 contralorías distritales y municipales ejercen vigilancia y control a los recursos de los municipios de su jurisdicción y sus entidades descentralizadas, así como a los particulares que manejan recursos públicos.

Las obligaciones constitucionales y legales que tienen las contralorías territoriales en la vigilancia del recurso público se sintetizan en:

- Vigilancia y control de la gestión de los responsables del manejo del recurso y de los particulares que manejen fondos o bienes públicos.
- Resarcir los daños al patrimonio y recaudar su monto.
- Administrar los asuntos propios de su funcionamiento.

Para el desarrollo de las anteriores funciones el esquema organizacional de las contralorías territoriales está compuesto por unidades administrativas o dependencias con funciones administrativas o misionales orientadas a lograr el cumplimiento de los objetivos y metas establecidas en los planes de la entidad. Las áreas misionales desarrollan las actividades de vigilancia fiscal a través del ejercicio auditor y el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal, con el fin de evaluar la gestión y ejecución del recurso público y procurar por el resarcimiento de los daños causados al patrimonio público, y el área administrativa que brinda el apoyo y soporte requerido por la Entidad para el cumplimiento de las obligaciones constitucionales.

A las corporaciones públicas territoriales (asambleas departamentales y concejos municipales) que cuentan con contralorías, les corresponde dotarlas de estructura organizativa, distribución

⁷ Según cifras del Departamento Administrativo Nacional de Estadística a diciembre de 2011, en el país existían 1.120 municipios, en 34 de ellos existe contraloría municipal, en el estudio no se incluye la Contraloría Distrital de Bogotá D.C.

interna de las diferentes dependencias con las funciones requeridas para cumplir con su misión constitucional y legal, así mismo, determinarles la planta de personal y escalas de remuneración correspondientes a las distintas categorías de empleo⁸.

2.2.2. Tamaño de las contralorías territoriales y alcance del control fiscal ejercido.

Las 64 contralorías territoriales⁹ ejecutaron en la vigencia 2017 un presupuesto de \$293.008.886.461, para vigilar a 3.708¹⁰ entes territoriales y entidades descentralizadas que ejecutaron en la vigencia un presupuesto por \$127.151.490.643.247. Para realizar este ejercicio de control, las contralorías cuentan con 3.293 cargos en sus plantas de personal, de los cuales 2.147 están asignados a las áreas misionales del proceso auditor y de los procesos de responsabilidad fiscal.

Tabla No. 1. Contralorías territoriales vs sujetos de control. Vigencias 2012 - 2017

Vigencia	Presupuesto de la Contraloría, compromisos (\$)	No. Total, de cargos de la Contraloría	No. Total, sujetos de control	Presupuesto ejecutado de gastos sujetos de control (\$)
2012	213.335.386.837	3.229	4.968	94.466.500.689.722
2013	230.524.923.307	3.264	4.564	93.059.892.697.717
2014	239.481.331.815	3.254	4.204	76.055.176.941.138
2015	251.212.278.217	3.238	3.657	115.501.571.433.991
2016	269.539.058.745	3.241	3.646	137.225.447.503.513
2017	293.008.886.461	3.293	3.708	127.151.490.643.247

Tabla No. 1. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

El presupuesto ejecutado por las contralorías territoriales no ha tenido variaciones significativas desde el año 2012, presentando un crecimiento promedio de 7,5%, al pasar de \$213.335.386.837 en la vigencia 2012 a \$293.008.886.461 en el 2017. Por su parte el presupuesto de los sujetos de control sobre los cuales recae el control fiscal territorial, en promedio, presentó un aumento 6.9% por vigencia, similar al aumento en el presupuesto de las contralorías. Sin embargo, ha disminuido en el número de entidades sujetas de control, debido a la depuración en la reglamentación interna que vienen realizando varias contralorías, al catalogar a las instituciones educativas como puntos de control y no como entidades sujetas de control¹¹, incidiendo en la contabilización de estos.

Las 10 contralorías de mayor presupuesto¹² concentran el 54% de los recursos totales

⁸ Artículo 65º de la Ley 42 de 1993, Diario Oficial No. 40.732, de 27 de enero de 1993

⁹ No se incluye en el análisis la Contraloría de Bogotá D.C., que no es su sujeto vigilado de la AGR.

¹⁰ Información sustentada en las resoluciones internas de cada contraloría que establecen el número de sujetos y puntos de control por auditar en cada vigencia.

¹¹ A través de reglamentación interna cada organismo de control fiscal territorial determina los puntos y sujetos de control sobre los cuales tiene competencia en el ejercicio de control fiscal.

¹² Corresponde a las contralorías territoriales de Antioquia, Medellín, Cali, Cundinamarca, Valle del Cauca, Santander, Barranquilla, Cartagena de

asignados al control fiscal territorial y le corresponde vigilar el 55% del total de los recursos de competencia de las contralorías territoriales, por su parte, las 10 contralorías con menor presupuesto¹³ tienen el 3% del total asignado y vigilan el 2% de los recursos por auditar de todas las contralorías. Indicando que existen entes de control que concentran la mayor cantidad de recursos destinados al control fiscal territorial mientras las contralorías pequeñas solo funcionan con un mínimo presupuesto.

La financiación del control fiscal territorial le corresponde a la entidad territorial donde exista contraloría a través de transferencias del sector central y cuotas de auditaje fijadas a las entidades descentralizadas. Según los datos de la tabla No. 1, para la vigencia 2017, por cada \$434 ejecutados en el nivel territorial, en promedio se destinó 1 peso para el ejercicio del control fiscal.

Según la información contenida en la rendición de cuenta, el Departamento de la Guajira es el que dedica menores recursos para el control fiscal, al asignar 1 peso por cada 1.607 de presupuesto territorial, seguido por los municipios de Cúcuta y Medellín¹⁴ y los Departamentos de Arauca y Meta, que asignan un peso por cada 800 pesos de ejecución territorial. Por su parte, los que más asignan recursos para el control fiscal son los municipios de Yumbo (Valle), Girón (Santander) y el Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que asignan 1 peso por cada 100 de ejecución territorial.

2.2.3. Estructura de las plantas de personal.

La Constitución Política de Colombia define el control fiscal como una función pública¹⁵ que vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado, además establece que dicha función debe ser ejercida por entidades (contralorías) de carácter técnico, mandato que le demanda a las contralorías un trabajo profesional y especializado para fundamentar sus evaluaciones, en técnicas y procedimientos confiables, medibles y comprobables (Restrepo, 2017, p. 78).

Para cumplir con eficiencia y eficacia la disposición constitucional, las contralorías requieren de personal calificado, que actúe con independencia profesional frente al auditado, sea objetivo e imparcial en los conceptos y opiniones que emita. Así se ha definido en la legislación internacional, en lo que concierne al equipo de auditoría, al establecer como principios

Indias, Bolívar y Tolima,

13 Corresponde a las contralorías territoriales de Girón, Vaupés, Vichada, Guainía, Dosquebradas, Soledad – Atlántico, Amazonas, Sincelajo, Popayán y Guaviare

14 En los sujetos de control de la Contraloría General de Medellín, se incluye el holding empresarial de Empresas Públicas de Medellín que el año 2017 ejecutaron recursos por 16,8 billones de pesos.

15 Artículo 267 de la Constitución Política de Colombia.

generales de la labor de auditoría en el sector público; “Los miembros del equipo que lleve a cabo una auditoría en el sector público deberán contar con las competencias profesionales, la experiencia necesaria y los conocimientos técnicos o especializados requeridos por el objeto de la auditoría,” (Bayona, 2018, p.28)

En el periodo analizado se evidencia que las corporaciones públicas han modificado la estructura organizativa de la respectiva contraloría territorial, con la justificación de profesionalizarlas y ponerlas acorde con las políticas de modernización del Estado, sin variaciones significativas en el número total de cargos.

Tabla No. 2. Composición y variaciones en las plantas de personal de las contralorías territoriales. Vigencias 2012 - 2017

Vigencia	Total, de cargos de las	Cargos áreas misionales (Proceso Auditor)		Cargos de carrera administrativa		Cargos de libre nombramiento y remoción	
		Cantidad	% Respecto del total de cargos	Cantidad	% Respecto del total de cargos	Cantidad	% Respecto del total de cargos
2012	3.229	1,598	49.5%	1,194	37%	708	22%
2013	3,264	1,622	49.7%	1,164	36%	720	22%
2014	3,254	1,598	49.1%	1,106	34%	730	22%
2015	3,238	1,569	48.5%	1,631	50%	706	22%
2016	3,241	1,568	48.4%	2,022	62%	722	22%
2017	3,293	1,581	48.0%	2,003	61%	747	23%

Tabla No. 2. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

En las vigencias analizadas, las plantas de cargos de las contralorías no han presentado variaciones significativas en el número de cargos, al igual que el personal destinado al ejercicio de tareas misionales de proceso auditor, sin embargo, en los cargos de carrera administrativa se presentó un incremento positivo al pasar de representar el 37% del total de la planta al 61%, reflejado por los concursos de carrera administrativa en las vigencias 2014 y 2015.

Los cargos de libre nombramiento y remoción representan el 23% de la planta de personal, sin embargo, en las contralorías territoriales de Soledad, Guainía, Itagüí, Girón, Floridablanca, Soacha y Envigado más del 60% de los cargos de la entidad son de libre nombramiento y remoción, generando alta rotación del personal al servicio de la Contraloría, situación que impide responden al fortalecimiento del control fiscal como organismos técnicos y especializados.

En el 72% de las contralorías, más del 60% del personal cumple funciones misionales de las contralorías, dando prioridad en el ejercicio del control fiscal, sin embargo, en las contralorías territoriales de Palmira, San Andrés, Providencia y Santa Catalina, Floridablanca, Tuluá, Atlántico, Buenaventura y Sincelejo, el personal que se dedica al control fiscal es menos del 50%.

En promedio, el 49% del personal de las contralorías están asignados a la labor misional del proceso auditor, sobre ellos recae la responsabilidad del desarrollo y ejecución de los procesos auditores en las entidades sujetas de control, aplicando los conocimientos propios de la carrera profesional requerida y las competencias exigidas en las labores de auditoría, en ese sentido, les corresponde realizar las actividades operativas para la definición de los métodos y forma de rendir cuentas a los responsables del manejo de fondos o bienes de las entidades sujetas de control, establecer y desarrollar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados logrados por los sujetos vigilados; aplicar los instrumentos y herramientas de análisis en la revisión y fenecimiento de cuentas que rinden los responsables del erario, y son quienes llevan a cabo los análisis y estudios para determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía dado al manejo de los bienes y recursos públicos.

En promedio cada funcionario asignado al área misional, le corresponde auditar 2 sujetos de control, sin embargo, en las contralorías territoriales de Arauca es de 11, Chocó de 4 Guajira de 4, Putumayo de 4 y Casanare con 4, con presupuestos mayores que el promedio nacional.

Según la naturaleza de sus funciones, las competencias y los requisitos exigidos para su desempeño, los empleos de las entidades territoriales, al igual que el de las contralorías, se clasifican en niveles jerárquicos: nivel directivo, asesor, profesional, técnico y asistencial.¹⁶

El nivel profesional con 1,457 cargos representa el 44% de la planta de personal las contralorías territoriales, los niveles asistencial y técnico representan el 34% y los niveles directivo y asesor el 22%, sin embargo en las contralorías territoriales de Antioquia, Cali, Palmira y Envigado existen más cargos en el nivel directivo y asesor que en el nivel profesional responsable del desarrollo de la tarea misional, por ello se presenta que en la Contraloría General de Antioquia existen 134 cargos directivos para dirigir 18 dependencias de la estructura organizacional de la entidad (Restrepo, 2017, p. 76), generando riesgo en la intensidad del control fiscal que ejercen a los recursos públicos, afectando de manera sensible la finalidad de las normas constitucionales y legales que rigen la naturaleza de los empleos del Estado.

2.2.4. Capacidad instalada de las contralorías frente a sus hallazgos administrativos.

En el análisis se estimaron dos datos de la capacidad instalada respecto de los hallazgos

16 Artículo 3º del Decreto 785 de 2005. Diario Oficial 45.855 de marzo 19 de 2005

administrativos (entendiendo por tales, el conjunto de todos los hallazgos independientemente de las connotaciones penal, disciplinaria y fiscal que puedan tener) por año: el promedio del número de hallazgos por auditor asignado (indicador de cantidad) y el promedio de la cuantía de los hallazgos por auditor asignado (indicador de volumen).

Tabla No. 3. Promedio del número de hallazgos por auditor asignado y de cuantía de los hallazgos por auditor asignado.

Año	Promedio de número de hallazgos por auditor (cantidad)	Promedio de la cuantía de los hallazgos por auditor (volumen) (\$)	Variación Anual en Cantidad	Variación Anual en Volumen
2012	0,88	154.186.918		
2013	0,49	103.409.884	-44,42	-32,93
2014	0,28	81.806.976	-42,84	-20,89
2015	0,27	70.032.987	-3,76	-14,39
2016	0,60	265.061.850	124,09	278,48
2017	0,50	118.173.439	-16,43	-55,42

Tabla No. 3. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

La evidencia arroja que para el período analizado el promedio de hallazgos por auditor ha ido disminuyendo, y la cuantía de los hallazgos por auditor también presenta disminución, esto sugiere de que pese a que no disminuye al mismo ritmo, ambas capacidades siguen disminuyendo en el tiempo, a excepción del 2016, confirmando que las contralorías en promedio van perdiendo capacidad instalada para cumplir con su misión, lo cual resulta un desafío importante en la efectividad del desempeño de las contralorías.

2.2.5. Ejecución presupuestal de las contralorías territoriales.

La ejecución presupuestal en las entidades públicas es un indicador de eficiencia utilizado con frecuencia en el cual se evidencia la manera en que se usan los recursos que se asignan a una institución, política, plan o proyecto teniendo en una anualidad.

La Ley 819 de 2003 “por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”, establece:

“Artículo 8°. Reglamentación a la programación presupuestal. La preparación y elaboración del Presupuesto General de la Nación y el de las Entidades Territoriales, deberá sujetarse a los correspondientes Marcos Fiscales de Mediano Plazo de manera que las apropiaciones presupuestales aprobadas por el Congreso de la República, las Asambleas y los Concejos, **puedan ejecutarse en su totalidad durante la vigencia fiscal correspondiente**”. (Resaltado fuera del texto)

Así, la ejecución presupuestal es un principio que se contempla en la normativa colombiana como una medida deseable de uso sobre las apropiaciones del presupuesto.

Por su parte, el Decreto 1957 de 2007, dispuso:

“Artículo 1°. Los compromisos presupuestales legalmente adquiridos, se cumplen o ejecutan, tratándose de contratos o convenios, con la recepción de los bienes y servicios, y en los demás eventos, con el cumplimiento de los requisitos que hagan exigible su pago. (...) Artículo 2°. De conformidad con lo previsto en el artículo 9° de la Ley 225 de 1995 y el artículo 31 de la Ley 344 de 1996, en cada vigencia, el Gobierno Nacional reducirá el presupuesto en el 100% del monto de las reservas presupuestales constituidas sobre el presupuesto del año inmediatamente anterior, que excedan el 2% de funcionamiento y el 15% de las apropiaciones de inversión del presupuesto de dicho año (Artículo 1 y 2, Decreto 1957 de 2007).

En el ejercicio realizado con las contralorías si bien se observan altas ejecuciones presupuestales, al analizar la construcción de reservas presupuestales en donde se tienen en cuenta no solo los compromisos al presupuesto, sino también las obligaciones y pagos correspondientes se evidencia rezagos presupuestales superiores establecidos en la normativa.

Frente a esta disposición el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha analizado en sus conceptos jurídicos presupuestales, el concepto de reserva presupuestal de la siguiente manera:

“De conformidad con lo expuesto se puede concluir: Los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación sólo podrán adquirir compromisos cuya ejecución, entendida como entrega de bienes o prestación de servicios, se realice en la respectiva vigencia fiscal. Si se requiere exceder la anualidad, esto es, cuando la ejecución de la obligación se inicie con presupuesto de la vigencia en curso y su objeto también se lleve a cabo en la (s) anualidad (es) siguiente (s), se debe solicitar autorización al CONFIS o a quien este delegue, para asumir dichas obligaciones con cargo a presupuestos de vigencias futuras. Los compromisos legalmente adquiridos para ser ejecutados durante la respectiva vigencia, que no se hayan podido ejecutar a 31 de diciembre, se deberán constituir como reservas presupuestales de conformidad con el artículo 89 del Estatuto Orgánico de Presupuesto. Una vez constituidas dichas reservas, se aplicará lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley 225 de 1995 y el artículo 31 de la Ley 344 de 1996, si se excede el 2% de las apropiaciones de funcionamiento y el 15% de las apropiaciones de inversión” (Minhacienda, 2011, p. 65-68)

Así, los altos rezagos presupuestales no son deseables pues constituyen un riesgo inminente para la apropiación futura de recursos, lo cual ante una situación de escasez de financiamiento, pondría en peligro la sostenibilidad de la implementación de políticas públicas y un retroceso en los avances realizados en materia de ejecución (Ortiz, 2017).

Respecto de la ejecución del presupuesto las Contralorías exhiben en general un alto porcentaje, salvo en contadas oportunidades para el período 2012-2016 muestran una ejecución inferior al 90%. No obstante, en la revisión de los requisitos de la Ley de Presupuesto Nacional donde se exige que las entidades del Estado deben ejecutar su presupuesto con

rezagos inferiores al 15% se encontró que en general este cálculo es inferior a esa proporción. Algunas de las contralorías no cumplen con este precepto legal en el período como es el caso de las contralorías de Buenaventura, Cauca, Casanare, Soledad y el Fondo de Bienestar de la Contraloría General de la República.

Estos indicadores reflejan que pese a que la generalidad de las contralorías, son eficientes en relación con la ejecución de su presupuesto, existen contralorías con rezagos presupuestales lo que no es coherente con sus solicitudes y necesidades de aumento en los presupuestos asignados.

A continuación, se presentan el cálculo de la ejecución presupuestal del período:

Tabla No.4. Ejecución presupuestal de las contralorías territoriales vigencias 2012-2016

Contraloría	% ejecución 2012	% ejecución 2013	% ejecución 2014	% ejecución 2015	% ejecución 2016
Amazonas	99,6	100,0	100,0	99,8	98,7
Antioquia	94,5	97,6	94,0	99,6	100,0
Arauca	99,1	99,2	99,1	99,1	100,0
Armenia	92,7	100,0	97,8	94,7	100,0
Atlántico	99,4	100,0	100,0	99,7	98,3
Barrancabermeja	99,9	99,8	100,0	100,0	99,8
Barranquilla	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Bello	99,6	99,2	99,4	99,5	97,0
Bolívar	95,6	92,6	87,5	96,5	99,9
Boyacá	100,0	100,0	100,0	99,9	99,9
Bucaramanga	92,8	98,8	99,8	99,6	98,6
Buenaventura	100,0	100,0	97,2	100,0	95,4
Caldas	96,3	96,8	98,1	100,0	93,5
Cali	99,7	99,9	99,7	99,9	99,8
Caquetá	99,6	99,2	97,8	99,5	98,7
Cartagena de Indias	99,9	100,0	100,0	100,0	100,0
Casanare	93,5	92,5	96,1	92,0	89,0
Cauca	92,6	87,1	80,9	72,4	68,7
Cúcuta	99,9	100,0	98,1	97,0	97,2
Cesar	98,9	100,0	100,0	99,0	100,0

Contraloría	% ejecución 2012	% ejecución 2013	% ejecución 2014	% ejecución 2015	% ejecución 2016
Chocó	91,7	100,0	100,0	100,0	100,0
Cundinamarca	98,0	98,1	98,7	98,7	98,3
Dosquebradas	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Envigado	96,9	100,0	100,0	100,0	100,0
Floridablanca	99,9	100,0	99,4	95,5	96,9
General de la República	94,0	92,5	96,0	94,5	96,3
Guainía	99,8	99,7	99,8	99,8	99,9
Guajira	95,9	90,6	95,0	84,0	92,6
Guaviare	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Huila	90,3	97,8	95,4	99,8	99,8
Ibagué	98,6	100,0	100,0	100,0	98,6
Itagüí	97,8	99,8	99,7	98,6	100,0
Magdalena	95,5	99,4	99,7	98,6	95,3
Manizales	100,0	99,7	100,0	95,5	100,0
Medellín	100,0	100,0	100,0	99,9	100,0
Meta	99,6	99,3	96,5	98,6	99,0
Montería	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Nariño	100,0	100,0	100,0	100,0	98,0
Neiva	100,0	99,3	100,0	100,0	100,0
Norte de Santander	99,1	95,7	99,4	94,4	99,6
Palmira	92,1	100,0	100,0	99,5	100,0
Pasto	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Pereira	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Popayán	100,0	99,7	99,9	97,9	99,5
Putumayo	99,6	95,5	99,2	98,1	100,0
Quindío	92,1	98,7	100,0	94,0	100,0
Risaralda	93,1	89,6	91,6	100,0	100,0
San Andrés, Providencia y Santa Catalina	100,0	100,0	100,0	100,0	92,2
Santa Marta	93,2	98,9	98,6	98,5	99,6
Santander	97,3	96,3	99,9	98,1	99,4
Soacha	100,0	99,5	100,0	99,5	99,2
Soledad	100,0	89,6	100,0	100,0	100,0

Contraloría	% ejecución 2012	% ejecución 2013	% ejecución 2014	% ejecución 2015	% ejecución 2016
Sucre	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Tolima	99,4	100,0	100,0	99,7	100,0
Tunja	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Valle del Cauca	96,9	96,9	98,6	99,2	99,8
Valledupar	93,1	99,8	99,4	99,7	100,0
Vaupés	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Vichada	99,6	100,0	100,0	99,9	99,9
Villavicencio	99,6	99,5	100,0	100,0	100,0
Yumbo - Valle	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Tabla No. 4. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

La siguiente tabla presenta los rezagos presupuestales de las contralorías del país, a los que se hizo referencia anteriormente.

Tabla No.5. Rezagos presupuestales de las contralorías territoriales vigencias 2012-2016.

Contraloría	Rezago 2012	Rezago 2013	Rezago 2014	Rezago 2015	Rezago 2016
Amazonas	0,4	5,9	0,7	1,2	5,6
Antioquia	11,8	6,5	8,8	2,0	8,4
Arauca	1,0	3,5	0,9	0,9	1,0
Armenia	7,8	1,0	2,9	5,3	0,0
Atlántico	4,5	2,9	5,7	14,0	18,6
Barrancabermeja	0,1	0,2	0,0	0,0	0,2
Barranquilla	3,5	5,6	2,9	0,7	2,0
Bello	18,9	7,0	5,4	6,7	13,6
Bolívar	7,6	15,9	21,9	11,3	4,2
Boyacá	3,9	3,4	3,2	3,6	1,6
Bucaramanga	9,3	1,3	5,9	13,3	10,7
Buenaventura	22,0	14,4	16,1	8,8	19,5
Caldas	7,0	8,5	9,3	8,8	13,5
Cali	11,4	7,3	6,6	9,6	11,0
Caquetá	0,4	1,5	8,5	0,5	1,3
Cartagena de Indias	5,0	5,2	0,2	2,0	5,4
Casanare	23,4	21,6	16,5	12,0	14,9

Contraloría	Rezago 2012	Rezago 2013	Rezago 2014	Rezago 2015	Rezago 2016
Cauca	12,0	17,5	28,3	32,2	40,7
Cúcuta	0,1	0,0	1,9	3,0	2,8
Cesar	10,6	6,0	4,3	9,3	10,7
Chocó	11,8	4,3	3,5	0,3	7,1
Cundinamarca	2,0	1,9	1,3	1,3	1,7
Dosquebradas	4,6	6,8	5,4	0,0	0,0
Envigado	7,4	8,0	3,4	3,5	1,8
Floridablanca	8,5	14,2	11,2	9,2	6,3
General de la República	11,2	11,3	7,6	25,3	9,4
Guainía	2,5	2,5	0,8	0,7	0,4
Guajira	7,7	13,6	7,8	16,3	12,4
Guaviare	0,0	2,7	3,7	0,5	1,1
Huila	13,0	6,3	7,3	3,3	3,4
Ibagué	16,6	6,2	0,0	3,1	4,4
Itagüí	5,1	3,6	3,6	2,8	7,0
Magdalena	11,6	0,8	2,6	1,4	4,7
Manizales	9,5	8,2	13,0	12,4	7,4
Medellín	1,7	1,7	1,9	2,2	2,3
Meta	2,2	2,5	4,3	2,6	1,1
Montería	6,8	4,4	1,3	2,8	4,9
Nariño	11,9	14,8	10,5	11,9	17,9
Neiva	5,8	5,6	9,8	6,2	7,7
Norte de Santander	7,9	10,9	9,4	13,1	9,7
Palmira	13,1	7,4	11,6	5,7	9,2
Pasto	3,2	2,0	2,2	2,5	2,3
Pereira	7,6	3,5	2,9	0,0	5,3
Popayán	7,3	7,4	4,0	7,6	6,0
Putumayo	11,4	13,8	9,2	7,1	12,1
Quindío	7,9	1,7	0,0	6,0	0,0
Risaralda	9,4	13,6	12,3	2,9	6,1
San Andrés, Providencia y Santa Catalina	0,8	0,2	0,0	1,8	11,7
Santa Marta	14,4	4,5	1,4	1,9	6,1
Santander	2,7	3,7	0,1	1,9	0,6
Soacha	1,9	0,5	1,3	0,5	6,7
Soledad	5,4	16,8	7,6	14,6	22,0

Contraloría	Rezago 2012	Rezago 2013	Rezago 2014	Rezago 2015	Rezago 2016
Sucre	11,4	4,8	2,1	3,2	5,9
Tolima	12,4	3,8	0,8	0,5	3,7
Tunja	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Valle del Cauca	16,5	9,6	9,8	8,3	13,8
Valledupar	11,7	0,3	1,0	0,3	6,0
Vaupés	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Vichada	4,4	0,2	0,2	0,2	2,1
Villavicencio	7,6	4,9	4,1	4,4	5,1
Yumbo - Valle	3,7	4,9	2,2	5,1	12,9

Tabla No. 5. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

2.3. RENDICIÓN Y REVISIÓN DE CUENTAS

El control fiscal es una función pública, que vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 267)¹⁷.

La ley determina quienes son sujetos de control fiscal según el nivel al que pertenecen. Son sujetos de control fiscal del orden nacional los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República. (Ley 43, 1993, art. 2), y son sujetos de control fiscal en el orden territorial los organismos que integran la estructura de la administración departamental y municipal y las entidades de este orden enumeradas en el artículo anterior. (Ley 42, 1993, art. 3).

Por mandato constitucional, dentro de las atribuciones del Contralor General de la República, están las de prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación; y revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario (Const., 1991, art. 268); y los contralores territoriales tienen tales facultades en virtud del inciso sexto del artículo 272 del texto constitucional y los numerales 1º y 2º del artículo 9º de la Ley 330 de 1996.

¹⁷ Texto igual al del artículo 4º de la Ley 42 de 1993

La revisión de cuentas es un sistema de control (Ley 42, 1993, art. 9), que consiste en el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones (Ley 42, 1993, art. 14). La ley define una cuenta como el informe acompañado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario (Ley 42, 1993, art. 15). En este punto es necesario precisar que la rendición de cuentas a la que se hace referencia es la fiscal, es decir que no es la misma rendición de cuentas a la ciudadanía, figura de control social que se aborda ampliamente en un capítulo posterior de este mismo estudio.

En la medida en que la revisión de cuentas de los órganos de control fiscal exige la rendición de cuenta de sus sujetos vigilados, para efectos de concluir sobre los resultados del control fiscal objeto del capítulo se efectuó un análisis empírico de las 43.566 rendiciones de cuenta realizadas entre el 1° de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2017 por los sujetos vigilados, según información reportada por las contralorías del país en el módulo SIA-SIREL de la Auditoría General de la República.

Gráfico No.1. Numero de sujetos de control Vs número de cuentas rendidas por vigencia

Gráfico No. 1. Elaboración Propia. Fuente: información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL- AGR

Como se aprecia en la gráfica anterior, el número de cuentas rendidas por vigencia es mayor que el de sujetos vigilados; que en total fue de 23.547. Se calcula que cerca el número de cuentas rendidas supera al de sujetos de control, en un 46% durante el periodo de estudio, 2012-2017. Esa relación porcentual puede ser atribuible a varias razones, i) Los sujetos vigilados presentan durante la vigencia, complementos, ajustes o correcciones a rendiciones de cuentas de años anteriores; ii) Los sujetos vigilados presentan rendición de cuentas de años anteriores (de forma extemporánea) durante la vigencia que es posterior; iii) Las contralorías efectúan solicitudes de rendición de cuentas adicionales. Al respecto, es de tener en cuenta que, aunque cada contraloría prescribe de forma autónoma, las políticas, procedimientos métodos y periodicidad con que sus sujetos vigilados rinden su cuenta, de las cuentas rendidas en el periodo de estudio se puede concluir que, por lo general los sujetos vigilados rinden cuenta anual o semestralmente, e incluso de forma trimestral en una contraloría territorial, y bienal en otra.

No obstante, no derivarse de la información reportada por las contralorías a la Auditoría General de la República en el módulo SIA SIREL el grado de cumplimiento del deber de rendir cuentas, la tendencia del porcentaje en el que el número de cuentas rendidas supera el de sujetos vigilados entre 2012 y 2017, indica en términos generales que los sujetos de control cumplen el deber de hacerlo.

60

Por otro lado, el estudio especializado que efectúan las contralorías a los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por sus vigilados durante un período determinado -es decir de las cuentas- supone un pronunciamiento con el cual se califique la gestión fiscal por los sujetos vigilados, en condiciones de economía, eficiencia, eficacia, equidad y valoración de los costos ambientales. Es lo que se denomina pronunciamiento de la cuenta, que puede ser de fenecimiento o no fenecimiento. Si con posterioridad a la revisión de cuentas de los responsables del erario aparecieran pruebas fraudulentas o irregulares relacionadas con ellas, se levantará el fenecimiento. (Ley 42, 1993, art. 17).

Las contralorías también dictaminan sobre la ejecución presupuestal, estados financieros, y esa opinión puede ser con razonabilidad o no razonabilidad según la conformidad con la normatividad presupuestal aplicable; y con abstención, o con salvedades según el grado de incorrecciones o limitaciones al control encontradas.

2.3.1. Cobertura y capacidad instalada de las contralorías territoriales para la revisión de las cuentas recibidas.

Respecto de la cobertura y capacidad instalada de las contralorías territoriales para la revisión de las cuentas recibidas se observó que durante el período analizado hubo un aumento sostenido en la proporción promedio de revisión de las cuentas por parte de las contralorías a

sus sujetos vigilados, pese a esto la media de la capacidad de las contralorías en el volumen de revisión de las cuentas, solo alcanza el 50%.

De otro lado, los dictámenes razonables no superan el 30% de las cuentas revisadas, lo cual resulta preocupante no solo por la capacidad instalada de las contralorías, que se nota insuficiente, sino también por los resultados de los sujetos vigilados que controlan. En condiciones mejores, frente al flagelo de la corrupción, este indicador como mínimo debería superar el 50%, sin embargo, en Colombia existe un desafío de las entidades territoriales en conseguir dictámenes razonables por parte de los entes de control que las vigilan.

Tabla No.6. Cuentas revisadas y fenecidas del total de las cuentas revisadas

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
% Cuentas Revisadas	45,6	43,6	40,4	43,3	48,1	50,4
% Cuentas Fenecidas	23,4	19,8	21,1	25,9	25,6	28,3

Tabla No. 6. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

Gráfica No.2. Cuentas fenecidas y no fenecidas del total de las cuentas revisadas

Gráfica No.2. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

2.3.2. Traslados a proceso sancionatorio, relacionados con rendición de cuenta.

Como consecuencia del control fiscal que efectúan las contralorías se pueden generar hallazgos relacionadas con el deber de los sujetos vigilados de rendir cuentas como por ejemplo no comparecer a las citaciones; no rendir las cuentas o informes exigidos, o no lo hacerlo en la forma y oportunidad establecidas; incurrir reiteradamente en errores u omitir

la presentación de cuentas e informes; que se les determinen glosas de forma en la revisión de sus cuentas; o de cualquier manera entorpezcan o impidan el cabal cumplimiento de las funciones asignadas a las contralorías o no les suministren oportunamente las informaciones solicitadas (Ley 42, 1993, art. 101).

Del total de hallazgos administrativos identificados entre el 1º de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2017, se reconocieron 19.358 procesos con incidencia sancionatoria. La mayoría de los hallazgos de esta naturaleza se encuentra relacionados con, i) la ausencia de rendición de cuenta en el periodo exigido por la contraloría correspondiente (rendición extemporánea) o la rendición de forma parcial; ii) la remisión incompleta o ausencia de remisión de la información solicitada por el equipo auditor; iii) el incumplimiento de las actividades dispuestas en los planes de mejoramiento de vigencias anteriores; iv) el incumplimiento de las responsabilidades legales y operativas en el desarrollo de la función pública.

Por ejemplo, durante la vigencia 2017 se identificaron 3.265 procesos con incidencia sancionatoria (fecha del auto de apertura del proceso) relacionados con cuentas, de los cuales, 987 se relacionaron con incumplimientos a la normatividad legal existente para el proceso de rendición o de entrega de información, 761 aluden al incumplimiento de puesta en marcha de los planes de mejoramiento de vigencias anteriores 689 se relacionaron con presentación extemporánea de cuentas o de información solicitada (se rindieron cuentas de vigencias anteriores), 269 por remisión incompleta de informes o información de cuenta, así:

Gráfico No.3. Hallazgos sancionatorios relacionados con el deber de rendir cuenta a los órganos de control fiscal

Gráfico No. 3. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

En contraste con la totalidad de hallazgos administrativos, aquellos con incidencia sancionatoria representan el 6,9%. No obstante, es importante resaltar que presentar cuentas de forma incompleta, extemporánea o no presentarlas, implica una afectación al proceso de vigilancia fiscal adelantado por las contralorías. Si bien pueden a primera vista parecer aspectos meramente formales, hay debilidades de esa naturaleza que impiden u obstaculizan a los órganos de control hacer su trabajo, e incluso podrían eventualmente ser indicio de detrimento al erario, o de situaciones con presunta incidencia penal o disciplinaria.

Lo cierto es que la importancia del proceso auditor en la revisión de cuentas presentadas por los sujetos auditados es tal que, dentro del periodo examinado, se identificó una reducción de hallazgos administrativos, pasando de 59.565 en 2012 a 41.047 en 2017 y de hallazgos con incidencia sancionatoria pasando de 4.150 en 2012 a 3.265 en 2017. Esta disminución en el número de hallazgos obedece, en gran parte, a los planes de mejoramiento que se fijan una vez culminan los procesos de auditoría y a las recomendaciones que efectúa el grupo auditor durante la misma.

Por tanto, la revisión periódica de las rendiciones de cuenta de los sujetos vigilados permite que se intervenga positivamente en el ambiente institucional, logrando ajuste de los procedimientos mal efectuados, corrección de las actuaciones, mejora en las actividades propias de los sujetos vigilados y como consecuencia de ello, homogeneidad en la consolidación y presentación de la información legal, técnica, financiera y contable.

2.4. PLANEACIÓN Y EJECUCIÓN DE AUDITORÍAS.

2.4.1. Lo planeado versus lo ejecutado.

Siguiendo la cadena de valor del proceso auditor, la planeación de auditorías que hacen las contralorías del país reposa en el plan de auditorías, entendido como la programación anual de las auditorías que cada contraloría planea adelantar a la gestión de sus sujetos vigilados. El plan de auditorías lo elabora cada contraloría teniendo en consideración factores como la cantidad de sujetos vigilados a cargo, no es lo mismo un plan de auditorías para la Contraloría Departamental de Antioquia que para la Contraloría Departamental del Vichada, o para la Contraloría General de la República que para la Contraloría Municipal de Itagüí; la cantidad de presupuesto asignado para el desarrollo de las actividades de vigilancia fiscal; la capacidad instalada en materia de recurso humano para hacer auditoría; el análisis de impacto y frecuencia de los riesgos que efectúe previamente la contraloría a sus vigilados; los informes de auditoría anteriores, las denuncias o quejas provenientes de la participación ciudadana, entre otros.

Para el efecto de concluir en términos de cumplimiento de lo planeado, el análisis de la información reportada por las 66 contralorías durante el periodo en estudio (vigencias 2012-2017) permitió concluir lo siguiente.

Gráfico No. 4. Número de auditorías programadas Vs número de auditorías ejecutadas por año vigencias 2012-2017.

Gráfico No. 4. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

En términos generales, durante el periodo examinado, existe una relación directamente proporcional entre las auditorías que se programaron y las auditorías que se ejecutaron, por lo que podría inferirse que las contralorías cumplen con sus cronogramas de trabajo en lo relacionado con la vigilancia de la gestión fiscal; incluso, existen vigencias en las que el número de auditorías ejecutadas excede al número de auditorías programadas tal y como ocurre en los años 2013, 2014, 2015 y 2017.

Se evidencia una disminución en relación con el total de auditorías programadas y ejecutadas desde el 2012 al 2017. Ello puede ocurrir porque, por ejemplo, en el año 2012 existían 4546 sujetos vigilados mientras que en 2017 existían 3985, lo que significa que se redujo el número de sujetos vigilados en un 12.3% para el último año de análisis.

La reducción del número de sujetos vigilados corresponde a su vez, a que las contralorías han identificado mejor la diferencia entre estos y los puntos de control, adjudicando la categoría de punto a entidades que antes se inventariaban como sujetos. Esto ocurrió, por ejemplo, con las instituciones educativas. Algunas contralorías del país, dentro de su autonomía, dejaron de

considerarlas sujetos, y pasaron a contarlas como puntos de control, variando así el número de sujetos vigilados.

Para el periodo 2012 se ejecutaron 5.803 auditorías. Las contralorías que evidencian mayores ejercicios de auditoría fueron, Antioquia con 859, General de la República con 739, Cundinamarca con 241 y Santander con 221. Por su parte, las Contralorías con menores registros de ejercicios de auditoría fueron Amazonas con 3, Guainía con 4, Soacha con 6 y Cúcuta con 7.

En la medida en que el cumplimiento de lo planeado también depende de la asignación presupuestal, desde esa óptica se analizó la información rendida y se encontró que las contralorías con mayores recursos asignados (54% del total asignado al control fiscal territorial y que vigilan el 55% de los recursos), son aquellas que presentan la mayor cantidad de auditorías ejecutadas, en tanto que las de menor presupuesto (7% del total asignado que vigilan el 2% de los recursos a nivel nacional) son las de menores auditorías ejecutadas.

Llama la atención, que en el periodo analizado se presentan variaciones considerables en algunas contralorías. Variaciones por encima en el número de auditorías regulares ejecutadas por vigencia. Por ejemplo, la contraloría Distrital de Buenaventura, durante los años 2014 y 2015 se ejecutaron 129 y 147 auditorías respectivamente, pasando de ejecutar 11 (habiendo programado 11) en 2012 y a ejecutar 11 (habiendo programado 14) en 2017. Lo mismo ocurre con las Contralorías Departamentales de Guainía, y Guaviare en 2015 y Magdalena, Quindío y Risaralda en 2017.

También se presentan variaciones por debajo en el número de auditorías regulares ejecutadas por vigencia. Así se evidencia por ejemplo en la Contraloría Departamental de Caldas, en la que para el año 2012 se ejecutaron 113 auditorías (habiendo programado 113) mientras que en 2014 y 2015 se ejecutaron 48 y 41 auditorías, respectivamente, y en el año 2017 se ejecutaron 140 (habiendo programado 140). Igual situación se presenta con las Contralorías Departamentales del César y el Chocó entre el 2014 y el 2015, y la Contraloría Municipal de Popayán en las vigencias 2013 y 2014.

Por su parte, algunas Contralorías evidencian saltos de menos a más auditorías ejecutadas en periodos corto de tiempo (entre una o 2 vigencias). Es el caso de la Contraloría Departamental de Cundinamarca entre el 2014 y el 2016, pasando de 0 auditorías ejecutadas en el 2014 a 518 en el 2016. Lo mismo ocurre con la Contraloría Departamental de Huila y Municipal de Itagüí en las vigencias 2015 y 2016 y la Contraloría Departamental del Cauca entre 2014 y 2016. Contrario sensu, algunas contralorías evidencian saltos de más a menos auditorías en periodos

cortos de tiempo. Así lo evidencian los reportes del sistema para la Contraloría del Municipio de Floridablanca que pasó de ejecutar 483 auditorías en 2015 a ejecutar 11 en 2016.

El cotejo entre el primer año de análisis (2012) y el último (2017) nos permite identificar que, se ha presentado una disminución en la ejecución de auditorías por parte de algunas contralorías territoriales tales como, Santander, Medellín, Manizales, Magdalena y Antioquia; así mismo, un aumento en la ejecución de auditorías por parte de las contralorías ubicadas en los Departamentos de Boyacá, Cundinamarca y Valle del Cauca.

Esto podría ocurrir por la existencia de traslados misionales de unos a otros territorios dada la necesidad de contar con personal suficiente para el cabal cumplimiento de los planes de auditoría.

Las contralorías de Girón y Sincelejo no muestran datos ni de programación ni de ejecución de auditorías durante los años analizados porque fueron recientemente creadas; Bogotá no presenta información para los años 2016 y 2017. La Contraloría con mayor ejecución de auditorías corresponde a la del Departamento de Antioquia con un total de 7.040 en el periodo objeto de estudio. Un comparativo de las vigencias de estudio (2012-2017) en los extremos de auditorías programadas y ejecutadas es:

Gráfico No. 5. Auditorías programadas y ejecutadas por contraloría a nivel nacional 2012

Gráfica No. 5. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

Gráfico No. 6. Auditorías programadas y ejecutadas por contraloría a nivel nacional 2017

Gráfica No. 6. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR. Elaboración propia.

2.4.2. Cobertura de los recursos auditados en desarrollo del criterio de selectividad

En relación con el marco legal señalado por el artículo 9º de la ley 42 de 1993, específicamente en la aplicación de los sistemas de control para el ejercicio del control fiscal, se esbozan algunos elementos de análisis sobre las herramientas disponibles en el ejercicio de la vigilancia de la gestión fiscal por parte la Contraloría General de la República y de las Contralorías Territoriales en Colombia.

En este sentido, si bien cualquiera de los sistemas de control referidos, puede dar cuenta de lo logrado por los sujetos de control fiscal, el análisis centrará la atención en gestión y de resultados.

Al respecto, es importante tener en cuenta tener en cuenta los conceptos desarrollados en el artículo 5 de la misma ley, que en alusión al artículo 267 Constitucional, estableció por control selectivo “la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.”

Dado que este criterio de selectividad se aplica al gestor fiscal para un período determinado sobre la administración y manejo de recursos públicos, los resultados de que trata este capítulo, y desde la planeación y ejecución del proceso auditor, intentaremos cualificar la cobertura de los recursos auditados frente a los recursos objeto de vigilancia en la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales.

Este elemento objeto de análisis propone un tema de reflexión frente a la problemática del control fiscal micro en Colombia: ¿La cobertura de los recursos auditados en desarrollo del criterio de selectividad, incide en los resultados del control fiscal?

Para abordar este elemento de estudio, se tomaron dos casos objeto de análisis: uno para realizar un examen a los recursos auditados por la Contraloría General de la República (CGR) sobre el sistema general de regalías, período 2012-2017; y otro sobre la evaluación de los recursos auditados por las contralorías territoriales.

Para el primer caso la fuente de información fue el informe final de la auditoría regular realizada por la Dirección de Control Fiscal de la Auditoría General de la República, a la gestión adelantada por la Contraloría General de la República en la vigencia 2017.

Para el segundo, se tomó la información de la rendición de cuenta presentada por las contralorías territoriales en el período 2012-2017 en el módulo de rendición de cuenta SIA-SIREL de la Auditoría General de la República. De allí, se tomaron como datos de evaluación

los formatos F20, sección 1: sujetos de control y presupuestos de gastos; y F21: sección 8: sujetos de control y presupuestos auditados. Del primer formato se tomó la información de los presupuestos de gastos de las entidades sujetas de control de las contralorías territoriales; y del segundo, la de los presupuestos auditados por parte de las contralorías territoriales respecto de sus sujetos de control.

2.4.3. Estudio de caso: Porcentaje de recursos auditados por la Contraloría General de la República al Sistema General de Regalías.

El primer caso el análisis se orientará a partir del diseño de un indicador de eficacia, centrado en el porcentaje de recursos auditados por la Contraloría General de la República al Sistema General de Regalías. De la normativa relacionada para esta fuente de recursos, señalada principalmente por el artículo 267 de la Constitución Política, los artículos 1, 2 y 4 de la ley 42 de 1993 sobre la competencia de la vigilancia; y la ley 1530 de 2012 sobre la regulación, organización y funcionamiento del sistema de regalías, se identifica el siguiente escenario.

La relación de los recursos auditados y el examen realizado se resume, según el informe de auditoría referido, de la siguiente manera:

Recursos auditados vigencia 2011 y anteriores (antiguo sistema, inflexibilidades, FONPET).

Recursos auditados vigencia 2012 (SGR).

Recursos auditados bienio 2013-2014 (SGR).

Recursos auditados bienio 2015-2016 (SGR)

Recursos auditados bienio 2017-2018 (SGR)

Se desprende del mismo informe, que se identificó un universo de recursos asignados por valor de \$27.203.307.908 de los cuales se auditó el 73,8% por valor de \$20.075.586.865.584. De este valor el 71% corresponde a una auditoría financiera; el 2,7% a auditorías por asunto (procedimiento especializado para el SGR) y de cumplimiento, las cuales se orientaron a la evaluación de resultados de proyectos y contratos suscritos y ejecutados por las entidades territoriales. Respecto de la cobertura en sujetos de control el informe expresa que dicha cobertura en cabeza de la Contraloría Delegada Intersectorial para el Sistema General de Regalías, se auditaron 147 entidades territoriales de un total de 1.154 (32 departamentos y 1.122 municipios incluido el Distrito Capital), lo cual equivalente al 12.74%.

En el siguiente cuadro se pueden observar los datos de cobertura para este sector.

Tabla No. 7. Cobertura de auditoría sobre presupuesto entidades, año 2017

Tipo de Auditoría	Valor auditado(\$)	Porcentaje de cobertura
Financiera	19.349.276.079.489	71,1%
Por asunto	649.124.899.897	2,4%
Cumplimiento	77.185.886.198	0,3%
Desempeño	0	0,0%
Valor no auditado	7.127.721.042.429	26,2%
Total, auditado	27.203.307.908.013	100%

Tabla No. 7. Elaboración Propia. Fuente: Papeles de trabajo Proceso Auditor CGR 2017.¹⁸

De la información estadística citada, y frente a los elementos determinantes que sirven de soporte para evaluar el grado de representatividad de los resultados obtenidos por el control fiscal aplicado al Sistema General de Regalías, es necesario considerar entre otros escenarios los siguientes:

- Las expectativas de la ciudadanía e interés de la población objetivo.

En atención a lo consagrado en los artículos 23 y 58 de la ley 1530 de 2012 y sus modificaciones, en especial del decreto 1077 de 2012, la participación ciudadana y control social, de un lado, y las características de los proyectos de inversión, de otro, representa una condición garantista del Estado y sus Entidades frente a las necesidades de tipo social, económico o ambiental de la población. Sobre este aspecto, y aunque la auditoría ejecutada por la Auditoría General de la República no da cuenta en su evaluación del control aplicado por la Contraloría General a los procedimientos participativos de elaboración y presentación de los proyectos elegibles al sistema general de regalías, es claro que el instrumento de ejecución del sistema son los proyectos de inversión y de la ejecución de los recursos la celebración de contratos o convenios¹⁹.

- La competencia de vigilancia y control fiscal del sistema general de regalías.

Desde el artículo 267 de la Constitución Política, la ley 42 de 1993, y el artículo 152 de la ley 1530 de 2012, es clara la competencia de la Contraloría General de la República para ejercer la vigilancia a la gestión de los recursos del sistema general de regalías. Uno de los temas que llama la atención en relación con esta competencia de vigilancia fiscal, frente a los resultados del control fiscal aplicado, reside en la asignación de recursos a la Contraloría General de la República por ésta última norma, la ley 150 de 2012, para financiar la labor de vigilancia fiscal a los recursos del sistema general de regalías, hecho que motivaría varios interrogantes: ¿Cuáles

¹⁸ Informe final, auditoría regular a la Contraloría General de la República – CGR, vigencia fiscal 2017. Dirección de Control Fiscal, PGA 2018, pág. 67, núm. 2.5.2.2.

¹⁹ Artículo 93 de la ley 1530 de 2012, Ejecución Presupuestal.

eran los resultados de esta vigilancia de control antes de la entrada en vigencia de la ley? y ¿qué valor agregado se generó comparativamente desde el 2013 en los controles aplicados al sistema general de regalías con los nuevos recursos asignados a la Contraloría General? Aunque estos temas no son objeto de estudio en este documento sí podrían asociarse en otros análisis para evaluar los resultados del control fiscal.

- Control de gestión y control de resultados.

En atención a los preceptos definidos en el artículos 12 y 13 de la ley 42 de 1993, estos dos sistemas de control tienen una relación directa con la evaluación del impacto del control aplicado a un sujeto de control o, de la evaluación a la gestión desarrollada en la ejecución o manejo de un recurso público. Así:

Artículo 12. El control de gestión es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.

Artículo 13. El control de resultados es el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un período determinado.

Se desprende de lo anterior, que el resultado alcanzado por la Contraloría General de la República en el control fiscal aplicado a los recursos del sistema general de regalías en el período 2012-2017 es bajo, resultado señalado de esta forma en el informe de auditoría comunicado por la Dirección de Control Fiscal de la Auditoría General de la República, el cual cita que tal calificación se soporta en la orientación y propósitos de las nuevas guías de auditoría, en particular la de cumplimiento.

Esta cobertura o resultado de control, considerando las necesidades de la población en materia de salud, educación, agua potable, medio ambiente, entre otros, de 1.122 sujetos vigilados no es la más representativa. El 2.7% de vigilancia logrado con las auditorías ejecutadas por asunto y de cumplimiento, que en recursos representa \$726 mil millones de 27.2 billones, muestra un impacto bajo frente al volumen de los recursos objeto de vigilancia y frente a las expectativas de la población que técnicamente podrían compararse con el indicador de NBI.

Dado este resultado de control, se puede inferir que la selectividad o muestra planeada en cualquier proceso auditor, tratándose de variables cuantitativas, es determinante para impactar positivamente el objeto a auditar; y para el caso del control fiscal está claramente definida la correlación tanto conceptual como normativa, entre la técnica del muestreo y la evaluación de los recursos a través de los procedimientos y/o modalidades de contratación

pública. Es decir, que no obstante la integralidad o especificidad de los procesos auditores, en los que se pueden evaluar procesos estratégicos, de apoyo o misionales, es en la contratación donde se materializa buena parte de la gestión fiscal. Este resultado de análisis se realiza en consideración al numeral 3.1.7 - Muestreo, de la “Guía de auditoria de cumplimiento de la Contraloría General de la República, marco de las normas de auditoria de las entidades fiscalizadoras ISSAI”.

2.4.4. Porcentaje de recursos auditados por las contralorías territoriales.

Para el segundo caso de análisis, el de la evaluación de los recursos auditados por las contralorías territoriales, se tomó como indicador de referencia el porcentaje de recursos auditados por las contralorías territoriales a fin de identificar la medición de la cobertura de la vigilancia fiscal en términos de recursos públicos.

Como ya se enunció anteriormente, la información consultada corresponde a los datos de los formatos F20 y F21 del sistema de rendición electrónico de cuentas SIREL de la Auditoría General de la República, presentados por las contralorías territoriales en el período 2012-2017.

Para el análisis se tomaron tres tablas, la primera de comparación entre los presupuestos de gastos objeto de vigilancia y los presupuestos auditados; la segunda sobre la calidad de la información reportada; y la tercera sobre la comparación entre los presupuestos de gastos objeto de vigilancia y los presupuestos auditados con datos depurados.

De la primera tabla, de los presupuestos de gastos objeto de vigilancia y los presupuestos auditados, y por tratarse de a un indicador de eficacia, se procedió a la comparación entre los datos del presupuesto de gastos como universo o dato de referencia y el presupuesto auditado como dato de comparación. La tabla citada muestra la siguiente información:

Tabla No. 8. Porcentaje de recursos auditados por las contralorías territoriales

Año	Presupuesto gastos (\$)	Presupuesto auditado (\$)	Porcentaje auditado
2012	109.634.624.689.891,00	54.103.425.017.232,20	49,35%
2013	137.067.509.597.717,00	76.989.491.268.926,30	56,17%
2014	107.283.487.061.168,00	94.966.184.255.001,10	88,52%
2015	115.501.571.433.991,00	169.890.292.943.780,00	147,09%
2016	137.225.447.503.513,00	163.283.920.561.499,00	118,99%
2017	141.956.176.295.575,00	113.480.833.415.813,00	79,94%

Tabla No. 8. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

Para cada vigencia se registra la información consolidada de todas las contralorías territoriales,

entre departamentales, distritales y municipales. En las vigencias 2015 y 2016 se presenta una inconsistencia representada por una mayor cantidad de recursos auditados frente a los recursos objeto de vigilancia, caso en el cual, el escenario de mayor cobertura alcanzaría máximo el 100%. Esta situación exige una revisión de las características de calidad de la información reportada, hecho que se desarrolla en la siguiente tabla.

Datos validados, rendición de cuentas.

Frente a la condición de la cuenta rendida, los casos representados por valores de presupuestos auditados superiores al valor de los presupuestos de gastos se consideran solamente para los propósitos de este estudio como datos inválidos. Tal situación obedece a un presunto error de rendición de la cuenta, bien sea por la falta de actualización de la información o por error al momento de realizar el registro de datos. Los casos corresponden a la cuenta rendida por 62 contralorías para el período 2012-2016, y de 63 contralorías para el año de 2017, con una afectación promedio del 30%. De manera específica se presentaron 12 en el 2012; 12 en el 2013; 13 en el 2014; 17 en el 2015; 21 en el 2016 y 21 en el 2017. La afectación general se puede apreciar en la siguiente tabla:

Tabla No. 9. Datos validos tomados de le rendición de la cuenta.

Año	% de datos válidos	% de datos no válidos
2012	69,23%	30,77%
2013	74,47%	25,53%
2014	76,36%	23,64%
2015	69,09%	30,91%
2016	66,13%	33,87%
2017	64,41%	35,59%

Tabla No. 9. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

Porcentaje de recursos auditados, contralorías territoriales con datos validados. Tomando como información de análisis los datos de las cuentas rendidas de manera razonable, decir aquellas cuentas con datos de presupuestos auditados iguales o inferiores a los presupuestos de gastos, el porcentaje de contralorías ubicadas en los rangos de vigilancia desde 0 a 10%, y desde 70.1 a 100% se pueden apreciar en la siguiente tabla.

Tabla No. 10. Rango porcentual de recursos auditados / porcentaje de contralorías por cada rango.

Año	0-10% (*)	10,1-20% (*)	20,1-30% (*)	30,1-50% (*)	50,1-70% (*)	70,1-100% (*)	Total auditado	Sin datos	Total
2012 (**)	9,68%	3,23%	3,23%	1,61%	8,06%	17,74%	43,55%	56,45%	100,00%
2013 (**)	12,90%	8,06%	4,84%	6,45%	9,68%	16,13%	58,06%	41,94%	100,00%
2014 (**)	16,13%	6,45%	8,06%	8,06%	8,06%	20,97%	67,74%	32,26%	100,00%
2015 (**)	8,06%	8,06%	9,68%	9,68%	4,84%	20,97%	61,29%	38,71%	100,00%
2016 (**)	4,84%	4,84%	11,29%	9,68%	12,90%	22,58%	66,13%	33,87%	100,00%
2017 (**)	12,70%	7,94%	3,17%	14,29%	4,76%	17,46%	60,32%	39,68%	100,00%
Nota 1: (*)	Rango porcentual de recursos auditados								
Nota 2: (**)	Porcentaje de contralorías por vigencia anual								
Nota 3:	Universo de contralorías territoriales: 62 para 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016.								
	Universo de contralorías territoriales: 63 para 2017								

Tabla No. 10. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

En una lectura horizontal por vigencia, entre otras que se pueden realizar, el promedio de recursos auditados para el período de análisis es del 59.52%, mientras para las contralorías sin datos válidos el promedio alcanza un valor de 40.48%. De esta manera la confiabilidad de los datos reportados presenta una alta tasa de incertidumbre, lo cual afecta notoriamente cualquier análisis que se pretenda realizar, más allá de la identificación de una nueva variable de evaluación, como podría ser la exactitud de la información reportada o confiabilidad de la información rendida, tema que no ha sido considerado en este estudio.

Ahora bien, considerando la alta limitación de los datos objeto de análisis y en una valoración subsidiaria del estudio, es decir, explorando las posibilidades de aprovechamiento de la información válida recaudada, se podrían acotar algunos aportes.

A manera de ejemplo, para las contralorías que mostraron una cobertura de control entre 0 y 50% el promedio de vigilancia fue del 32,16%, como se pudo apreciar en la siguiente tabla.

Tabla No. 11. Rango porcentual de recursos auditados / porcentaje de contralorías por rango

Año	0-10% (*)	10,1-20% (*)	20,1-30% (*)	30,1-50% (*)	Subtotal
2012 (**)	9,68%	3,23%	3,23%	1,61%	17,74%
2013 (**)	12,90%	8,06%	4,84%	6,45%	32,26%
2014 (**)	16,13%	6,45%	8,06%	8,06%	38,71%

2015 (**)	8,06%	8,06%	9,68%	9,68%	35,48%
2016 (**)	4,84%	4,84%	11,29%	9,68%	30,65%
2017 (**)	12,70%	7,94%	3,17%	14,29%	38,10%
Promedio					32,16%
Nota1: (*)	Rango porcentual de recursos auditados				
Nota 2: (**)	Porcentaje de contralorías por vigencia anual				

Tabla No. 11. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

En tanto, para las contralorías que mostraron una cobertura de control entre el 50,1 y 100% el promedio de vigilancia fue del 27,36%, como se puede apreciar en la tabla siguiente. Estos dos escenarios, que podrían evaluarse por cada contraloría y por cada vigencia, además de afectar la directamente la certificación de la gestión de estos órganos de control, debiera tener la publicidad suficiente y necesaria para que la ciudadanía y cuerpos colegiados, como las Asambleas y Concejos Municipales, conozcan la razones de tales resultados de vigilancia.

Tabla No.12. Rango porcentual de recursos auditados / porcentaje de contralorías por rango

Año	50,1-70% (*)	70,1-100% (*)	Subtotal
2012 (**)	8,06%	17,74%	25,81%
2013 (**)	9,68%	16,13%	25,81%
2014 (**)	8,06%	20,97%	29,03%
2015 (**)	4,84%	20,97%	25,81%
2016 (**)	12,90%	22,58%	35,48%
2017 (**)	4,76%	17,46%	22,22%
Promedio			27,36%
Nota1: (*)	Rango porcentual de recursos auditados		
Nota 2: (**)	Porcentaje de contralorías por vigencia anual		

Tabla No. 12. Elaboración propia. Fuente. Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.

Así las cosas, los resultados del control fiscal logrados por las contralorías territoriales en términos de recursos auditados son bajos, y muy cambiantes de una vigencia a otra. Entre las contralorías con menores tasas de cobertura en recursos auditados están las departamentales de Bolívar, Guajira, Meta, Vaupés y Arauca.

2.4.5. Análisis cuantitativo del proceso auditor – Inversión y ahorro.

La eficiencia de ningún órgano de control no puede medirse en términos de recaudo. Si bien es cierto que el artículo de 268 de la Constitución Política de Colombia dispone que el Contralor General deberá adelantar los procesos de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva, de la

misma manera y por extensión las contralorías territoriales según el artículo 272 del estatuto superior, no es cierto que el ejercicio de vigilancia y control de los recursos públicos en cabeza del administración de las entidades y los particulares que los manejen pueda ser medido por lo que se recauda.

La cadena el proceso auditor atraviesa por una serie de fases encaminadas a identificar oportunidades de mejora de los vigilados y finaliza normalmente con hallazgos administrativos. Tales hallazgos pueden tener una o varias connotaciones: presunta incidencia penal, presunta incidencia disciplinaria, incidencia fiscal o sancionatoria, como se explica adelante.

Más que evidenciar irregularidades o inconsistencias, el proceso auditor busca contribuir al mejoramiento constante de la gestión de los vigilados, que redunde en un cada vez mejor y transparente manejo de los recursos públicos y en la recuperación del daño patrimonial que se hubiese causado en ejercicio de la gestión fiscal.

En ese orden de ideas, se puede afirmar que es incorrecto evaluar la labor desplegada por las contralorías única y exclusivamente por el recaudo en los procesos de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva, último eslabón de la cadena que inicia con el proceso auditor.

76

En tal cadena, se presentan cuatro (4) eventos que se pueden cuantificar. Un primer evento relacionado con los gastos de sostenimiento y traducidos en pagos concernientes a gastos generales y de personal de cada una de las 66 contralorías del país. Un segundo evento relacionado con los hallazgos de auditoría que implican un posible daño patrimonial y que, por tanto, son cuantificables en valor. Un tercer evento, relacionado con los recaudos, es decir la recuperación del detrimento patrimonial en procesos de responsabilidad fiscal o de jurisdicción coactiva. Un último evento, relacionado con los beneficios de auditoría, entendidos como los aspectos positivos del ejercicio del proceso auditor, que pueden medirse en términos cuantificables y no cuantificables.

Según lo reportado a la AGR, en el periodo comprendido entre el 2012 y el 2017 la contraloría a nivel nacional destinó \$4.305.147.183.990 para el desarrollo de las actividades de vigilancia y control fiscal. Para el mismo periodo, en procesos de auditoría, se identificaron hallazgos administrativos por valor de \$25.124.874.491.493. Las Contralorías del país reportaron \$2.543.374.636.493 como beneficios cuantificables de auditoría.

Sobre estas cifras es menester aclarar que los datos ofrecidos no pueden compararse a la misma escala dado que los pagos de auditoría tienden a mantenerse en el rango de \$600.000.000.000 y \$900.000.000.000, mientras que la cuantía de los hallazgos entre \$500.000.000.000 y

\$10.000.000.000.000 y los recaudos entre \$10.000.000.000 y \$150.000.000.000. Por tanto, se trata de cifras incomparables a escalas iguales. Sí llama la atención la variable relacionada con beneficios de auditoría en tanto que presenta datos bastante disímiles; En el 2012 se reportaron beneficios de auditoría por \$2.423.209.163.897, en el año 2014 por valor de \$58.056.659 y en el año 2017 ascienden a \$80.256.677.682. Es posible que la información reportada presente algún error.

Así mismo, es curioso que en el 2015 se haya presentado el menor número de hallazgos (\$518.531.807.435) sí en el análisis de auditorías programadas versus auditorías ejecutadas, algunas contralorías realizaron auditorías por encima de sus promedios habituales (ver auditorías programadas y auditorías ejecutadas). No obstante, salvo esa vigencia, para los años 2016 y 2017 se presentó un incremento de hallazgos 3 veces por encima de los reportados en el año 2012 (\$4.259.897.311.559).

En relación con los recaudos también se evidencia un crecimiento significativo para los años 2016 y 2017, pasando de recaudar \$13.823.012.437 en el 2012 a recaudar \$148.506.359.428 en la última vigencia de análisis.

Gráfica No. 30. Comparativo entre cuantía hallazgos y cuantía recaudo 2012-2017.

Gráfico # 30. *Elaboración propia. Fuente: Análisis de información reportada por las contralorías en el módulo SIA-SIREL de la AGR.*

Siempre los hallazgos de auditoría han de ser superiores a los valores generados en procesos de recaudo. Los primeros dependen del proceso de auditoría que se adelanta mediante la revisión de cuentas rendidas por sus sujetos vigilados y se consignan en los informes que auditoría que se entregan una vez culminada la revisión. Los segundos, dependen del desarrollo del proceso de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva, que, como en la jurisdicción ordinaria, puede darse en el transcurso de varios años, una vez se haya iniciado el proceso. Para el análisis de los valores se tomaron dos escalas de comparación distinta según los valores promedio en uno u otro indicador.

La gráfica muestra que, a mayor existencia de hallazgos, mayores son los valores recaudados por vigencia. Ello podría indicar que el reporte de situaciones que pudieren implicar un detrimento patrimonial en el marco de ejercicios de auditoría permite adelantar procedimientos de recuperación de dineros en una mayor proporción. En síntesis, a mayor constitución de hallazgos de auditoría, mayor número de procesos de responsabilidad fiscal y mayor cantidad de recaudo de dineros producto de declaratoria de responsabilidad del funcionario implicado en el hallazgo identificado o reportado de pago voluntario del daño por parte de los investigados antes de tal declaratoria.

78

Recuérdese que los hallazgos de auditoría, que son en su totalidad de naturaleza administrativa, también pueden presentar presuntas implicaciones penales, disciplinarias y sancionatorias. Con el proceso auditor no sólo se evidencian, procesan y sancionan situaciones relacionadas con detrimento patrimonial, sino que, se identifican y trasladan a los órganos competentes, actuaciones con presuntas implicaciones en otros escenarios de la función pública.

De la misma manera, el comparativo entre los gastos de operación, hallazgos de auditoría y recaudos, evidencian que en la medida que existan procesos de auditoría, existirá la posibilidad de iniciar procesos de responsabilidad fiscal y en consecuencia de recuperar dineros que amortigüen de alguna manera el detrimento patrimonial ocasionado. Lo anterior sin perjuicio de los beneficios de auditoría que son de naturaleza cualitativa y cuantitativa. Los planes de mejoramiento y su gestión a lo largo de la historia de las contralorías y sus de sus vigilados, son una clara muestra de la mejora continua de los vigilados, con beneficios de avance y evolución que, aunque no se pueden cuantificar como logro económico, son sin duda resultados del trabajo de los órganos de control fiscal y de los recursos que se han invertido en su funcionamiento.

De ahí que se debe superar la idea retrógrada de medir la gestión de los órganos de control fiscal, comparando costos de presupuesto, con recaudo en procesos de responsabilidad fiscal o de cobro coactivo. La gestión de tales entidades es mucho más que eso.

2.5. CONCLUSIONES

- Generalidades de las contralorías territoriales – Contexto.

Las contralorías territoriales de mayor presupuesto y capacidad concentran el 55% de la labor de vigilancia y control del recurso público territorial, indicando dispersión y fragilidad de los organismos de control que ejercen esta función en el territorio.

Las plantas de personal han mejorado en la estabilidad del personal, sin embargo, aún existe un alto porcentaje (39%) en cargos a discrecionalidad del nominador generando riesgos en la permanencia del personal en el ejercicio del control fiscal.

En el estudio realizado se concluye que si bien se han realizado notorios esfuerzos en el mejoramiento de la ejecución presupuestal al realizar un análisis detallados sobre sus reservas presupuestales, se evidencias rezagos superiores a los dispuestos por la ley lo cual pone en riesgo la sostenibilidad financiera de las contralorías territoriales, si se atiende esta normativa.

- Rendición y revisión de cuentas.

El control fiscal es una función pública que vigila la gestión de fiscal de quienes, por ley, están obligados a rendir cuenta sobre el manejo de los recursos públicos a su cargo, a estos se les conoce como sujetos vigilados. Ese manejo se refleja en información de orden legal, técnico, financiero y contable que se traduce en procesos de “rendición de cuentas” respecto de los cuales, cada contraloría, ya sea del orden General, Distrital, Departamental o Municipal, define el procedimiento y la periodicidad. Las contralorías de todos los órdenes (66 a nivel nacional), se encargan de efectuar la revisión de las cuentas rendidas por los sujetos vigilados. Dicha revisión consiste en la verificación de los requisitos legales, técnicos y operativos con que debe cumplir cada una de las actividades desplegadas por estos que se reflejaron en la rendición efectuada.

En el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2017 se constató que, en términos generales, los sujetos vigilados cumplen con su obligación de rendir cuentas. Aunque no es posible discriminar de los datos analizados, cuántas de dichas cuentas corresponden a la vigencia (año para el cual debe rendirse la cuenta) en tanto que no todos los sujetos vigilados rinden cuentas en los misma periodicidad, el balance permite concluir que el número de cuentas rendidas supera para todas las vigencias al número de sujetos vigilados, incluyendo dentro de estas cifras, rendiciones de cuentas extemporáneas (de años anteriores), complementos (añadiduras a rendiciones de cuentas de año anteriores) y ajustes o arreglos (de cuentas pasadas).

Las rendiciones de cuentas dependen a su vez, de la revisión efectuada por las contralorías. Dichas revisiones dependen de los planes de auditoría que se fijan anualmente por cada una de las Contralorías, según las variables que determinan una mayor o menor necesidad de realización; por ejemplo, el número de sujetos vigilados y el presupuesto asignado. Las conclusiones de la revisión de cuentas se encuentran en el numeral 3.9.3.

El proceso de revisión de cuentas desplegada por las contralorías culmina con lo que se denomina “hallazgos”, entendidos estos como una contradicción entre lo que se analiza y lo que debería ser de conformidad con las leyes, los reglamentos y los principios que rigen la función pública (eficiencia, eficacia, equidad, economía y valoración de los costos ambientales). Todos los hallazgos son de naturaleza administrativa. Algunos de ellos pueden, adicionalmente, tener efectos desde el punto de vista fiscal, penal, disciplinario o sancionatorio. Estos últimos se constituyen en la medida que se ajusten a las causales contenidas en el artículo 101 de la ley 42 de 1993.

Entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2017 se identificaron 19.358 procesos con incidencia de tipo sancionatorio. Dentro de las causas más comunes se resaltan, i) Incumplimiento en el suministro de información o soportes por inobservancia de la normatividad legal existente para su presentación; ii) La falta de implementación de los planes de mejoramiento dispuestos por los ejercicios de auditoría de vigencias anteriores; iii) La presentación extemporánea y/o parcial de cuentas (se rinden cuentas de vigencias anteriores o complementos de cuentas presentadas de forma incompleta); iv) La remisión incompleta de información solicitada por el grupo auditor.

Aunque el porcentaje de hallazgos con incidencia sancionatoria sólo representa el 6,9% de los hallazgos administrativos identificados, se concluye que, el hecho de presentar cuentas de forma incompleta, incorrecta, extemporánea o no presentarla dentro de los periodos fijados para ese efecto repercute considerablemente en que el proceso de vigilancia se efectúe de manera adecuada. Lo ideal corresponde a la presentación completa, fidedigna y en término de la información que respalda el manejo de los recursos públicos.

No obstante, se resalta que para el año 2017 el número de hallazgos con incidencia sancionatoria se redujo en 885 en contraste con el año 2012, lo que podría indicar que los planes de mejoramiento dispuestos en vigencias anteriores contribuyeron al ajuste o corrección de los fenómenos que generan esta clase de hallazgos.

- Planeación y Ejecución de Auditorías

De conformidad con la información suministrada por el sistema SIA-SIREL se concluye que las

contralorías a nivel nacional cumplen con sus planes de auditoría. Así se demostró al cotejar el número de auditorías programadas contra el número de auditorías ejecutadas por cada una de las vigencias 2012-2017, encontrándose incluso en algunas vigencias que el número de auditorías ejecutadas era superior al número de auditorías programadas.

Se presenta un movimiento inusual sobre todo en los periodos 2014-2015, en los que algunas contralorías programaron y ejecutaron mayor número de auditorías en contraste con años anteriores o posteriores. De la misma forma, auditorías que programaron y ejecutaron mejor número de auditorías en contraste con años anteriores y posteriores. Una explicación posible podría ser que se produjo traslado de personal misional para atender auditorías en territorios donde el número de auditorías incrementó y el personal existente no era suficiente para atenderlas durante esas vigencias.

Tomado los datos de los casos analizados en el presente estudio, la cobertura de los recursos auditados como desarrollo del criterio de selectividad incide de manera notoria en los resultados del control fiscal aplicado. En la vigilancia de los recursos del sistema general de regalías, que tiene una expectativa muy alta en la población por su relación directa con las problemáticas y necesidades locales, la gestión de la Contraloría General no satisface la demanda en volumen de los recursos apropiados por el sistema, particularmente en el control a la contratación pública relacionada con los proyectos aprobados. Un caso muy similar se presenta con la gestión de las contralorías territoriales respecto de los recursos auditados, sobre los cuales, además de las deficiencias registradas presuntamente en materia de rendición de la cuenta, no registra unas tasas de cobertura representativas frente al total de los recursos objeto de vigilancia.

2.6. BIBLIOGRAFIA

Acto Legislativo 01 (Congreso de Colombia 18 de Junio de 1945).

Acto Legislativo 04 (Congreso de Colombia 18 de septiembre de 2019)

Auditoría General de la República, Criterios de auditoria que fundamentan la función que debe realizar la Auditoría General de la República a las contralorías en ejercicio del control fiscal ambiental (2015)

Auditoría General de la República, *El Control Fiscal Ambiental en Colombia* (2007). Revista Sínderesis Proyecciones del Control Fiscal. ISSN 0124-471. Bogotá.

Auditoría General de la República. (29 de enero de 2019). auditoria.gov.co. Recuperado el 02

de noviembre de 2018, de <http://www.auditoria.gov.co/>

Bayona Aristizabal, D. M. (2018), *Legislación internacional en materia de control interno y fiscal* – INTOSAI.

Céspedes, F., & Duque, L. J. (2018). *El Control Fiscal y la Responsabilidad Fiscal*. Bogotá: Grupo Editorial Ibañez.

Concepto Sala de Consulta y Servicio Civil, 11001-03-06-000-2013-00422-00 (Consejo de Estado 15 de Octubre de 2013).

Constitución Política de Colombia de 1991. Consultada en http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Contraloría General de la República. (2012). *Guía de Auditoria para las Contralorías Territoriales*. Bogotá.

Decreto 1539, Por el cual se establece una planta temporal de empleos en la Contraloría General de la República (2012 de Julio de 2012).

Decreto-Ley 267 (Por el cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se establece su estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones. 22 de Febrero de 2000).

Decreto-Ley 272 (Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República 22 de Febrero de 2000).

Fernández, J. A. & Fernández, A. (1999). *La economía de la corrupción y el control externo*. Revista española de control externo, 1(3), 9-38.

Gómez Lee, Iván Darío (2006). *Control Fiscal y Seguridad Jurídica Gubernamental*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Ley 106, Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de la CGR, se establece su estructura orgánica, se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría Externa, se organiza el Fondo de Bienestar Social, se determina el (...) (Congreso de la República 30 de Diciembre de 1993).

Ley 1416, Por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal. (Congreso de la República 24 de Noviembre de 2010).

Ley 1474, Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión

pública. (Congreso de la República 12 de Julio de 2011).

Ley 1523, Por la cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República 24 de Abril de 2012).

Ley 1530, Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías. (Congreso de Colombia 17 de Mayo de 2012).

Ley 1712 , Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones (Congreso de la República 14 de Marzo de 2014).

Ley 1807 (Congreso de la República 1 de Septiembre de 2016).

Ley 1904, Por la cual se establecen las reglas de la convocatoria pública previa a la elección de Contralor General de la República por el Congreso de la República. (Congreso de Colombia 27 de Junio de 2018).

Ley 1955, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad". (Congreso de Colombia 25 de Mayo de 2019).

Ley 20, Por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones (Congreso de la República 28 de Abril de 1975).

Ley 330, Por la cual se desarrolla parcialmente el artículo 308 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones relativas a las Contralorías Departamentales. (Congreso de Colombia 11 de Diciembre de 1996).

Ley 42, Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría (Congreso de Colombia 19 de Julio de 1923).

Ley 610 , Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías. (Congreso de Colombia 15 de Agosto de 2000).

Ley 617, Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Ext. 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas par (Congreso de la República 6 de Octubre de 2000).

Ley 734 , Por la cual se expide el Código Disciplinario Unico. (Congreso de la República 5 de

Febrero de 2002).

Linz, J., & Stepan, A. (1978). *The Breakdown of Democratic Regimes: Europe* (Vol. 2). JHU Press.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2011). *Conceptos jurídicos Presupuestales*. Bogotá: Minhacienda, P. 65-68

Naranjo Gálves, Rodrigo (2007). *Eficacia del Control Fiscal en Colombia. Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones*. Colección de libros de Jurisprudencia. Editorial Universidad del Rosario. Primera Edición. Bogotá

Olken, B. (2007). *Monitoring Corruption: Evidence from a Field Experiment in Indonesia*. Boston, USA: Harvard University and National Bureau of Economic Research.

Ordóñez Vásquez, Tatiana. (2005). *Colombia impunidad en Materia Fiscal*. Bogotá: Revista Sindéresis. Auditoría General de la República.

Ortiz Ospino, Liliana. (2017). *Eficiencia y eficacia en la asignación y ejecución del presupuesto cultural: un desafío para las entidades territoriales en Colombia*. Bogotá: AGR.

Resolución Reglamentaria Orgánica REF-ORG-0029-2019, Por la cual se establecen las reglas para el ejercicio de la potestad sancionatoria fiscal al interior de la Contraloría General de la República (Contraloría General de la República 19 de Junio de 2019).

Resolución Reglamentaria Orgánica REG - ORG- 0012-2017, “Por la cual se adoptan principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República y la Guía de Auditoría Financiera como instrumentos de control fiscal posterior y selectivo, dentro de los parámetros de las (Contraloría General de la República 24 de Marzo de 2017).

Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0014-2017, Por la cual se adopta la Guía de Auditoría de Cumplimiento como instrumento de control fiscal posterior y selectivo, en el marco de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades (Contraloría General de la República 14 de Junio de 2017).

Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-022-2018, Por la cual se adopta la nueva Guía de Auditoría de Cumplimiento, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores — ISSAIs, y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0014 de 2017 (Contraloría General de la República 31 de Agosto de 2018).

Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-030-2019, Por la cual se reglamentan los

requerimientos de la Contraloría General de la República para el acceso a los sistemas de información o bases de datos (Contraloría General de la República 5 de Julio de 2019).

Resolución Reglamentaria Orgánica RES-ORG-023-2018, “Por la cual se adopta la nueva Guía de Auditoría de Desempeño, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores — ISSAIs, y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0015 de 2017 (Contraloría General de la República 31 de Agosto de 2018).

Restrepo Acevedo, Edgar Alfredo. (2017). *La fragilidad en el diseño institucional de los organismos de control fiscal del Departamento de Antioquia* (Tesis de grado). Universidad Nacional de Colombia. Medellín.

Senado de la República de Colombia, Decreto 1957 de 2007

Senado de la República de Colombia, Ley 42 de 1993.

Senado de la República de Colombia, Ley 819 de 2003.

Senado de la República, Gaceta del Congreso No. 607 de 7 de septiembre de 2010

Sentencia C-1339 (Corte Constitucional 4 de Octubre de 2000).

Sentencia C-499 (Corte Constitucional 15 de Septiembre de 1998).

Shleifer, A. & Vishny, R. (1993). *Corruption*. In: *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 108, No. 3. Boston: MIT Press. pp. 599-617. Disponible en: Tanarro (2003). *Evolución y práctica del control interno contable en Técnica Contable*. Vol (58)

Tullock, G (1989). “*The welfare cost of tariffs, monopoly and theft*” in: Economic United Nations, Corruption in government. New York: United Nations.

Villardefrancos, M. y Rivera, Z. (2006). *La auditoría como proceso de control: concepto y tipología en: Ciencias de la Información* Vol. 37, No. 2-3. Agosto-septiembre, 2006. P. 53-58