

Análisis de la aplicación de los principios de la gestión fiscal como criterios en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021

Benjamín Eduardo Pérez Acosta

Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD

Escuela de Ciencias Administrativas, Contables, Económicas y de Negocios

Maestría Administración de Organizaciones

Bucaramanga; octubre de 2022

Análisis de la aplicación de los principios de la gestión fiscal como criterios en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021

Autor:

Benjamín Eduardo Pérez Acosta

Trabajo de Grado

Presentado como requisito para optar al título de Magister Administración de Organizaciones

Asesor:

Julio César Montoya Rendón

Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD

Escuela de Ciencias Administrativas, Contables, Económicas, y de Negocios

Maestría Administración de Organizaciones

Bucaramanga; octubre de 2022

Nota Aceptación

Firma jurados

Jurado 1 _____

Jurado 2 _____

Bucaramanga, octubre de 2022

Dedicatoria

A mi familia en especial a mis padres Edilma y Benjamín, a mis hermanos, a Rafa, a Eloísa y a Wendy por ser mi soporte.

Tabla de contenido

| | |
|---|-----------|
| Resumen | 9 |
| Abstract | 10 |
| Introducción | 11 |
| Planteamiento del Problema | 14 |
| <i>Antecedentes del Problema</i> | 14 |
| <i>Descriptores de la situación</i> | 14 |
| <i>Causas que originan la situación descrita</i> | 15 |
| <i>Consecuencias de continuar la situación sin intervención</i> | 17 |
| <i>Formulación del Problema</i> | 18 |
| Justificación | 19 |
| Objetivos | 22 |
| <i>Objetivo General</i> | 22 |
| <i>Objetivos Específicos</i> | 22 |
| Marco de Referencia | 23 |
| Contexto histórico del control fiscal..... | 23 |
| Control fiscal en la Constitución | 28 |
| Contextualización de la Contraloría General de Santander | 29 |
| <i>Estado del Arte</i> | 34 |
| <i>Marco Teórico</i> | 37 |
| Constitución Política de Colombia..... | 37 |
| Acto legislativo 04 de 2019 y Decreto Ley 403 de 2020 | 39 |
| Límites al gasto de las contralorías territoriales | 42 |
| Decreto legislativo 403 del 16 de marzo de 2020 | 43 |
| Decreto 409 del 16 marzo 2020..... | 45 |
| Guía de Auditoría Territorial GAT..... | 45 |
| Modelos efectivos de vigilancia y control fiscal | 59 |
| Hipótesis | 65 |
| <i>Marco conceptual</i> | 65 |
| Diseño Metodológico | 75 |

| | |
|---|------------|
| <i>Variables de estudio y su operacionalización</i> | <i>76</i> |
| <i>Instrumentos de recolección y análisis de información.....</i> | <i>78</i> |
| <i>Población y muestra</i> | <i>80</i> |
| Análisis de Resultados | 84 |
| Conclusiones..... | 96 |
| Oportunidades de mejora..... | 101 |
| Referencias..... | 107 |

Lista de tablas

| | |
|--|----|
| Tabla 1. Planta de personal | 32 |
| Tabla 2. Límites del gasto de las contralorías departamentales | 42 |
| Tabla 3. Instrumento de recolección de información | 80 |
| Tabla 4. Cálculo del nivel de confianza basado en área de la curva normal..... | 81 |
| Tabla 5. Valores para determinación de la muestra..... | 82 |
| Tabla 6. Muestra estratificada..... | 82 |
| Tabla 7. Tipos de auditoría realizadas | 84 |
| Tabla 8 Hallazgos por tipo de connotación | 87 |
| Tabla 9 Criterios de Hallazgos (Regulaciones o principios) | 89 |
| Tabla 10. Hallazgos de eficiencia..... | 92 |
| Tabla 11. Hallazgos de eficacia | 93 |
| Tabla 12 Hallazgos de economía..... | 94 |
| Tabla 13. Hallazgos de desarrollo sostenible..... | 95 |

Lista de figuras

| | |
|---|----|
| Figura 1. Mapa de procesos Contraloría General de Santander..... | 31 |
| Figura 2. Organigrama Contraloría General de Santander | 33 |
| Figura 3. Muestra por tipo de sujeto..... | 83 |
| Figura 4. Tipo de auditorías | 85 |
| Figura 5. Papel de trabajo PT-12 Evaluación de la gestión fiscal | 86 |
| Figura 6. Total de hallazgos por connotación..... | 88 |
| Figura 7. Distribución porcentual de criterios utilizados en los hallazgos..... | 90 |
| Figura 8. Hallazgos solo incumplimiento de regulaciones..... | 91 |
| Figura 9 Distribución de hallazgos fiscales | 94 |

Resumen

La monografía de análisis de experiencias consiste en diagnosticar la función de vigilancia y control fiscal de la Contraloría General de Santander a través del análisis de los hallazgos de las auditorías realizadas en el año 2021. Mediante un instrumento diseñado por el autor se clasificaron los hallazgos según el criterio cuyo incumplimiento los originó, que por defecto siempre corresponde a evaluación de la legalidad en las actuaciones y pueden o no corresponder al incumplimiento de principios de la gestión fiscal, eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, establecidos en la Guía de Auditoría Territorial GAT 2.001 y en el Decreto Ley 403 de 2020. La premisa orientadora consiste en que el control fiscal optimiza sus aportes a la mejora del Estado en la medida en que pasa del control de legalidad al control fiscal basado en los principios de la gestión fiscal.

Palabras clave: Hallazgo, control fiscal territorial, principios de la gestión fiscal, Guía de auditoría territorial.

Abstract

The Experience Analysis Monograph consists on diagnose the surveillance and fiscal control functions of the Contraloría General de Santander by means of the analysis of audit findings realized throughout 2021. The foregoing objective was made by employing an instrument designed by the author, the findings were classified according to the criteria whose non- compliance originated them, which by default always corresponds to the evaluation of the legality of the actions and the fulfillment or not of the principles established by the Guía de Auditoría Territorial GAT 2001 and the Executive Order 403 of 2020 such as: fiscal management, efficiency, effectiveness, economy, equity, sustainable development and environmental costs assessment. The guiding premise is that fiscal control optimizes its contribution to the improvement of State management to the extent that it progress from legality control to a modern fiscal control system based on the principles of fiscal management.

Key words. Audit findings, fiscal control, territorial, fiscal management principles, Territorial Audit Guide.

Introducción

Durante las últimas décadas los resultados de los órganos de control fiscal en Colombia han sido cuestionados por el bajo nivel de recaudo y su bajo aporte a la mejora de la gestión del Estado, situación reflejada en los cambios normativos como el acto legislativo 04 de 2019, el decreto 403 de 2020 y el proyecto de acto legislativo que cursa desde agosto de 2022 en el congreso para modificar la estructura del control fiscal. El cuestionamiento parte de la premisa de evaluar los resultados del control fiscal mediante la recuperación de recursos públicos en los procesos de responsabilidad fiscal. Este estudio plantea otra perspectiva de la situación, evaluando a través de los hallazgos de auditoría determinados en el dos mil veintiuno (2.021), el uso por la Contraloría General de Santander de los principios de la gestión fiscal como criterios de auditoría, con lo cual se determina su impacto sobre la eficiencia, la eficacia, la economía, la equidad, el desarrollo sostenible y la valoración de costos ambientales de sus sujetos auditados.

Al hacer un recorrido por el desarrollo histórico del control fiscal y por los modelos más exitosos aplicados actualmente en el mundo, se encuentra que han evolucionado del control meramente regulatorio a la evaluación de los principios de la gestión fiscal, en Colombia el avance más significativo en ese sentido lo representa la adopción de las normas ISSAI en las auditorías de los órganos de control fiscal. Para las contralorías territoriales la adopción se realizó mediante la Guía de auditoría Territorial GAT 2.0, en el año 2019, en la cual se introdujeron la auditoría financiera y de gestión, la auditoría de desempeño y la auditoría de

cumplimiento, a través de las cuales se busca evaluar además del cumplimiento de la legalidad, los principios de la gestión fiscal en las actuaciones de los sujetos de control fiscal.

La presente monografía realiza un análisis de la utilización de los principios de la gestión fiscal, eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de los costos ambientales, como criterios en la identificación de hallazgos en las auditorías de la Contraloría General de Santander.

El marco teórico está conformado por la Constitución Política de Colombia, el acto legislativo 04 de 2019 que introdujo cambios al control fiscal como el control concomitante y preventivo y la certificación e intervención a las contralorías territoriales por parte de la Auditoría General de la República y de Contraloría General de la República respectivamente; así como su reglamentación a través del Decreto legislativo 403 de 2020; y las normas que reglamentan aspectos como la carrera administrativa y los límites del gasto de las contralorías territoriales.

Se presenta la Guía de Auditoría Territorial en su versión 2.1 expedida en el año 2020, haciendo énfasis su capítulo uno de principios y fundamentos su mandato y objetivo, en torno a los cuales se definen las variables de estudios para el presente documento, es decir los principios de la gestión fiscal, desde luego se describen las principales características y etapas de las auditorías financiera y de gestión de desempeño de cumplimiento.

Para identificar buenas prácticas se describen los modelos de control fiscal existentes en otros países, modelo de corte cuentas, basado en un organismo colegiado perteneciente al gobierno aplicado en Francia, Cuba y Japón; el tribunal de cuentas colegiado independiente de los poderes ejecutivo y legislativo, con

competencias jurisdiccionales aplicado en Italia, España, Brasil Chile, El Salvador y Guatemala; y el modelo basado en una figura unipersonal llamada contralor o auditor general, generalmente sin funciones jurisdiccionales aplicado en Inglaterra Estados Unidos Canadá, Australia, Chile y Colombia.

Para determinar la veracidad de la hipótesis sobre la evaluación de los principios de la gestión fiscal, definidos como variables de estudio, se analizaron los hallazgos de las auditorías de la Contraloría de Santander en la vigencia 2021 y se determinó para cada uno de ellos su relación con los principios de la gestión fiscal o con el incumplimiento del ordenamiento legal; los resultados obtenidos se registraron y consolidaron en el instrumento de recolección de información, una matriz de control cruzado que brindó información para concluir cuales y en qué cantidades fueron utilizados los principios de la gestión fiscal como fuentes de criterios de los hallazgos de auditoría.

Como resultado del análisis de la información y de los resultados obtenidos se identifican oportunidades de mejora para la aplicación de los principios de la gestión fiscal como criterios en los procesos auditores de la Contraloría General de Santander.

Planteamiento del Problema

Antecedentes del Problema

La Contraloría General de Santander, como todas las contralorías del país, es cuestionada por sus aportes a la mejora de las entidades vigiladas, por la baja efectividad en la identificación de hallazgos fiscales durante su ejercicio de vigilancia y control fiscal, en la ejecución de procesos administrativos de responsabilidad fiscal y en el posterior cobro a los responsables fiscales; tal situación, se puede evidenciar en el informe “Breve radiografía de los organismos de control fiscal en Colombia”, elaborado por la Auditoría General de la República: “Actualmente, el control fiscal sigue siendo inefectivo, ineficaz e inoportuno y por ello, no presenta resultados contundentes que le muestren a la ciudadanía las razones por las cuales se justifica la existencia de las contralorías” (Rodríguez A, 2019, p.3), igualmente se evidencia en la exposición de motivos del acto legislativo 04 de 2019: “Sin embargo, este modelo no ha sido efectivo hoy en día, la insatisfacción respecto al funcionamiento de las contralorías y de todo el sistema de control fiscal es general...” (Robledo, 2019, p.20).

Descriptorios de la situación

Frecuentes noticias de corrupción en las entidades públicas departamentales y municipales de Santander, como la publicada en Vanguardia Liberal: “Documentan 75 casos de corrupción en Santander. El más reciente informe de Transparencia por Colombia destaca el suministro de carne de burro en el PAE de Santander, en 2019, como uno de los casos más graves de corrupción” (Sánchez,

2021, p.1), muestran pérdida de recursos, obras inconclusas, desfalcos y entidades quebradas, en las cuales se acusa de corresponsabilidad a los órganos de control fiscal por sus deficientes resultados en la identificación y castigo de los responsables, y especialmente en la recuperación de los recursos.

La insuficiencia y el deterioro de la infraestructura y los equipamientos públicos como vías, colegios, hospitales, escenarios deportivos y culturales, y acueductos, y las fallas en programas fundamentales para el desarrollo social del departamento, como la que se pueden apreciar en el diario Vanguardia Liberal, muestran el uso ineficiente de recursos públicos y por consiguiente la debilidad de los controles, específicamente el control fiscal:

¿Qué dicen las autoridades por el nuevo escándalo del PAE en Santander? Tras el descubrimiento de una bodega con toneladas de alimentos descompuestos, vencidos y adulterados en la capital santandereana, que según la Fiscalía presuntamente eran distribuidos en diversos programas de alimentación escolar en el país, los gobiernos de Santander y Bucaramanga negaron que se trate del PAE que actualmente se brinda en colegios públicos de la región.” (Pineda, 2022, p.1).

Causas que originan la situación descrita

Obsolescencia de los procesos auditores que mantienen la práctica de evaluar la gestión de las entidades controladas verificando solo el cumplimiento de las regulaciones legales que reglamentan su gestión sin dar relevancia a los principios de la gestión fiscal como fuentes de criterio.

La inversión de cuantiosos recursos por parte de los candidatos en la elección popular de alcaldes, gobernadores, asambleas y concejos implica la necesidad de recuperarlos con altas ganancias a través de los recursos del Estado, siendo la dirección de las contralorías territoriales una de sus metas para obtener recursos, para protegerse de sus investigaciones, o para ejercer presión sobre sus contendores políticos. La elección de los contralores departamentales la hacen las asambleas y aunque existen normas que pretenden hacerla meritocrática es frecuente que sea escogido quien cuente con el apoyo del gobernador, es decir los sujetos de control eligen a quien los va a vigilar, igual situación sucede con el Contralor General de la República.

La Contraloría General de la República y la Contralorías Territoriales actúan de manera desarticulada, lo que debilita su capacidad institucional y la posibilidad de especializar a sus funcionarios, las contralorías territoriales no han logrado desarrollar capacidades propias de aprendizaje lo que es indispensable por lo especializado de su misionalidad.

Los funcionarios de las contralorías, a diferencia de otros órganos de control, están constantemente interactuando con los sujetos vigilados, desarrollan sus auditorías en contacto directo con ellos, incluso realizan gran parte de ellas en las instalaciones del sujeto vigilado, muchas veces en municipios distantes al de su residencia, lo que genera riesgos relacionados con intentos de soborno o amenaza, ello se puede evidenciar en el Mapa de riesgos de la Contraloría General de Santander, “Pueden haber sobornos o amenazas a los funcionarios de los equipos auditores...” (Contraloría General de Santander, 2021, p.1)

El límite en los presupuestos de gastos de las contralorías departamentales fijados por la ley 617 (2000), la ley 1416 (2010) y por el decreto 3971 (2009), que para la Contraloría General de Santander en el año 2021 correspondió al 2,7% de los ingresos corrientes de libre destinación del departamento, es un obstáculo cada vez mayor para el cumplimiento de sus funciones misionales. Cómo se puede ver en la ejecución presupuestal de 2021 (Contraloría General de Santander, 2021) , el noventa y uno punto siete por ciento (91,7%) de los recursos se destinan al pago de la nómina, la cual, además, no cuenta con suficiente personal para la cantidad sujetos de control que vigila, doscientos veinte (220); el área de control fiscal tiene cuarenta y un (41) cargos con funciones de auditor; si se pretendiera hacer solo una auditoría a cada sujeto de control, implicaría, que con un promedio de tres (3) auditores, cada equipo auditor debería realizar dieciséis auditorías al año dedicando solo tres semanas a cada auditoría, lo cual resulta insuficiente. Por otra parte, la escasez de recursos impide disponer de viáticos para que los equipos auditores realicen trabajos de campo en los municipios, teniendo que hacerse auditorías a distancia sin verificaciones presenciales. La inversión tecnológica es nula haciendo que se trabaje con equipos obsoletos.

Consecuencias de continuar la situación sin intervención

Deficiente en el gasto y la inversión de recursos públicos en el departamento obstaculizando el desarrollo y el bienestar de la comunidad.

Ineficiencia e ineficacia en el accionar del Estado, creando desventajas competitivas de la economía.

Exposición de los funcionarios públicos del departamento al inminente riesgo de apropiación o mal uso de recursos públicos, que el actuar de las contralorías debería minimizar.

Eliminación de las contralorías territoriales por su mala imagen. Lo cual se puede observar en noticias sobre propuestas legislativas en ese sentido: “Roy Barreras, presentó un proyecto de ley con el que se pretende eliminar a la Contraloría General de la Nación... también desaparecerían las contralorías departamentales, que serían reemplazadas por las Cámaras Departamentales de Cuentas” (Infobae, 2022, p.1)

Formulación del Problema

¿Qué tanto se aplicaron los principios de la gestión fiscal como criterios en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021?

Justificación

El presente trabajo se desarrolla en el marco de la línea de investigación “Gestión y políticas públicas” del programa Maestría en Administración de las Organizaciones.

La monografía sobre el estado de evaluación de los principios de gestión fiscal en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021, parte de la necesidad de aumentar los aportes del control fiscal al Estado colombiano y por su intermedio a la sociedad, para lo cual sería necesario pasar del modelo tradicional, basado en la evaluación del cumplimiento de la legalidad de las actuaciones estatales, y avanzar en la evaluación del cumplimiento de los principios de la gestión fiscal. Conocer si estos principios se están aplicando adecuadamente en las auditorías de control fiscal podría ayudar a identificar posibles oportunidades de mejora orientadas a la evaluación de los principios de gestión fiscal por parte de la Contraloría y a fortalecer su aplicación en el futuro.

Otro motivo para realizar esta investigación es el interés en comprender cómo la evaluación de estos principios afecta el resultado final de las auditorías y cómo puede contribuir a la mejora de la gestión y resultados del sector público.

El control fiscal evalúa el cumplimiento de los principios de eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales en la gestión estatal en pro del desarrollo de la sociedad. A diferencia de los demás controles estatales externos, su labor se realiza de manera oficiosa y permanente mediante la recolección y valoración de evidencia en los procesos auditores, la vigilancia fiscal a los recursos públicos, el seguimiento a los planes de

mejoramiento y la atención de denuncias fiscales, por ello es el más preponderante a la hora de mejorar la gestión del Estado.

Las Contralorías Territoriales son entidades encargadas de vigilar la gestión fiscal y evaluar los resultados de las entidades estatales o particulares que administran recursos públicos. Esta evaluación se lleva a cabo de forma posterior y selectiva y de acuerdo con lo establecido en la Constitución y la Ley. La fiscalización posterior implica revisar los procesos, transacciones y otros actos administrativos realizados por los sujetos de control y evaluar los resultados obtenidos. El control selectivo, por su parte, consiste en seleccionar una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el conjunto. La vigilancia de la gestión fiscal incluye controles financieros, de gestión y de resultados basado en la eficacia, eficiencia, economía, equidad, sostenibilidad y cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales, entre otros.

La autonomía de las contralorías territoriales faculta a los contralores para definir sus métodos de trabajo atendiendo las directrices dadas por el Sistema Nacional de Control Fiscal – SINCOF: “Los contralores territoriales pueden establecer los procedimientos técnicos de control, los métodos y la forma de rendición de cuentas de los responsables del manejo de los recursos” (Contraloría General de la República, 2020, p.13).

En razón a la importancia que tiene la función de las contralorías territoriales, es útil realizar un estudio sobre las auditorías realizadas en el año 2021 por la Contraloría General de Santander, para verificar el nivel utilización de los principios de la gestión fiscal como criterios. De esta manera, se contrastan los elementos

teóricos y normativos consignados en la Guía de auditoría territorial, en el marco de las normas internacionales - ISSAI – GAT versión 2.1 (2020), tomando como variables de estudio los principios de gestión fiscal ya mencionados y descritos en dicha guía.

Los procesos auditores están expuestos a riesgos de detección, lo que implica evaluar los controles de manera más profunda para identificar áreas críticas de los sujetos de vigilancia y control fiscal, así como políticas, planes, programas, proyectos, procesos o temas de interés para los auditores en cumplimiento de los fines constitucionales y legales del Estado.

Una auditoría de seguridad razonable permite a la Contraloría Territorial, determinar si el asunto o materia en cuestión cumple con los criterios aplicables y refleja una situación verdadera y razonable. Una conclusión de auditoría de seguridad limitada aplica a asuntos específicos, los procedimientos realizados consisten en la evaluación del cumplimiento en el asunto o materia en cuestión con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son menos exhaustivos que los requeridos para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea significativo para los usuarios previstos. De allí la importancia de desarrollar la presente investigación para verificar el nivel de seguridad de las auditorías realizadas, evaluando si se reducen a la evaluación del cumplimiento de los criterios legales, lo cual limitaría la determinación hallazgos relacionados con los principios de la gestión fiscal y por consiguiente con el logro de los fines del Estado.

Luego del estudio de antecedentes de trabajos relacionados con el tema no se conocen investigaciones basadas en los principios de auditoría.

Objetivos

Objetivo General

Analizar la aplicación de los principios de la gestión fiscal como criterios en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021.

Objetivos Específicos

Contextualizar histórica y organizacionalmente la Contraloría General de Santander, sus funciones y el control fiscal.

Verificar la evaluación de los principios de la gestión fiscal y el cumplimiento de la Guía de Control Fiscal Territorial GAT – 2.1 por parte de la Contraloría General de Santander a los sujetos de control.

Identificar oportunidades de mejora en la aplicación de los principios de la gestión fiscal como criterios en los procesos auditores de la Contraloría General de Santander.

Marco de Referencia

Contexto histórico del control fiscal

Para el hombre prehistórico la asociación con sus semejantes mejoró sus posibilidades de supervivencia aumentando sus capacidades para conseguir recursos como alimento, vestido o protección, lo que conlleva la necesidad de distribución para el uso adecuado de esos recursos comunes, lo que en los grupos primitivos se resolvió con la imposición de las prioridades de los más fuertes.

Con la evolución de la sociedad su composición se tornó compleja y aunque la imposición de las decisiones de los más fuertes tiende a mantenerse, los cambios en los determinantes del poder, hacen necesario la intervención de mayor cantidad de sujetos encargados de recaudar, custodiar y recaudar los recursos de la sociedad, es decir de administrarlos, se desarrollaron modelos de Estado que implicaron el control sobre los niveles de gobierno para optimizar el recaudo, custodia y uso de los recursos; monarcas, zares o emperadores, debieron implementar mecanismos para controlar los recursos de sus dominios.

Conquista y colonia.

Un ejemplo cercano de mecanismos de control sobre los recursos fueron las capitulaciones concedidas por la corona española a particulares luego de los viajes de Colón para la exploración o explotación de porciones del territorio descubierto, a cambio de una parte del botín obtenido llamado quinto real, por corresponder al veinte por ciento (20%), condición bajo la cual obtuvo Rodrigo de Bastida la capitulación del territorio correspondiente al Litoral Caribe comprendido entre el Cabo de la Vela y la desembocadura del río Atrato, como lo describe

Friede, J (1989), una forma de administración simple en la que el control se limitaba a los resultados al retorno de las expediciones.

Durante la conquista y la colonia española los territorios americanos del imperio fueron administradas desde Madrid mediante órganos especializados que ejercían control político y económico, así lo describe Jaramillo, J (1989); encabezado por el rey se desplegaba una estructura jerárquica, en la que le seguía el Consejo de Indias, las Reales Audiencias, los Virreyes, los Cabildos, y los Tribunales Reales y en niveles más desagregados de los territorio los capitanes generales, gobernadores, corregidores, alcaldes, escribanos y alguaciles.

Una forma de control fiscal en la época de la colonia española fueron los Juicios de Residencia consistentes en la evaluación de la gestión de los funcionarios, al finalizar su período de administración, cada cinco (5) años en el caso de los virreyes, o en períodos de tres (3) años para los funcionarios vitalicios, eran liderados por jueces de residencia nombrados por el Consejo de Indias para los funcionarios designados por el Rey, y por el Virrey o la Audiencia cuando se trataba de funcionarios designados por ellos, consistía en la revisión de las gestiones adelantadas por los funcionarios que manejaban recursos de la corona, el juez designado viajaba a la sede de trabajo del residenciado, haciendo pública su presencia en el territorio para recibir testimonios y denuncias sobre el proceder del investigado, y llamaba a rendir testimonio a los más representantes vecinos de lugar, el juicio de residencia debía terminar con sentencia bien fuera condenatoria o absolutoria, muy parecido a lo que sucede hoy con el fenecimiento de la cuenta del mandatario como resultado de las auditorias regulares realizadas por las contralorías territoriales o las auditorías financieras y de gestión definidas en la

nueva guía de auditoría territorial y que se encuentra en proceso de implementación en el momento de elaboración del presente documento, la gran diferencia radicaba en que las sentencias condenatorias generaban consecuencias que iban desde el pago de multas hasta la propia pena de muerte, y los no fenecimientos no tenían consecuencia algunos para los responsables de la administración de los sujetos de control investigados, situación que cambiará a partir del Acto legislativo 04 del 18 de septiembre (2019), que establece en el numeral 17 del artículo 268 de la Constitución Política (1991), la imposición de sanciones que van desde la multa hasta la suspensión para aquellos representantes de entidades que con dolo o culpa grave no obtengan el fenecimiento de las cuentas, durante 2 períodos fiscales consecutivos (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Siglo XIX

A finales del siglo XIX la Ley 111 (Congreso de Colombia, 1888) reglamentó la gestión y vigilancia fiscal de los departamentos, dividiéndolos en circuitos de hacienda, en los que se agrupaban poblaciones según las distancias, la importancia y las relaciones de los distritos entre sí, en cada departamento estableció una administración de hacienda, al igual que en cada circuito, y en cada distrito una administración municipal.

Entre las funciones de las Administraciones departamentales estaban examinar, glosar, y fenecer las cuentas de las Administraciones de Circuito y de las Administraciones subalternas de correos y de las Oficinas telegráficas de departamento. Las Administraciones de Circuito eran las competentes para examinar, glosar, y fenecer las cuentas de las Administraciones municipales.

En el régimen de hacienda departamental de la ley 111 de 1888 el control fiscal de las rentas de la hacienda territorial se realizaba de manera descentralizada a través de las administraciones departamentales de hacienda que examinaban y fenecían las cuentas de las administraciones de circuito y estas a las municipales.

Siglo XX

La Ley 61 “De organización de la hacienda nacional” (Congreso de Colombia, 1905), deroga la ley 111 de 1888, establece un nuevo régimen de hacienda nacional y de los departamentos, en su capítulo 23 establece la Sección de Cuentas dependiente de la Administración General de Hacienda, conformada por 5 contadores designados por el poder ejecutivo, encargada del examen y fenecimiento en primera instancia de las cuentas mensuales y anuales rendida por los empleados que manejan o recaudan fondos de la Nación; el capítulo 24 instaura el Juicio de cuentas, consistente en la averiguación sobre los responsables del erario para determinar si cumplieron con sus deberes en lo relativo al recaudó, al pago de gastos y a la formación y rendición de sus cuentas, terminaba en el fenecimiento de las cuentas o “elevando alcance líquido” los cargos de deducidos en el auto de glosa, en su capítulo 26 la ley 61 (Congreso de Colombia, 1905) organiza la Corte de Cuentas, compuesta por 5 magistrados nombrados por la Cámara de Representantes, le correspondía el examen y fenecimiento en primera y segunda instancia de las cuentas del Administrador general de Hacienda y de las cuentas en generales de los empleados de manejo

El Título VI de la Ley 110 (Congreso de Colombia, 1912), Por el cual se sustituyen el Código Fiscal y las leyes que lo adicionan y reforman, establecía la

verificación del presupuesto como la comprobación de la fidelidad de su ejecución y la determinación de responsabilidades de los empleados encargados del erario, a través de las vías administrativa, contenciosa administrativa y legislativa; la administrativa consistía en visitas periódicas o extraordinarias por parte de los superiores jerárquicos, en las que se verificaba el estado de la caja, los libros, la rendición de cuentas y el cumplimiento de las leyes y reglamentos, y la pulcritud en la administración de los recursos a su cargo; la verificación contencioso-administrativa del presupuesto, era competencia de la Corte de Cuentas constituida por diez (10) magistrados elegidos por el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, sus competencias consistían en examinar y fenecer, en primera y en segunda instancia, las cuentas de los empleados superiores de manejo, de las entidades y empresas donde tenga participación el Estado, lo cual incluía la figura del juicio de cuentas, decidir sobre las órdenes de pago negadas en primera instancia por los pagadores y presentar a la Cámara de Representantes informe anual sobre la cuenta del presupuesto y del tesoro elaborado por el Ministerio del Tesoro; en cuanto al papel del poder legislativo se limitaba a la verificación de los informes arriba mencionados por parte de la Cámara de Representantes.

Se aprecia en el modelo definido por la Ley 110 (Congreso de Colombia, 2012) la articulación de tres controles, el administrativo que podría homologarse al control interno actual, el contencioso administrativo, que ubicaba al control fiscal bajo la tutela del tribunal contencioso administrativo, muy diferente del actual modelo donde lo define a las contralorías como órganos de control independientes, con funciones de control fiscal, de imposición de sanciones mediante glosas que seguían un proceso de varias instancias al interior del propio tribunal. El control

político se limitaba a la verificación de las cuentas presentadas por el Ministerio del Tesoro y el Tribunal de Cuentas; el control social no es considerado en el modelo establecido en la ley 110 (Congreso de Colombia, 1912). Tampoco existe referencia alguna a la descentralización territorial.

Como resultado de las recomendaciones de la misión de expertos norteamericanos liderada por el economista Edwin Walter Kemmerer, traída al país por el presidente Pedro Nel Ospina, fue aprobada la Ley 42 (Congreso de Colombia, 923) Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría, encabezado por el Contralor General de la República y un ayudante denominado Auditor General nombrados por el presidente con aprobación de la Cámara de Representantes. Establecía como competencia exclusiva del Contralor General de la República el examen, glosa y fenecimiento de las cuentas de los funcionarios encargados de recibir pagar y custodiar fondos y bienes de la Nación derivados de la Administración activa y pasiva del tesoro nacional, y establecer los métodos de la contabilidad y la forma de llevar las cuentas de la Nación. Contaba como funcionarios un Oficial Mayor, un Contralor en Jefe y los Auditores Seccionales. A solicitud de los departamentos y municipios, el Contralor General podía practicar exámenes y rendir informes análogos en servicios dependientes de tales entidades.

Control fiscal en la Constitución

El control fiscal y la Contraloría General de la República, así como las contralorías territoriales adquieren el carácter constitucional con el Acto legislativo 01 de 1945 (Congreso de Colombia, 1945), en su artículo noventa y tres (93) asignó

la vigilancia fiscal a la Contraloría General de la República y estableció que la Cámara de Representantes elegía al Contralor General de la República por un período de 2 años y estableció entre su función llevar las cuentas generales de la Nación, prescribir los métodos de contabilidad pública, fenecer cuentas y exigir informe a los empleados públicos nacionales departamentales o municipales sobre su gestión fiscal; también estableció como competencia de las Asambleas Departamentales organizar la Contraloría Departamental y elegir al Contralor Departamental para un período de 2 años. Igualmente estableció que la ley podría limitar las apropiaciones departamentales destinadas al funcionamiento de las contralorías departamentales.

Las modificaciones introducidas mediante el Acto legislativo 1 de 1968 (Congreso de Colombia, 1968) eliminan la función de la Contraloría General de la República de llevar la cuentas públicas generales de la Nación, y amplía el espectro del control fiscal territorial estableciendo que la vigilancia de la gestión fiscal de los Departamentos y Municipios corresponde a las Contralorías Departamentales, salvo lo que la ley determine respecto a Contralorías Municipales.

Contextualización de la Contraloría General de Santander

El comienzo del control fiscal en Santander se da con la creación de la Oficina de Contabilidad y Control Fiscal mediante la Ordenanza 27 del 25 de julio (Asamblea de Santander, 1935) posteriormente la Ordenanza 014 del 5 de diciembre (Asamblea de Santander, 1991) organiza la contraloría como entidad técnica con autonomía administrativa y presupuestal, y le da la función de vigilar la

gestión fiscal de la administración departamental, sector central y descentralizado y de los municipios en donde no exista organismo propio.

El plan estratégico (Contraloría General de Santander, 2022), “Escuchamos – Observamos Controlamos” define su misión, en la cual se pueden identificar los principios como un elemento a evaluar en la gestión fiscal, es decir comprende las variables de estudio utilizadas en la presente monografía:

Ejercer vigilancia y control participativo a la gestión fiscal del Departamento de

Santander, buscando determinar si cumple con los principios, políticas, planes, programas, proyectos, presupuestos y normatividad aplicables y sus resultados aportan al desarrollo sostenible y a los fines esenciales del Estado. (Contraloría General de Santander, 2022, p.11).

Este mismo documento establece la visión de la entidad:

En el 2025, la Contraloría General de Santander será reconocida como un órgano de control y vigilancia moderno, oportuno y efectivo, líder del mejoramiento de la gestión fiscal y aliado estratégico del control social, político e interno de sus entidades vigiladas (Contraloría General de Santander, 2022, p.11).

El Plan Estratégico de la Contraloría General de Santander “Escuchamos – Observamos Controlamos”, en su objetivo institucional uno (1) concentra las estrategias relacionadas con el control fiscal:

1. Aumentar la cobertura del control fiscal.
2. Aumentar la Efectividad en el proceso auditor, fortaleciendo el uso de herramientas tecnológicas de trabajo.
3. Optimizar la vigilancia fiscal
4. Capacitar a los servidores públicos en temas del proceso auditor y efectividad en la configuración de hallazgos fiscales.
5. Seguimiento a la efectividad de planes de mejoramiento y a los

beneficios de control fiscal. 6. Mejorar la calidad de los hallazgos fiscales y sancionatorios y su oportunidad en el traslado mediante la articulación de Responsabilidad Fiscal. (Contraloría General de Santander, 2022, p.12).

La Contraloría General de Santander cumple su misionalidad a través de trece (13) procesos representados en la Figura 1:

Figura 1.
Mapa de procesos Contraloría General de Santander



Tomado del Manual de Calidad de la Contraloría General de Santander (Contraloría General de Santander, 2014, p.15)

Los procesos misionales son: gestión de participación ciudadana, gestión de responsabilidad fiscal y gestión de control fiscal, este último encargado de las auditorías evaluadas en la presente monografía; los procesos de apoyo son: gestión de talento humano, gestión de contratación y compras, gestión financiera, gestión documental y gestión jurídica; y los procesos de estratégicos

y de evaluación son: gestión estratégica, gestión de control y evaluación y gestión de calidad.

Su planta de cargos como se puede apreciar en la Tabla 1, está constituida por noventa y seis (96) empleos, de los cuales dieciséis (16) son de libre nombramiento y dirigen entre otros los procesos misionales de Gestión de Control Fiscal, Gestión de Responsabilidad fiscal y Participación Ciudadana, sus requisitos en el manual de funciones no incluyen experiencia relacionada, igual situación sucede con los seis (6) auditores de nodos, funcionarios encargados de la supervisión de los ejercicios auditores, estos nueve (9) cargos son de alta complejidad técnica y su frecuente rotación con ingreso de funcionarios sin conocimiento específicos en sus funciones, son generadores de debilidades en el logro de los objetivos misionales. Existen cincuenta y un (51) empleos de carrera, veinticuatro (24) provisionales, y 4 vacantes; en el área de control fiscal existen cuarenta y ocho (48) cargos de los cuales cuarenta y uno (41) tienen como función auditar.

Tabla 1.
Planta de personal

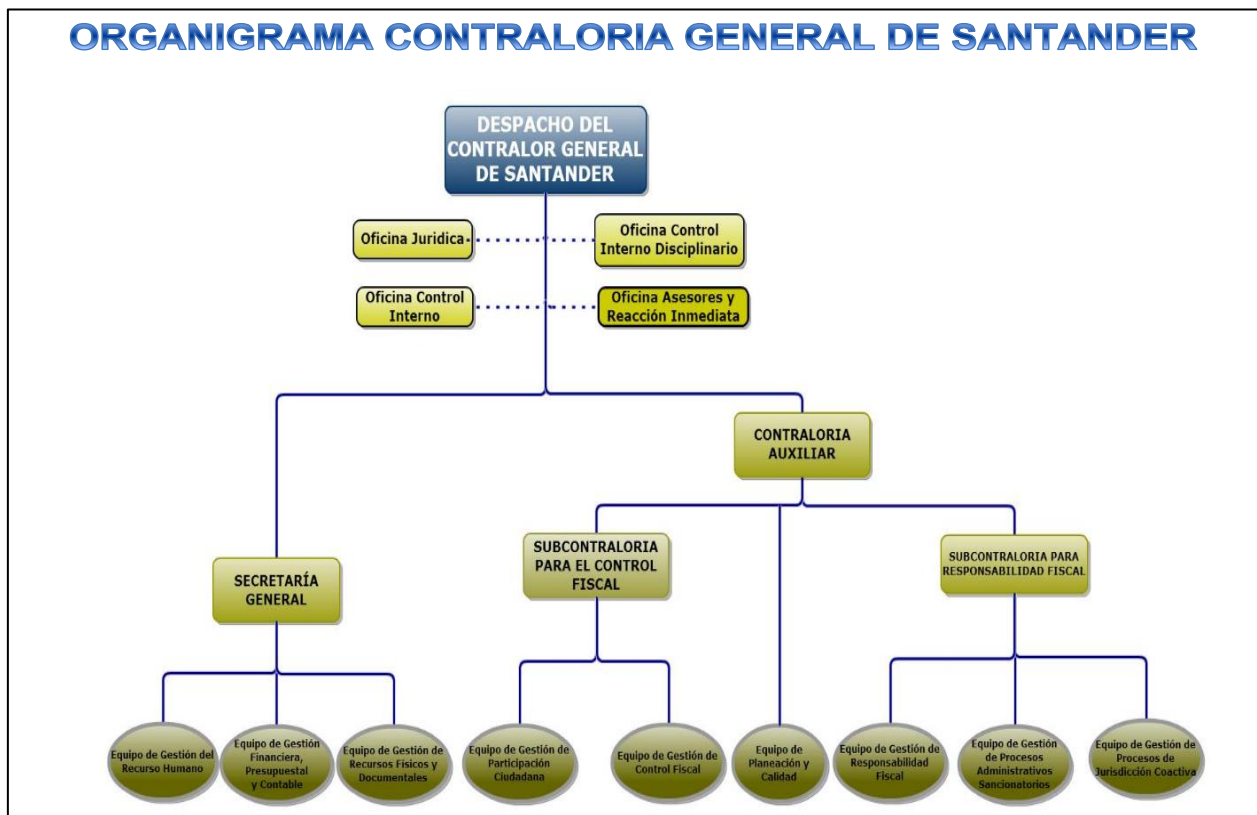
| Nivel | Planta de personal a 31 de diciembre de 2021 | | | | | |
|-------------|--|--------------------|------------------------|-------------|----------|-------|
| | De Perio do | Libre Nombramiento | Carrera Administrativa | Provisional | Vacantes | Total |
| Asistencial | 0 | 1 | 2 | 12 | 1 | 16 |
| Técnico | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Profesional | 0 | 0 | 48 | 12 | 2 | 62 |
| Asesor | 0 | 3 | 0 | 0 | | 3 |
| Directivo | 1 | 12 | 0 | 0 | 1 | 14 |
| Total | 1 | 16 | 51 | 24 | 4 | 96 |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

La misión de la Contraloría General de Santander se gestiona mediante los procesos y el personal definidos en los puntos anteriores desplegados a través su estructura orgánica que puede ser apreciada en la Figura 2, Organigrama Contraloría General de Santander.

Figura 2.
Organigrama Contraloría General de Santander



Tomado del a Página web de la Contraloría General de Santander

La Contraloría General de Santander ejerció vigilancia y control fiscal en el año dos mil veintiuno (2.021) sobre doscientos catorce (214) sujetos de control, constituidos por la Gobernación y sus quince (15) instituciones descentralizadas, ochenta y tres (83) alcaldías, tres (3) entidades

descentralizadas del orden municipal, setenta y nueve (79) Empresas Sociales del Estado – ESE, y treinta y tres (33) Empresas de Servicios Públicos – ESP.

Estado del Arte

En el trabajo “La reforma al control fiscal colombiano y su incidencia en la autonomía del control fiscal territorial”, (Meyer D, 2021), aborda el tema desde un marco teórico basado en la normatividad legal y constitucional, haciendo un análisis de los cambios introducidos en los actos legislativos 02 de 2015 y 04 de 2019, y en el Decreto 403 de 2020. Los resultados son presentados a manera de conclusiones frente a aspectos como el momento de la gestión en que se realiza el control, resaltando la importancia del carácter preventivo del control concomitante, y frente al desplazamiento de funciones misionales y administrativas de los contralores territoriales por parte del Contralor General de la República lo que califica como inapropiado al igual que la propuesta de centralización del control fiscal que eliminaría las contralorías territoriales sumidas hoy en una constante agonía. No profundiza en los cambios buscados en el enfoque del control fiscal y en los principios que son objeto de revisión en el control fiscal.

En el artículo “Desafíos del control fiscal para combatir la corrupción en Colombia” (Pinilla D, 2021), hace un análisis de los cambios del control fiscal surgidos con el acto legislativo 04 de 2019, centrándose en el control concomitante y preventivo definido en él como competencia de la Contraloría General de la República para luchar contra la corrupción, en su análisis parte de plantear el error del modelo anterior al acto legislativo 04 concebido para recuperar los recursos

perdidos y no para evitar su pérdida. Plantea la necesidad de mejorar las capacidades del talento humano que ejerce el control fiscal buscando especializarlo en las materias objeto de control. Aunque menciona el control fiscal territorial, el control social, el control interno y el control político, es necesario profundizar en la importancia de la articulación de estos controles con el ejercido por la Contraloría General de la República.

El artículo “Calidad de los hallazgos de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia”, Restrepo M. (2018) evalúa las contralorías territoriales a través de la calidad de los hallazgos, con los siguientes parámetros tomados de la Guía de auditoría territorial y de la Guía de auditoría de la Contraloría General de la República: Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia, establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio, establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada, identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa, identificación de los responsables y de la atribución causal de responsabilidad, evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación”, el instrumento fue aplicado a una muestra estadística de informes de auditoría, obteniendo bajos resultados de cumplimiento, 27,51 para las contralorías municipales, 31,41 las departamentales y 36,12 para las distritales. ”, (Restrepo, 2018). Sus recomendaciones se enfocan en la cualificación de los auditores a través de la carrera administrativa, su certificación como auditores gubernamentales, y programas permanentes de capacitación especializada.

La tesis para Magister “Vulneración del principio constitucional de autonomía y descentralización administrativa ante una eventual supresión legal de las contralorías territoriales”, (Restrepo, 2022), se desarrolla mediante un análisis documental que busca evaluar el planteamiento de su título, para ello realiza un análisis constitucional, legal y jurisprudencial de la autonomía administrativa y el control fiscal territorial, para luego analizar la relación entre ellas y las consecuencias que traería la centralización del control fiscal. Entender las contralorías departamentales, distritales y municipales como parte del principio constitucional de autonomía y descentralización aporta un elemento de estudio necesario para la formulación de la mejora del sistema de control fiscal en el país.

En su artículo “Efectos del control fiscal en el aprendizaje organizacional de las contralorías” (Cárdenas, 2019) busca determinar el impacto de las auditorías de control fiscal realizadas por la Auditoría General de la República mediante el estudio de la recurrencia o no de los hallazgos de un mismo sujeto de control; parte de la hipótesis “el proceso auditor, a través del plan de mejoramiento, genera aprendizaje organizacional en las contralorías” la cual evalúa revisando la reiteración de hallazgos a través de las vigencias, en los procesos de gestión de cada una de tres contralorías, la General de la República, la de Medellín y la de Vaupés, desde 2012 a 2018, utilizó una matriz registrando la causal, el efecto y la condición de cada hallazgo. Concluye el estudio que las contralorías aprenden a través de las acciones de mejora con la que superan las situaciones encontradas. La perspectiva del aprendizaje en los sujetos de control fiscal como resultado de los planes de mejora resultado de las auditorías resulta un aporte en la evaluación de los aportes del control fiscal a los fines del Estado.

Marco Teórico

Para el presente documento se utilizará el marco legal como marco teórico, pues la constitución, las leyes, los decretos y las guías o reglamentos sustentan el desarrollo de los objetivos, la definición de la variable de estudio (principios de la gestión fiscal), la definición de las subvariables (Cumplimiento de regulación, eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de los costos ambientales) que dan lugar a la formulación de la hipótesis del presente trabajo.

Constitución Política de Colombia

La Constitución Política de Colombia, (Asamblea Nacional Constituyente, 1991) establece el control fiscal territorial en su título X, de los organismos de control, capítulo 1, de la Contraloría General de la República, artículos 267 a 274. Define el control fiscal como una función pública ejercida por la Contraloría General de la República, y que la ley reglamentará el ejercicio de las competencias entre contralorías observando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. Posteriormente el artículo 272 determina que la vigilancia del control fiscal de los departamentos, distritos y municipios, donde haya contralorías corresponde a ellas.

En su artículo primero La Constitución Política de Colombia, (Asamblea Nacional Constituyente, 1991) establece que Colombia es un Estado Social de Derecho, organizado como una República unitaria, descentralizada, y con autonomía de sus entidades descentralizadas, lo que implica la capacidad de autodeterminación de las entidades territoriales para fijar sus rentas, gestionar los

asuntos de su competencia, y elegir a los funcionarios que dirigen esa gestión, ello implica, como se establece en la Sentencia C-1051-01 "...autonomía política, esto es, la capacidad de elegir a sus gobernantes (alcalde, concejales, ediles, personero y contralor) es decir, la facultad de manejar los asuntos de su jurisdicción ..." (Corte Constitucional, 2001, p.2). La descentralización y la autonomía son bases fundamentales de la organización del Estado colombiano, implican la autodeterminación de las sociedades en sus entornos, la posibilidad de depositar responsabilidades por parte de sus habitantes entre sí mismos y ejercer control sobre ellos.

El desarrollo constitucional de la descentralización y autonomía territorial se aprecia también en el artículo 209 donde establece los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, como fundamento de la función administrativa, a través de la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones y ordena que la administración pública en todos sus niveles tendrá un control interno, (Asamblea Nacional Constituyente, 1991). Es decir establece la descentralización como una de las formas de ejercer la función administrativa junto con la desconcentración y la delegación e introduce el concepto de control interno que se convertirá en parte fundamental de la estructura de control interactuando con el control fiscal y el control social cuya institucionalización se da en el artículo 270 que ordena "La ley organizará las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados" (Asamblea Nacional Constituyente, 1991, p.267).

El artículo 267 donde define la vigilancia y control fiscal, establece sus tipos de controles y los principios en los que se basa:

La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el seguimiento permanente al recurso público, sin oponibilidad de reserva legal para el acceso a la información por parte de los órganos de control fiscal, y el control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad, el desarrollo sostenible y el cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991, p.262).

Estos principios de la gestión fiscal establecidos constitucionalmente son utilizados en el presente documento como variables de estudio buscando determinar su utilización por parte de los auditores de la Contraloría General de Santander en la identificación de hallazgos de auditoría.

Acto legislativo 04 de 2019 y Decreto Ley 403 de 2020

El acto legislativo 04 de 2019 (Congreso de Colombia, 2019) modifica el artículo 267 de la Constitución Política (1.991) redefiniendo la vigilancia y el control fiscal y su alcance. Estableció que el control fiscal se realiza de forma posterior y selectiva y excepcionalmente podrá ser preventivo y concomitante, sin caer en la coadministración y que se realizará a través del seguimiento permanente del recurso público, de sus ciclos, uso, ejecución, contratación e impacto, mediante el uso de tecnología y con la participación activa del control social y articulado con el control interno, se realiza en forma de advertencia a los gestores fiscales y debe ser

parte de un sistema general de advertencia público, es una competencia exclusiva del contralor general de la república, con lo cual excluye a las contralorías departamentales distritales o municipales de la posibilidad de ejercer control preventivo y concomitante.

Por otra parte, define el acto legislativo 04 de 2019 que la vigilancia de la gestión fiscal implica el seguimiento permanente del recurso público el control financiero de gestión y de resultados, basado en los principios de eficiencia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales (Congreso de Colombia, 2019).

Esa precisión en la definición de la vigilancia fiscal expande las posibilidades en las competencias de las contralorías para lograr su fin último, la eficiencia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales de los recursos públicos pues no se deben limitar solamente entonces al ejercicio del control fiscal mediante auditorías, sino que se pueden establecer mecanismos de vigilancia fiscal como los establecidos en los artículos 76 y 77 del decreto 403 (2020).

Dentro de las funciones del Contralor General de la República definidas en el Acto Legislativo 04 (2019) se establece en el numeral 12, la competencia para dictar normas de armonización del sistema de control fiscal del orden nacional y territorial y de dirigir e implementar El Sistema Nacional de control fiscal SINACOF, encargado de la unificación y estandarización de la vigilancia y el control fiscal (Congreso de Colombia, 2019).

En el párrafo segundo del párrafo transitorio del artículo 268, el Acto Legislativo 04 (2019) ordenó al Congreso de la República expedir las leyes que

garantizaran la autonomía presupuestal y la sostenibilidad financiera y administrativa de las contralorías territoriales, de igual manera en el párrafo transitorio número 2 del artículo 272 el acto legislativo establece que en un término no superior a un año se expediría la ley que fortalece financieramente a las contralorías departamentales municipales y distritales con recursos provenientes de los ingresos corrientes de libre destinación y las cuotas de fiscalización que pagan los sujetos de control, ley que debía ser presentada al gobierno por el contralor general de la república (Congreso de Colombia, 2019).

Asigna el acto legislativo 04 de 2019 a las contralorías territoriales, la competencia de la vigilancia fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías, competencia que será concurrente con la Contraloría General de la República que será regulada por la ley al igual que su prevalencia sobre las contralorías territoriales (Congreso de Colombia, 2019).

El Acto Legislativo 04 (2019) introduce en la Constitución Política la figura de certificación anual de las contralorías territoriales, realizada por la Auditoría General de la República mediante indicadores de gestión; insumo para la decisión sobre la intervención administrativa de las contralorías territoriales por parte de la Contraloría General de la República (Congreso de Colombia, 2019).

Otra modificación importante del acto legislativo 04 de 2019 se relaciona con la elección de los contralores territoriales, que será mediante convocatoria pública cuyos términos generales serán definidos por Contraloría General de la República, y será reglamentada por la ley, fundada en los principios de transparencia, publicidad, objetividad, participación ciudadana y equidad de género, para un período de 4 años pasó a ser alternado con los períodos de gobernadores y

alcaldes es decir son elegidos a mitad del período de los gobernantes (Congreso de Colombia, 2019).

Facultado por el artículo segundo del Acto legislativo 04 de 2019 el presidente de la República expidió los decretos legislativos 403 (2020), para el fortalecimiento del control fiscal y 409 de 2020 mediante el cual se crea el régimen de carrera especial de los servidores de las contralorías territoriales.

Límites al gasto de las contralorías territoriales

La ley 617 (Congreso de Colombia, 2000) "Por la cual se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional" en su artículo octavo establece los valores máximos de gasto de las contralorías departamentales respecto a los ingresos corrientes de libre destinación de los departamentos, en su Artículo noveno establece porcentajes máximos para cada año desde el 2001 hasta el 2004, 2002 2003 2004, tal como se puede apreciar en la Tabla 2:

Tabla 2.
Límites del gasto de las contralorías departamentales

| Categoría | Año | | | |
|-------------------------|------------|------|------|------|
| Año | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| Especial | 2.2% | 1.8% | 1.5% | 1.2% |
| Primera | 2.7% | 2.5% | 2.2% | 2.0% |
| Segunda | 3.2% | 3.0% | 2.7% | 2.5% |
| Tercera y cuarta | 3.7% | 3.5% | 3.2% | 3.0% |

Tomado de la ley 617 del 2000

Establece la misma ley que las entidades descentralizadas del orden departamental pagarán a las contralorías departamentales, una cuota de

fiscalización del cero punto dos por ciento (0.2%) calculado sobre los ingresos ejecutados en la vigencia anterior excluyendo los recursos del crédito, de la venta de activos fijos, los activos las inversiones y los productos de titularización.

La ley 1416 (Congreso de Colombia, 2010) “Mediante la cual se fortalece el ejercicio del control fiscal”, estableció que el límite de gastos previstos en el artículo 9° de la ley 617 de 2000 para la vigencia 2001 seguiría calculándose en forma permanente y aclaró que la cuota de fiscalización correspondiente al 0,2% a cargo de las entidades descentralizadas del orden departamental se sumaría a los presupuestos de las contralorías departamentales.

El decreto 3971 Por el cual se reglamentan los artículos 9 y 11 de la ley 617 de 2000, establece límite al crecimiento anual del presupuesto de las contralorías territoriales:

Los gastos programados de las Contralorías no podrán crecer por encima de la meta de inflación establecida por el Banco de la República para la respectiva vigencia fiscal. Lo anterior, sin perjuicio de que los gastos ejecutados por las Contralorías Territoriales puedan incrementarse hasta el porcentaje de la inflación causada del año inmediatamente anterior, si esta fuere superior a la meta fijada por el Banco de la República para el año de ejecución (Presidencia de la República, 2009, p.1)

Decreto legislativo 403 del 16 de marzo de 2020

“Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del acto legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal” define la vigilancia

fiscal como la observación durante el desarrollo o posterior a la gestión fiscal, de los procesos o de la toma de decisiones de los sujetos de control, para obtener información útil para el control fiscal, y define el control fiscal como la función de fiscalización dirigida a determinar si la gestión fiscal y sus resultados se ajustan a los principios, políticas, planes, programas, proyectos, presupuestos, y normatividad aplicable, y si contribuye al logro de los fines esenciales del Estado, y determinar las responsabilidades fiscales cuando sea necesario (Presidencia de la República, 2020).

Los principios de la vigilancia y el control fiscal definidos en el Decreto legislativo 403 de 2020 (Presidencia de la República, 2020) son diecisiete (17) de ellos seis (6) están dirigidos a la gestión fiscal: eficiencia, eficacia, equidad, economía, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, estos principios de la gestión fiscal son utilizados como variables de estudio en la presente monografía, siete (7) reglamentan el ejercicio de la vigilancia y el control fiscal: efecto disuasivo, especialización técnica, inoponibilidad al acceso de la información, tecnificación, integralidad, oportunidad y selectividad; y cuatro (4) reglamentan las competencias entre las contralorías: concurrencia, coordinación, prevalencia y subsidiaridad. Así como se definieron en la página treinta y seis (36) del presente documento, en la enunciación del marco teórico los seis (6) principios de la gestión fiscal establecidos en el decreto.

Establece el decreto 403 de 2020 los siguientes mecanismo de control prevalente que podrán ser ejercidos en cualquier tiempo por parte de la Contraloría General de la república desplazando las competencias de las contralorías territoriales: la vigilancia fiscal concurrente integral o selectiva,

transitoria o permanente, el plan de vigilancia y control fiscal, el Sistema Nacional de Control Fiscal - SINACOF, las acciones conjuntas y coordinadas entre contralorías, la intervención funcional de oficio, la intervención funcional excepcional, el fuero de atracción, y las demás que determine el contralor general de la república bajo criterios de necesidad razonabilidad proporcionalidad y especificidad y especialidad (Presidencia de la República, 2020).

Decreto 409 del 16 marzo 2020

En cumplimiento de lo ordenado por el acto legislativo 04 de 2019, el Decreto 409 de 2020 (Presidencia de la República, 2020) crea el régimen de carrera especial de los servidores de las contralorías territoriales, cuyo objetivo es de profesionalizar el servicio de los empleados de las contralorías territoriales, para ello crea la comisión especial de carrera integrada por cinco contralores territoriales elegidos por el mismo tiempo de su periodo constitucional, el presidente será quien entre ellos haya obtenido el mayor número de votos, y en su contraloría funcionará la sede y se encargará de brindar los apoyos administrativos requeridos para el funcionamiento de la Comisión Especial de Carrera.

Guía de Auditoría Territorial GAT

La Guía de Auditoría Territorial, en el marco de las normas internacionales – ISSAI – GAT Versión 2.1, se origina en el convenio 171 de marzo 01 de 2019 celebrado entre el Contralor General de la República (2019), el Auditor General de la República y sesenta y cinco (65) contralores

territoriales, su objeto fue “Aunar esfuerzos para lograr la armonización y coordinación del Sistema Nacional de Control Fiscal - SINACOF- A través del fortalecimiento de las contralorías territoriales, mejorando la calidad y la cobertura del control fiscal en la lucha para erradicar la corrupción”.

La Guía de Auditoría Territorial, (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) adaptó las normas de control fiscal de las contralorías territoriales a las normas internacionales ISSAI, Normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores. (International Standards of Supreme Audit Institutions), expedidas por la INTOSAI (international Organization of Supreme Audit Institutions), armonizadas a través del SINACOF siguiendo los lineamientos de la Contraloría General de la República. Las series de norma ISSAI más relevantes para los procesos auditores definidos en la GAT son, para la Auditoría Financiera ISSAI 1000 a 2999, Auditoría de Desempeño ISSAI 3000 a 3999 y directrices de Auditoría de Cumplimiento ISSAI 4000 a 4999, en ese sentido se pasó de las auditorías regular, especial y exprés a las auditorías financieras y de gestión, de desempeño y de cumplimiento, abriendo además la posibilidad de implementación de un procedimiento especial para la revisión de la cuenta para fenecimiento.

La Guía de Auditoría Territorial es un instrumento técnico que busca estandarizar el ejercicio de la vigilancia y el control fiscal en las contralorías municipales, distritales y departamentales, en su introducción establece:

“El presente documento, denominado “Guía de auditoría territorial en el marco de las normas internacionales de auditoría ISSAI (Versión 2.1)” fue elaborado con el objetivo de definir el marco regulatorio de las auditorías: Financiera y de Gestión; de Desempeño y de Cumplimiento, en las entidades del orden territorial. Su contenido está enmarcado en la Constitución Política de Colombia, sujeto a las normas vigentes de la Vigilancia y el Control Fiscal y las relacionadas con la Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores y basado en las Normas ISSAI” (Contraloría General de la Republica y demás miembros del SINACOF, 2020, p.12)

La GAT se desarrolla mediante cuatro capítulos, el primero de ellos Aspectos generales, principios y fundamentos de las auditorías en las contralorías territoriales; y los otros tres desarrollan cada tipo de auditoría, en su orden: Auditoría Financiera y de Gestión, Auditoría de Desempeño y Auditoría de Cumplimiento.

La GAT (Contraloría General de la Republica y demás miembros del SINACOF, 2020, P.51) establece la posibilidad de un modelo de auditoría especial para fenecimiento de cuenta a través de un “procedimiento especial, en aquellos casos en que los recursos disponibles no permitan auditar la totalidad de la cuenta rendida” dicho procedimiento fue adoptado en la Contraloría General de Santander.

Principios y fundamentos de las auditorías

El capítulo uno de la GAT establece la evaluación del cumplimiento de los del Estado, como la finalidad del control fiscal, a través de la identificación del incumplimiento normativo o de los principios de la gestión, buscando la mejora, la determinación de la responsabilidad fiscal, la recuperación de los recursos públicos y, la no repetición de las desviaciones (Contraloría General de la Republica y demás miembros del SINACOF, 2020, p.13).

En el mandato del mismo capítulo uno (1), se relacionan los instrumentos para el logro de esos resultados por las contralorías territoriales: controles financieros, de gestión y de resultados basados en los principios de eficacia, eficiencia, economía, equidad, desarrollo sostenible y la valoración de costos ambientales (Contraloría General de la República, 2020, p.13), esos instrumentos son utilizados como variables de estudio en el presente trabajo.

Auditoría financiera y de gestión

El capítulo 2 de la Guía de auditoría territorial define la auditoría financiera y de gestión como un examen de la información financiera, presupuestal y de gestión del sujeto auditado para determinar si los estados financieros y el presupuesto reflejan razonablemente sus resultados y si la gestión fiscal se realizó de forma económica eficiente y eficaz, (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.80). Su producto principal es el concepto sobre fenecimiento o no de la cuenta. Los principios de eficiencia, eficacia y economía, y el cumplimiento de las normas aplicables en la auditoría financiera y de gestión, son parte de las variables de estudio utilizadas en la presente monografía para determinar a través del

análisis de los hallazgos de las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander en el año 2021.

La auditoría financiera y de gestión nace con la programación de los sujetos en el plan de vigilancia y control fiscal, es de tener en cuenta que la obligación de dar el concepto de fenecimiento de cada vigencia fiscal debe ser programada para la mayor cantidad posible de sujetos de control, por consiguiente, es la auditoría más utilizada las contralorías territoriales.

Comienza con la designación del equipo auditor mediante el memorando de asignación, seguido a ello viene la etapa de planeación, en la cual, teniendo en cuenta el enfoque de la auditoría basado en riesgos, se elabora el plan o programa de auditoría mediante el conocimiento del sujeto a auditar y la identificación y priorización de los riesgos de carácter fiscal de los macroprocesos y subprocesos, para ello se debe conocer los aspectos pertinentes del sujeto a auditar, como su naturaleza jurídica, estructura, clientes proveedores, urgencias manifiestas, calamidades públicas y denuncias fiscales pendientes por resolver relacionadas con la vigencia auditada, y los asuntos sociales políticos y económicos que le atañen; antecedentes como hallazgos, opiniones, conceptos y fenecimientos de auditorías anteriores, la calificación del plan de mejoramiento anterior y las acciones de mejora comprometidas en el vigente, la calificación de la eficiencia y eficacia de control fiscal interno; la fuente principal de información de esta etapa y en todo el proceso auditor es la cuenta rendida por el sujeto de control y el requerimiento directo de informes.

La identificación de riesgos se realiza mediante herramientas como las pruebas analíticas iniciales y las pruebas de recorrido, las primeras consisten en

el análisis horizontal y vertical de las cuentas y partidas de los estados financieros y de las ejecuciones presupuestales, para identificar los comportamientos más significativos que serán objeto de análisis de riesgos, controles y pruebas de auditoría, para luego concluir con su análisis final; las pruebas de recorrido consisten en la evaluación de las principales actividades de cada uno de los macroprocesos y procesos objeto de la auditoría. Es decir, las principales actividades relacionadas con la elaboración de los estados financieros, la planeación y ejecución presupuestal, con la gestión contractual y con la elaboración y ejecución del plan estratégico o de desarrollo del sujeto auditado, busca identificar riesgos que afecten el logro de los objetivos y la misionalidad de la entidad y dentro de ellos se priorizan los riesgos fiscales, aquellos cuya ocurrencia pueden concluir en daño fiscal; los riesgos identificados se analizan el papel de trabajo calificación de riesgos y controles y evaluación de la eficacia y eficiencia del control fiscal interno de la entidad evaluada, en la que se obtiene el riesgo combinado mediante la calificación del riesgo inherente y del diseño de los controles, útil para priorizar los aspectos a profundizar en las pruebas de auditoría, y para calcular la materialidad de auditoría unidad de medida con la cual se determina la importancia de las observaciones y hallazgos y su incidencia en las opiniones y conceptos a rendir.

Una vez protocolizado el plan o programa de auditoría se procede a su ejecución mediante la realización de pruebas, evaluaciones y en general actividades para recaudar evidencia sobre el cumplimiento de los criterios de auditoría y determinación de observaciones y hallazgos que una vez dimensionados frente a la materialidad calculada en la etapa de planeación

determinan las opiniones presupuestal y contable y el concepto de la gestión del gasto mediante el cual se procede a dar el fenecimiento uno de la cuenta, de igual manera con los resultados y hallazgos y observaciones se hace la calificación del control fiscal interno de la entidad evaluada.

Las observaciones de auditoría y las opiniones y conceptos establecidos son sometidos a mesa de trabajo para evaluar la validez de la evidencia y su pertinencia y causalidad al comparar la condición o situación evidenciada con los criterios incumplidos, así como la procedencia de las incidencias definidas; para proceder a elaborar el informe de auditoría preliminar que es remitido al sujeto de control para que ejerce el derecho a contradicción aportando los argumentos y evidencias necesarios, con los cuales son analizados por el equipo auditor y sometido a una nueva mesa de trabajo donde se aprobarán los hallazgos definitivos a incluir en el informe final, que es comunicado al sujeto de control, a la corporación administrativa que lo controla y publicado en la página web de la contraloría para conocimiento de la ciudadanía.

La auditoría finaliza con la formulación y aprobación del plan de mejoramiento, la identificación y aprobación de beneficios de control fiscal cuantitativos y cualitativos y con el traslado de hallazgo a las autoridades correspondientes.

Auditoría de Desempeño

El capítulo 3 de la Guía de Auditoría Territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) define la auditoría de desempeño, la cual evalúa los principios de economía, eficiencia, eficacia, equidad, desarrollo sostenible, y valoración de costos ambientales, y si existen

oportunidades de mejora en las políticas, programas proyectos, sistemas, operaciones, actividades y organizaciones gubernamentales; abarcando sus productos, resultados e impactos. La auditoría de desempeño es un instrumento de gran valor para las contralorías, abre la posibilidad de evaluar la totalidad de principios de la gestión fiscal, en especial los de economía, eficacia, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, para lograr la finalidad del control, lo cual constituye el eje central de esta monografía, al utilizar los principios de la gestión fiscal como variables de estudio.

La auditoría de desempeño se orienta a identificar mejoras en la economía, eficiencia y eficacia, desarrollo sostenible, equidad y valoración de costos ambientales en el logro de las metas y objetivos del asunto auditado, aporta valor en términos de análisis de información con perspectiva independiente para las partes interesadas, identifica oportunidades de mejora, evalúa la utilidad de una política pública y contribuye a la buena gobernanza a la rendición de cuentas y la transparencia (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020).

Su enfoque puede orientarse al sistema como condición para la ejecución de políticas eficaces y eficientes, a resultados, cuando están bien identificados los resultados o productos esperados, o enfocado al problema dónde se analizan sus causas o las desviaciones frente a los criterios de auditoría (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020).

Las características particulares de la auditoría de desempeño son su temporalidad, que puede ir más allá de la vigencia del plan de vigilancia y control fiscal, la posibilidad de realizarla de manera colaborativa con los sujetos

de control y articulada con la sociedad civil, y disponer con amplia variedad de métodos de investigación.

La Guía de Auditoría Territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) establece que la auditoría de desempeño inicia con la identificación y priorización de temas a ser evaluados mediante auditoría de desempeño en el plan de vigilancia y control fiscal territorial, buscando maximizar, con los recursos disponibles, el impacto esperado de las auditorías, se puede apoyar en técnicas como el análisis de riesgos o la valuación de problema y sustentarse especialmente en el juicio profesional, mediante el diligenciamiento de la matriz de selección por parte de los expertos asignados para ser presentados al equipo directivo, encargado de la toma de decisiones frente plan de vigilancia y control fiscal. La planeación continúa con el diseño de la auditoría que comprende: estudio previo, conocimiento en detalle del ente u objeto auditable y el esquema de la auditoría, para determinar los objetivos, criterios, preguntas, temas y metodología de la auditoría, así como las técnicas de recolección de datos y los métodos de muestreo. Es necesario evaluar varias alternativas de diseño de auditoría para determinar la más apropiada según los datos y recursos disponibles.

La Guía de Auditoría Territorial (Contraloría General de la República, y demás miembros del SINACOF, 2020) basada en un enfoque de riesgos establece, las pruebas de recorrido y la matriz de evaluación de riesgos, controles y control fiscal interno, como instrumentos para identificar y evaluar los riesgos y controles que servirán para priorizar los factores vinculados al asunto auditado que puedan generar dificultades en su desempeño.

Luego se construye el esquema de la auditoría de desempeño, similar al de un proyecto, definiendo el problema o cuestión básica a investigar, luego él, o los objetivos de la auditoría, basados en las expectativas de las entidades y/o de los ciudadanos, son formulados a manera de pregunta general sobre el tema auditado, buscando conclusiones sobre él, posteriormente estas preguntas debe dividirse en preguntas más detalladas o hipótesis que lo desarrollen, para cada una de ellas se definen los criterios a utilizar para evaluar su cumplimiento en términos de los principios de auditoría de desempeño ya descritos, mediante su confrontación con la evidencia obtenida y la formulación de hallazgos y conclusiones respecto a los objetivos de auditoría.

Con la información recabada se construye la matriz de planeación en la que se registra la metodología a seguir en el trabajo de campo para evaluar el cumplimiento de los criterios de auditoría respecto a cada “pregunta o hipótesis”, determinando que información utilizaremos, su fuente, los procedimientos para la recopilación de evidencias y su análisis, y que limitaciones y conclusiones podremos obtener.

La fase de planeación de la auditoría de desempeño culmina como las demás auditorías de la Guía de auditoría territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) con la elaboración y aprobación del plan y programa de auditoría donde se definen las actividades a realizar durante la fase de ejecución informe y seguimiento.

La Guía de Auditoría Territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) establece que, en la fase de ejecución de la auditoría de desempeño, mediante la aplicación de las técnicas y los

procedimientos de recopilación y análisis de datos definidas en la matriz de planeación, se obtiene la evidencia para determinar el cumplimiento de los criterios de auditoría y formular los hallazgos y conclusiones sobre las preguntas e hipótesis de auditoría. La determinación del cumplimiento de los criterios auditoría significa un buen desempeño, contrario a ello no cumplirlos conlleva la necesidad de acciones de mejora por parte del ente auditado.

Una vez determinados los incumplimientos de los criterios de auditoría y convalidados en mesa de trabajo, pasan a hacer observaciones de auditoría que son remitidas en el informe preliminar, con las conclusiones frente a las hipótesis de auditoría, al sujeto de control para que exponga sus controversias soportadas en evidencias que serán analizadas posteriormente por el equipo auditor y llevadas al informe final como hallazgos de auditorías si llegaran a confirmarse.

El informe final de auditoría está sometido al sujeto de control y a su órgano de control político, y es publicado en la página web de la contraloría territorial; frente los hallazgos deberán ser formuladas acciones de mejora por parte del sujeto de control que serán objeto de seguimiento por parte de la contraloría territorial.

Auditoría de cumplimiento.

La guía de auditoría territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) establece como objetivo de la auditoría de cumplimiento determinar, mediante la emisión de un concepto, si un asunto o materia en particular cumple con las regulaciones que han sido definidas en el propio proceso auditor como criterios de auditoría, mediante una evaluación

independiente sistémica y objetiva basada en la evidencia. La auditoría de cumplimiento en su definición no establece taxativamente la evaluación de los principios de la gestión fiscal, aunque es potestad de cada contraloría utilizarlos como fuente de criterio para evaluar temas específicos, aunque en la GAT su objetivo es determinar el cumplimiento de las regulaciones, es decir el cumplimiento de la normatividad, concepto utilizado como una de las variables de estudio en el presente documento, teniendo en cuenta que los principios de la gestión fiscal frecuentemente no son su fuente a evaluar en esta auditoría.

Su enfoque es de regularidad para concluir si las actividades operaciones e información de un proceso asunto o entidad auditada cumple con las normas leyes, acuerdos, decretos, directrices, resoluciones, programas, proyectos, contratos o manuales que le son aplicables.

Está dirigida a temas de la gestión fiscal que pueden ser actividades, operaciones o información, de un tema general o específico, cuantitativo o cualitativo según su alcance y naturaleza. Las disposiciones legales y normativas son su elemento más importante, en ellas se deben identificar los aspectos que apunten a los resultados más relevantes para el objetivo de la auditoría y que sean fiables, comparables, objetivos y aceptables.

Los elementos de la auditoría de cumplimiento son el asunto o materia auditar, los criterios y sus fuentes, las partes intervinientes y la certeza o seguridad de la auditoría de cumplimiento.

Las fuentes de criterio o fundamentos legales, cómo las llama la Guía de auditoría territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020), son las disposiciones, prescripciones, reglas o normas

expedidas por los entes competentes, regulatorias del asunto o materia a auditar, determinan el alcance de la auditoría, los hallazgos y los criterios, que son la parte de éstos cuyo cumplimiento será evaluado al contrastarlos con la evidencia obtenida en la aplicación de pruebas de auditoría.

La inclusión de temas para auditoría de cumplimiento en el plan de vigilancia y control fiscal es decisión estratégica de cada contraloría, para ello deberá seleccionar asuntos de relevancia económica, social o de gestión en su territorio. En la fase de planeación se deben definir el alcance de la auditoría, su enfoque el asunto o materia auditar, los objetivos generales y específicos, y las fuentes de criterio iniciales para delimitar aún más el tema auditar.

Las fases de la auditoría de cumplimiento definidas en la en la Guía de auditoría territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) son planeación, ejecución, informe y seguimiento, la fase de planeación Inicia con el conocimiento y comprensión del asunto o materia a auditar y de la entidad o entidades auditadas, y la determinación de las fuentes de criterio y criterios que serán utilizados para la evaluación de cumplimiento, respecto al asunto o materia auditar. Para ello la Guía de auditoría territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) dispone el papel de trabajo PT – 21, “Conocimiento del asunto o materia auditar y de las entidades auditadas” dónde se registran las informaciones más importantes sobre el asunto materia auditar y la entidad que lo desarrolla. De igual manera se determinan las fuentes de criterio orientadas por los objetivos general y específicos, del memorando de asignación, y se identifican de cada

fuentes de criterio su apartes que serán utilizadas como criterio de auditoría o de evaluación.

Luego mediante la aplicación del papel de trabajo PT - 23 "Pruebas de recorrido" se identifican los riesgos más importantes relacionados con cada uno de los criterios de auditoría, que luego serán evaluados junto con sus controles en el papel de trabajo PT - 24 "Riesgos y controles" en el que también se califica la calidad y eficiencia del control fiscal interno del asunto o material auditado.

La materialidad de auditoría o importancia relativa, entendida como la unidad de medida útil para valorar o dimensionar la incidencia de las observaciones o hallazgos de auditoría para el concepto de cumplimiento o no de los criterios de auditoría, se determina mediante la aplicación del papel de trabajo PT - 25 "Materialidad e incidencia en el concepto", con los productos obtenidos hasta este momento de la planeación de la auditoría se elabora el plan de trabajo o programa de auditoría que se enfocará priorizando la ejecución de pruebas de auditoría sobre los riesgos combinados más altos.

Se procede a la ejecución del plan o programa de auditoría para lo realiza pruebas o revisiones, recauda y evalúa evidencia, documenta papeles de trabajo, y estructura observaciones y hallazgos, que una vez dimensionados frente a la materialidad calculada en la etapa de planeación, determinan el concepto de cumplimiento que puede ser: concepto sin reservas, la información de la materia controlada resultó conforme con los criterios evaluados; conclusión con reserva con cuatro opciones: incumplimiento material concepto con reserva, la información acerca del asunto evaluado resulta conforme en todos los aspectos significativos con excepción de algunos de ellos relacionados

en el informe, la otra opción es incumplimiento material concepto adverso, la información respecto al asunto auditado resultó no conforme con los criterios de auditoría; los otros dos conceptos modificados hacen referencia a las limitaciones en el alcance decir a la seguridad relativa de la auditoría, el concepto con limitación en el alcance implica que salvo las limitaciones descritas, la información acerca de la materia controlada resultó conforme frente a los criterios evaluados, y la limitación en el alcance con abstención de concepto significa que con base en el trabajo de auditoría realizada no se puede emitir concepto.

Cómo en las otras auditorías contempladas en la Guía de Auditoría Territorial (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020) una vez notificado el informe preliminar, evaluada la controversia y emitido el informe final, se deben hacer traslados de hallazgos bien sea disciplinarios, fiscales o penales, se suscribe por parte del sujeto de control plan de mejoramiento, para evitar la recurrencia de los hallazgos, que será objeto de seguimiento por parte de la contraloría territorial.

Modelos efectivos de vigilancia y control fiscal

Para contextualizar el desarrollo del control fiscal en las últimas décadas en Colombia se deben conocer los modelos internacionales de control fiscal, cuya tendencia es evolucionar desde los controles de regularidad, enfocados a la evaluación del cumplimiento legal, hacia la inclusión de la evaluación de la eficiencia la eficacia, la economía, la valoración de costos ambientales y la equidad de la gestión pública, es decir incluir la evaluación del logro de

resultados en términos de beneficios a la sociedad mediante la utilización de los recursos públicos, llamada auditoría integral o comprensiva (Naranjo, 2007).

Este tipo de auditoría ha ganado preponderancia a la par de los atributos de las entidades de fiscalizadoras tales como independencia, acceso y capacidad de análisis de información, y articulación con sistemas de control interno y de participación ciudadana, lo que les permite tener impacto sobre los estados en que actúan.

Para Groisman y Lerner (2020) existen tres modelos principales de entidades fiscalizadoras superiores (EFS), el francés de corte de cuentas, basado en un organismo colegiado perteneciente al gobierno, con diferentes grado de Independencia, es aplicado en Cuba y Japón, el segundo caso, el italiano y español, consistente en un tribunal de cuentas colegiado independiente de los poderes ejecutivo y legislativo, con competencias jurisdiccionales, adoptado en Latinoamérica por Brasil Chile El Salvador y Guatemala; y el modelo anglo americano basado en una figura unipersonal llamada contralor o auditor general, generalmente sin funciones jurisdiccionales dependientes del poder legislativo, está más orientado a la búsqueda de la mejora que al castigo, es aplicado en Inglaterra Estados Unidos Canadá y Australia, en los países de América Latina colonizados por España, a partir de la misión Kemmerer de la década de 1920 fue adoptado con algunas modificaciones como en Chile y Colombia donde las contralorías ejercen funciones jurisdiccionales.

Modelo de control fiscal en Alemania.

Constituido según Naranjo (2007) por el Tribunal de Cuentas Federal independiente de los poderes legislativo y ejecutivo, liderado por un presidente y un vicepresidente designados por el parlamento de candidatos postulados por el ejecutivo para un período de 12 años, los demás miembros de un total 63 son designados por el Presidente Federal de candidatos postulados por el Presidente del Tribunal de Cuentas. Desarrolla auditorías de regularidad o cumplimiento y de gestión y de resultados, cumpliendo así con los elementos de un modelo de auditoría integral al evaluar los principios de eficiencia, eficacia y economía; el fenecimiento de la Cuenta General del Estado se hace mediante su reporte anual de observaciones que es remitido al Parlamento junto con el concepto de la Comisión de Cuentas Públicas recomendando el fenecimiento o no. El Tribunal de Cuentas Federal no tiene funciones jurisdiccionales debiendo remitir las incorrecciones detectadas según su incidencia civil, disciplinaria o penal a la correspondiente instancia judicial.

Según Engels (2002), Presidente del Tribunal de Cuentas Federal Alemán, la viabilidad del Tribunal Federal de cuentas tiene dos fundamentos, la garantía de su existencia institucional pues sólo podría ser eliminado mediante una enmienda constitucional lo que le protegen ante desacuerdos con el Gobierno Federal o el parlamento la segunda garantía es la independencia judicial de sus miembros quienes no deben seguir instrucciones del Parlamento Federal, del gobierno o de otros organismos federales tampoco se les puede exigir coberturas mínimas de sus materias a controlar, con lo cual tiene la posibilidad de seleccionar los asuntos a controlar y priorizar entre ellas.

Existen también tribunales de cuentas de los estados federados (Laender) independientes respecto al Tribunal de Cuentas Federal, Naranjo (2007), sin poder jerárquico entre ellos y sin posibilidad de que el uno asuma las competencias del otro, estas se distribuyen según el tipo de recurso, federal o regional cuando el gasto tiene origen en ambos tipos de recursos se establecen grupos de trabajo conjuntos o se realiza un acuerdo de distribución de las tareas.

Modelo de control fiscal en España.

El control fiscal en España está bajo la responsabilidad del Tribunal de Cuentas con funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales conformado por doce (12) Consejeros de Cuentas con períodos independientes de nueve (9) años, elegidos seis (6) por el Congreso de los Diputados y seis (6) por el Senado. La Constitución Española (Juan Carlos I, 1978), en su artículo 136 lo establece como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica del Estado y del sector público, y según los establece el literal d, de su artículo 153, de las Comunidades Autónomas. Su función jurisdiccional no aparece expresamente en la Constitución, fue el Tribunal Constitucional mediante Sentencia 215 del 2000, de 18 de septiembre quien determinó que su función "...comprende el enjuiciamiento y, en su caso, la exigencia de la responsabilidad en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales y efectos públicos" (Peña, 2018 p.266).

Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas cumplen en sus territorios las funciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas en coordinación con él, pero no su función jurisdiccional. Aunque la Constitución

en el artículo 137 organiza territorialmente el Estado español en municipios, provincias y Comunidades Autónomas con autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, es la Ley Orgánica 02 (Juan Carlos, 1982, p.1), la que viabiliza en su artículos primero la existencia de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas: "...Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos."

El Tribunal de Cuentas y los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), en pro de la eficacia en los resultados y para evitar la duplicidad en la función fiscalizadora deben coordinar su actividad, así lo establece en su capítulo segundo la Ley 07 Del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (1988). Los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas deben enviar al Tribunal los resultados de la evaluación de cuentas de las entidades de las comunidades autónomas, y este puede solicitarles "la práctica de funciones fiscalizadoras concretas, al sector público autonómico como al estatal" Ley 07 de 1988:

Además, las instituciones españolas de control han constituido,

voluntariamente, la Comisión de Coordinación de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX... su finalidad esencial es garantizar y promover el intercambio de información entre las instituciones sobre la planificación y ejecución de los programas de fiscalización y coordinar la realización de fiscalizaciones en común y de aquellas que se ejecuten

compartiendo los mismos objetivos y metodología” (Peña, 2018 p.266 y 271).

En las comunidades autónomas donde no existen órganos de control externo propios, el Tribunal de Cuentas organiza secciones territoriales.

Modelo de control fiscal en Estados Unidos.

El control fiscal en Estados Unidos es liderado por la General Accounting Office (GAO), ubicada en la rama legislativa del gobierno federal, es encabezada por el Contralor General de los Estados Unidos designado por el presidente para un período de 15 años, de candidatos designados por una comisión bipartidista y bicameral del congreso (GAO, 2022).

Las reformas implementadas desde la década de los cincuenta ubicaron la GAO en la rama legislativa separándola del poder ejecutivo, dando relevancia a su articulación con el control político e independencia frente a su objeto de control, eliminaron sus funciones contables y de control previo, y expandieron su control a la eficacia y el costo beneficio en el uso de los recursos públicos. Naranjo (2007).

A nivel regional Estados Unidos presenta 2 formas de control fiscal, las entidades superiores de fiscalización (EFS) en unos cuarenta (40) estados, y los auditores electos mediante elección popular en quince (15) de ellos, existiendo casos en los que interactúan ambos. Naranjo (2007).

Hipótesis

Teniendo en cuenta lo expresado en el planteamiento del problema y lo planteado en la teoría, especialmente en relación con las variable de estudio, los principios de la gestión fiscal definidos en la Guía de Auditoría Territorial y el decreto ley 403 de 2020, y el cumplimiento de las regulaciones legales, se puede plantear la siguiente hipótesis:

La Contraloría General de Santander basa los criterios de sus auditorías en el cumplimiento de las formalidades definidas en las regulaciones legales, dando menor importancia al cumplimiento de los principios de la gestión fiscal.

Acorde con el diseño metodológico se establecen como variable el cumplimiento de las regulaciones legales y los principios de la gestión fiscal que derivan en las subvariables: Marco regulatorio, Eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales.

En el maraco conceptual se definen las variables y subvariables y en el diseño metodológico se explica cómo fueron operacionalizadas.

Marco conceptual

Acción correctiva

“Actividad desplegada por el sujeto de control fiscal para subsanar la observación y/o hallazgo determinado por la Contraloría Territorial”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.235).

Control de legalidad

“Es la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables”. Ley 42 (Congreso de Colombia, 1993. p.7).

Control fiscal

Función pública de fiscalización de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos, que ejercen los órganos de control fiscal de manera autónoma e independiente de cualquier otra forma de inspección y vigilancia administrativa, con el fin de determinar si la gestión fiscal y sus resultados se ajustan a los principios, políticas, planes, programas, proyectos, presupuestos y normatividad aplicables y logran efectos positivos para la consecución de los fines esenciales del Estado, y supone un pronunciamiento de carácter valorativo sobre la gestión examinada y el adelantamiento del proceso de responsabilidad fiscal si se dan los presupuestos para ello. Decreto 403. (Presidencia de la República, 2020, p.3)

Criterios de Auditoría

Son normas estandarizadas y opiniones de expertos usados para evaluar una situación y determinar si un programa satisface o supera las expectativas. Proporcionan el contexto para entender los resultados de la auditoría, por lo cual deben ser razonables y alcanzables. Se definen como el "deber ser" de la organización y se constituyen en las normas razonables contra las cuales

pueden evaluarse las prácticas administrativas y los sistemas de control e Información, en forma adecuada. Dichos criterios deben ser utilizados como base para el juzgamiento del grado en el cual una organización auditada cumple con expectativas previamente determinadas. (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.239)

Desarrollo sostenible

En virtud de este principio, la gestión económico-financiera y social del Estado debe propender por la preservación de los recursos naturales y su oferta para el beneficio de las generaciones futuras, la explotación racional, prudente y apropiada de los recursos, su uso equitativo por todas las comunidades del área de influencia y la integración de las consideraciones ambientales en la planificación del desarrollo y de la intervención estatal. Las autoridades estatales exigirán y los órganos de control fiscal comprobarán que en todo proyecto en el cual se impacten los recursos naturales, la relación costo-beneficio económico y social agregue valor público o que se dispongan los recursos necesarios para satisfacer el mantenimiento de la oferta sostenible. Decreto 403. (Presidencia de la República, 2020, p.3)

Economía

“En virtud de este principio, la gestión fiscal debe realizarse con austeridad y eficiencia, optimizando el uso del tiempo y de los demás recursos públicos, procurando el más alto nivel de calidad en sus resultados”. (Presidencia de la República, 2020, p.3).

Eficacia

“En virtud de este principio, los resultados de la gestión fiscal deben guardar relación con sus objetivos y metas y lograrse en la oportunidad, costos y condiciones previstos”. Decreto 403 (Presidencia de la República, 2020, p.3).

Eficiencia.

“En virtud de este principio, se debe buscar la máxima racionalidad en la relación costo-beneficio en el uso del recurso público, de manera que la gestión fiscal debe propender por maximizar los resultados, con costos iguales o menores”. Decreto 403 (Presidencia de la República, 2020, p.3).

Equidad

“En virtud de este principio, la vigilancia fiscal debe propender por medir el impacto redistributivo que tiene la gestión fiscal, tanto para los receptores del bien o servicio público considerados de manera individual, colectivo, o por sector económico o social, como para las entidades o sectores que asumen su costo”. Decreto 403 (Presidencia de la República, 2020, p.3).

Fenecimiento

Es el pronunciamiento expreso mediante el cual la Contraloría Territorial declara la conformidad o no de las operaciones, en cuanto al manejo legal, financiero, contable y técnico. Dichos manejos determinan el cumplimiento de los principios de la gestión fiscal, en un período determinado, producto de la evaluación de la gestión y los resultados. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.51)

Finalidad del control

Evaluar la gestión fiscal del recurso público de las entidades vigiladas del orden territorial y de los particulares que manejan fondos o bienes públicos, en todos los niveles administrativos, de tal manera que cumplan los fines esenciales del Estado. El control es inherente a la Gestión y no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar las desviaciones normativas y la vulneración de los principios que rigen la administración pública, de tal modo que puedan ser tomadas las medidas conducentes a mejorar la gestión pública de las entidades sujetas de vigilancia fiscal, determinar la responsabilidad fiscal, exigir el resarcimiento correspondiente o adoptar las determinaciones que impidan la repetición de las situaciones observadas. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.13)

GAT Versión 2.1. 2020

Guía de auditoría territorial, en el marco de las normas internacionales – ISSAI. GAT (2020)

Gestión fiscal

“Es el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.241)

Hallazgo de Auditoría

Es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser). Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría al establecer sus causas y efectos. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.241)

Hallazgo administrativo

“Hecho que demuestra que la gestión fiscal de un sujeto de control no se está desarrollando de acuerdo con los principios generales establecidos”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.241)

Hallazgo con impacto disciplinario

“Hallazgo que sugiere que los servidores públicos o los particulares que transitoriamente ejerzan funciones públicas han incurrido en alguna conducta que la legislación tipifica como falta disciplinaria”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.242)

Hallazgo con impacto Incidencia fiscal

“Todo hallazgo administrativo donde se tipifica que los servidores públicos o los particulares han realizado una gestión fiscal deficiente, contraria a los principios establecidos para la función y que han producido un daño patrimonial al Estado”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.242).

Hallazgo con incidencia penal

Ocurrencia de un hecho constitutivo de delito. Cuando en el ejercicio de sus funciones o con ocasión de ellas, el servidor Público comete un hecho punible, de aquellos cuyo bien jurídico pertenece a la protección de la administración y función pública, se le da traslado a la Fiscalía General de la Nación para lo de su competencia. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.242).

ISSAI

“Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores EFS”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.242).

INTOSAI

“Organización Internacional de las Entidades fiscalizadoras Superiores”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.242)

Plan de mejoramiento

“Son las acciones que debe tomar la administración con base en los resultados de auditorías para corregir situaciones observadas por la Contraloría Territorial”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.245).

Riesgos de detección

“Es el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten una representación errónea que exista en una aseveración que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en agregado con otras representaciones

erróneas”. (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.252)

Selectividad

Método objetivo para tomar una muestra representativa de actividades, de manera que los resultados de su evaluación permitan inferir el comportamiento general de la gestión administrativa o fiscal. Significa que no se revisan todas y cada una de las actuaciones administrativas adelantadas por las entidades o los particulares que manejan fondos o bienes Públicos, sino que, utilizando la técnica de muestreo, se examina solamente un grupo representativo de operaciones, cuentas u otros procesos relacionados con el gasto público que, a juicio de las contralorías, sea suficiente para extraer conclusiones sobre los asuntos atinentes al control fiscal. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.248).

SINACOF

El Sistema Nacional de Control Fiscal (SINACOF) es el conjunto de políticas, principios, normas, métodos, procedimientos, herramientas tecnológicas, instancias y mecanismos, estructurados lógicamente, que permiten a los órganos de control fiscal del orden nacional y territorial la planeación, armonización, unificación y estandarización del ejercicio de la vigilancia y control fiscal, y la evaluación y análisis sobre su gestión y resultados. Decreto 403 (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.248).

Sistemas de control.

Para el ejercicio de la vigilancia y el control fiscal se podrán aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno, de acuerdo con lo previsto en el presente título. Ley 42 de 1993 (Presidencia de la República, 2020, p.3).

Sujeto de control

Entidad o persona que por el manejo de recursos públicos es objeto de fiscalización y responsable de Rendir Cuenta o informes sobre los resultados de su gestión a la Contraloría Territorial. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.248).

Valoración de costos ambientales

“Cuantifica el impacto por el uso o deterioro de los recursos naturales y del ambiente y evalúa su gestión de protección, conservación, uso y explotación”. GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINACOF, 2020, p.127).

Vigilancia y control fiscal

Función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos, en todos los niveles administrativos y respecto de todo tipo de recursos públicos. Artículo 267, Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991, p.162).

Vigilancia fiscal.

Es la función pública de vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos, que ejercen los órganos de control fiscal de manera autónoma e independiente de cualquier otra forma de inspección y vigilancia administrativa. Consiste en observar el desarrollo o ejecución de los procesos o toma de decisiones de los sujetos de control, sin intervenir en aquellos o tener injerencia en estas, así como con posterioridad al ejercicio de la gestión fiscal, con el fin de obtener información útil para realizar el control fiscal. Decreto 403 (Presidencia de la República, 2020, p.2).

Diseño Metodológico

El presente estudio consiste en una monografía de análisis de experiencias, es deductivo – inductivo, puesto que parte de verificar cómo se aplican los principios de gestión fiscal en las auditorías que practicadas por la Contraloría de Santander. A su vez, a partir de los resultados, se pueden inferir conclusiones generales. Parte del análisis de los hallazgos de las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander a sus sujetos de control en ejecución de su plan de vigilancia y control fiscal dos mil veintiuno (2.021).

La revisión de la evaluación de los principios de la gestión fiscal en las auditorías realizadas por la Contraloría General de Santander se efectuó mediante el análisis de los hallazgos de las auditorías publicados en la página web de la contraloría, documentos de uso público, razón por la cual no se requirió permiso expreso de la Contraloría General de Santander para su utilización. Se identificó en cada uno de ellos el criterio y la condición determinados por el equipo auditor, y se determinó su correspondencia con las variables de estudio, es decir, cumplimiento de las regulaciones legales, y los principios de eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, lo cual es registrado en el instrumento para obtener una cuantificación acumulada que permite llegar a conclusiones sobre el problema y la hipótesis planteados.

Es deductivo porque aplicó la teoría a hechos particulares, partiendo del conocimiento de la teoría existente, de las norma y de las leyes, y de los principales modelos de control fiscal implementados en el mundo, así como de estudios previos realizados sobre el tema, para hacer pruebas sobre la función de control fiscal en la Contraloría General de Santander mediante la aplicación del instrumento de análisis

de información diseñado por el autor de la presente monografía, para determinar si se cumplen en lo particular con la evaluación de los principios de la gestión fiscal por parte de la Contraloría General de Santander a sus sujetos vigilados y con la Guía de Control Fiscal Territorial GAT – 2.1, y los procedimientos que la desarrollan en la Contraloría General de Santander.

El estudio es probabilístico porque se tomó una muestra representativa y aleatoria donde todos los sujetos de control tienen igual oportunidad de ser incluidos en la muestra, los cuales hacen parte del universo de sujetos de control fiscal que fueron auditados por la Contraloría General de Santander en el año 2021.

Variables de estudio y su operacionalización

Las variables utilizadas son los principios de la gestión fiscal definidos en la Constitución Política, en el decreto 403 de 2020 y en la GAT versión 2.0., y el cumplimiento de las regulaciones, que derivan en las subvariables: marco regulatorio, eficiencia, eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales. Las subvariables serán evaluadas mediante el análisis de los hallazgos establecidos por la Contraloría General de Santander en la vigencia 2021, determinando si en ellos evalúan solamente el incumplimiento de las regulaciones o de los principio de eficiencia, economía, eficacia, equidad, desarrollo sostenible o evaluación de costos ambientales. Teniendo en cuenta que las variables y subvariables de estudio son definidas en el marco teórico, a continuación, se presenta la forma en que fueron operacionalizadas mediante el instrumento aplicado:

Cumplimiento de regulación: Para identificar su utilización como base para formulación de los hallazgos, en la aplicación del instrumento se tomaron los hallazgos cuyo criterio señalaba el incumplimiento de alguna de las normas legales que regulan a las entidades y temas auditados.

Eficiencia: Al momento de determinar la correspondencia de un hallazgo con este principio, se seleccionaron los relacionados con incumplimiento de las actividades definidas para ejecutar la gestión evaluada.

Eficacia. Para evaluar si los hallazgos corresponden a este principio se revisó si se derivan de resultados de la gestión fiscal que no cumplen con sus objetivos y metas. Decreto 403 (2.020)

Economía. Este principio de la gestión fiscal fue evaluado en el instrumento determinando si los hallazgos revisados corresponden a pérdida o uso inadecuado de recursos públicos.

Equidad. Este principio es evaluado en la presente monografía determinando si los hallazgos revisados corresponden al incumplimiento del impacto redistributivo determinado para la gestión fiscal, tanto para los receptores del bien o servicio público considerados de manera individual, colectivo, o por sector económico o social, como para las entidades o sectores que asumen su costo. Decreto 403 (Presidencia de la República. 2020)

Desarrollo sostenible. La evaluación del desarrollo sostenible como medio de criterio para los hallazgos evaluados se realizó determinando si correspondían a afectaciones de los recursos naturales y su oferta para el beneficio de las generaciones futuras. Decreto 403 (Presidencia de la República. 2020)

Valoración de costos ambientales. Para determinar si los hallazgos evaluados correspondían a este principio se observó si determinaban el incumplimiento de la internalización del costo-beneficio ambiental. Decreto 403 (Presidencia de la República. 2020)

Instrumentos de recolección y análisis de información

Luego del estudio de antecedentes de trabajos relacionados con el tema no se conocen investigaciones basadas en los principios de auditoría, por tal razón se procedió a diseñar el Instrumento de recolección de información consistente en una matriz de doble entrada donde se registraron los análisis de los hallazgos determinados en los informes finales de las auditorías financieras y de gestión, de cumplimiento, de desempeño, actuaciones especiales de fiscalización o auditoría procedimiento especial de revisión de cuentas para fenecimiento, realizadas a los sujetos de control de la Contraloría General de Santander durante la vigencia 2021, tomadas de su página web (información de usos público) y seleccionadas aleatoriamente para incluirlas en la muestra del presente estudio. En el instrumento de recolección de información, se presentan en las filas los sujetos de control y en las columnas se clasifican los hallazgos según hagan referencia a las variables de

estudio, es decir a los principios de la gestión fiscal, según las subvariables de eficiencia, eficacia, equidad, economía, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, o al cumplimiento de la normatividad aplicable, y según su connotación administrativa, fiscal, disciplinario o penal. La matriz se procesó en Excel por ser el instrumento más adecuado para realizar los cruces de información relevantes y los correspondientes análisis gráficos.

Por ser la tabla demasiado extensa horizontalmente, en el documento se presenta de manera segmentada, siendo cada porción la continuación horizontal de la anterior. La Tabla 3 es un resumen de los títulos de la matriz de control cruzado diseñada por el autor de la presente monografía:

Tabla 3.
Instrumento de recolección de información

| INSTRUMENTO DE COMPLIACIÓN Y ANÁLISIS DE INFORMACIÓN | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--------|-------|--------|-----------------------|--------|-------|--------|----------------------------------|--------|-------|--------|-----------|--------|-------|-------|--------|--|--|--|-----|
| Sujeto o Asunto Auditado | | | | Tipo de auditorías | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | AFG | | | | AC | | | | AD | | | | APERCF | | | | AEF |
| Sujeto de control 1 | | | | ## | | | | ## | | | | ## | | | | ## | | | | ## |
| Sujeto de control 116 | | | | ## | | | | ## | | | | ## | | | | ## | | | | ## |
| Hallazgos sobre los Principios de la gestión fiscal Decreto 403 de 2020 Y GAT 2.1 o Cumplimiento de regulaciones | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Cumplimiento regulaciones | | | | Eficiencia | | | | Eficacia | | | | Economía, | | | | | | | | |
| Adti v | Fiscal | Penal | Disci | Adti v | Fiscal | Penal | Disci | Adti v | Fiscal | Penal | Disci | Adti v | Fiscal | Penal | Disci | | | | | |
| ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | | | | | |
| ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | | | | | |
| Hallazgos sobre los Principios de la gestión fiscal Decreto 403 de 2020 Y GAT 2.1 o Cumplimiento de regulaciones | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Equidad | | | | Desarrollo sostenible | | | | Valoración de costos ambientales | | | | | | | | | | | | |
| Adtiv | Fiscal | Penal | Discip | Adtiv | Fiscal | Penal | Discip | Adtiv | Fiscal | Penal | Discip | | | | | | | | | |
| ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | | | | | | | | | |
| ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | ## | | | | | | | | | |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Población y muestra

El instrumento se aplicó a los informes finales de las auditorías realizadas a sus sujetos de control por la Contraloría General de Santander en ejecución de su plan de vigilancia y control fiscal dos mil veintiuno (2.021), tomados de la página web de la Contraloría General de Santander, donde se fijan como documentos de

conocimiento y uso público. En total se realizaron cuatrocientos setenta y nueve (479) auditorías a doscientos dos (202) de los doscientos catorce (214) sujetos de control existentes en ese año.

La determinación del tamaño de la muestra se hizo mediante la aplicación de la fórmula para poblaciones finitas:

$$n = N * Z^2 * p * q / e^2 * (N - 1) + Z_a^2 * p * q$$

Donde:

n= Tamaño de la muestra

N = Población

Z_a= Nivel de confianza

p= Probabilidad de que ocurra el evento

q= Probabilidad de que no ocurra el evento

e= Error de estimación máximo aceptado. *Bomba, F. (2018)*.

Dado un nivel de confianza Z_a del 90% se tienen los cálculos que se muestran en la Tabla 4:

Tabla 4.

Cálculo del nivel de confianza basado en área de la curva normal.

| Nivel de confianza | Z _a |
|--------------------|----------------|
| 99% | 2,58 |
| 95% | 1,96 |
| 90% | 1,645 |
| 80% | 1,28 |

Tomado de Bomba, F. (2018).

Posteriormente se aplicaron los valores relacionados en la Tabla 5 Valores para determinación de la muestra.

Tabla 5.
Valores para determinación de la muestra.

| Variable | Valor | Descripción |
|----------------|-------|--|
| N | 202 | Población, cantidad de sujetos auditados en 2021 |
| Z _a | 1,645 | Nivel de confianza tomado de la tabla anterior |
| p | 50% | Probabilidad de que ocurra el evento |
| q | 50% | Probabilidad de que no ocurra el evento |
| e | 5% | Error aceptable |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

El resultado obtenido fue una muestra **n = 116** sujetos de control.

Tabla 6.
Muestra estratificada.

| Tipos de sujetos de control | Total, sujetos de control | Auditados en 2021 | % de Participación por sector | Muestra por tipo de sujeto |
|------------------------------------|---------------------------|-------------------|-------------------------------|----------------------------|
| Alcaldía | 83 | 83 | 41,1% | 48 |
| Descentralizada municipal | 3 | 0 | 0,0% | 0 |
| ESE | 79 | 77 | 38,1% | 44 |
| ESP | 33 | 28 | 13,9% | 16 |
| Gobernación y sus descentralizadas | 16 | 14 | 6,9% | 8 |
| Total | 214 | 202 | 100% | 116 |
| Muestra | | 116 | | |

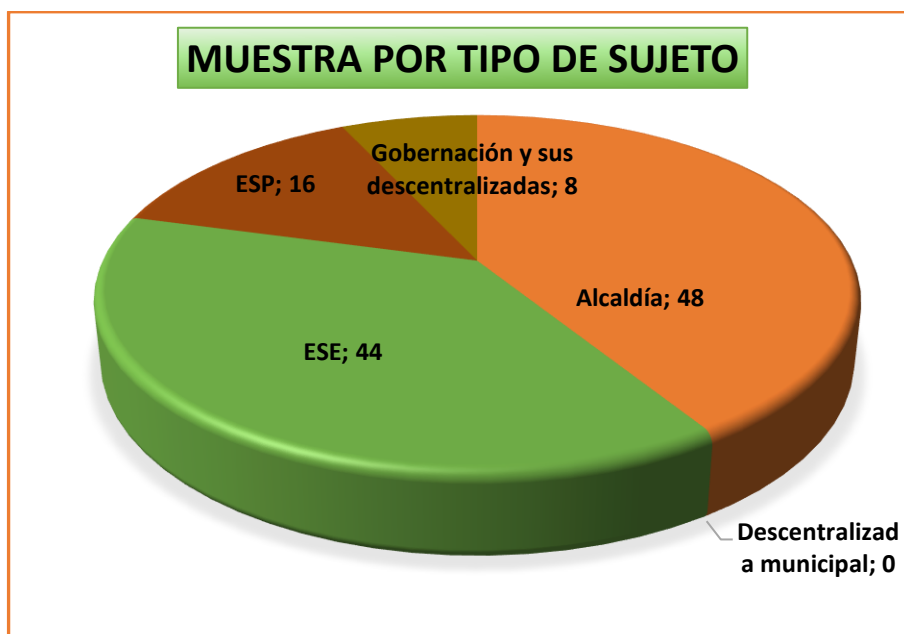
Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Como se puede apreciar en la Tabla 6, Muestra estratificada, los sujetos de control objeto de auditorías se distribuyeron según el tipo de entidad, para ello se extrapolo el porcentaje de participación de cada grupo, alcaldías, empresas descentralizadas municipales, Empresas Sociales del Estado – ESE, Empresas

Prestadoras de Servicios Públicos – ESP, Gobernación de Santander y sus empresas descentralizadas, en el total de auditorías realizadas en el dos mil veintiuno (2.021). La distribución de la muestra por sujetos de control se puede apreciar en la Figura 3, la mayor participación la tienen las alcaldías con cuarenta y ocho (48) sujetos de control, las tres (3) entidades descentralizadas de orden municipal, no participan en la muestra por no haber sido auditadas en el período de estudio. Para seleccionar del universo los elementos a incluir en la muestra se utilizó la función de Excel “=ALEATORIO.ENTRE”.

Figura 3.
Muestra por tipo de sujeto



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Análisis de Resultados

En lo referente a tipo de auditorías, en la Tabla 7 se aprecia que a los ciento dieciséis (116) sujetos de control incluidos en la muestra, se le practicaron ciento noventa y dos (192) auditorías, de la cuales cuarenta (40) fueron financieras y de gestión, ciento cinco (105) de cumplimiento, alta cantidad que se explica porque hasta finales de agosto de 2.021 se atendían las denuncias fiscales a través de esa auditoría, luego pasó a hacerse la atención de denuncias a través de actuaciones especiales de fiscalización, de las cuales se realizaron siete (7), las otras cuarenta (40) auditorías a los sujetos de control incluidos en la muestra fueron auditorías procedimiento especial de revisión de cuenta para fenecimiento.

Tabla 7.
Tipos de auditoría realizadas

| Auditoría Financiera y de Gestión | Auditoría de Cumplimiento | Auditoría de Desempeño | Auditoría Procedimiento Especial de Revisión de cuenta para fenecimiento | Actuación Especial de Fiscalización |
|-----------------------------------|---------------------------|------------------------|--|-------------------------------------|
| 40 | 105 | 0 | 40 | 7 |

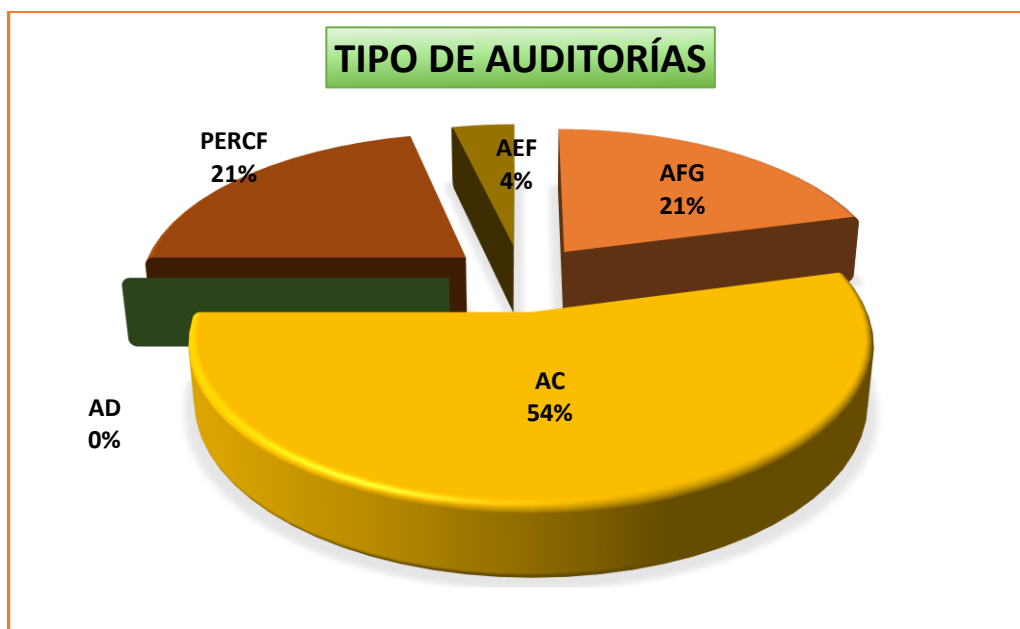
Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Las auditorías de cumplimiento fueron las más utilizadas, lo cual resulta relevante porque se centra en determinar el cumplimiento de las regulaciones legales definidas como criterios de evaluación del asunto o materia auditados, o de los incumplimientos legales sobre los que versó la denuncia, situación que apunta a confirmar la hipótesis planteada, pues éstas auditorías presentan el cincuenta y cuatro por ciento (54%) del total de la muestra, véase la Figura 4, y al agregarles las actuaciones especiales de fiscalización que fueron el cuatro por ciento (4%), y cuyos criterios se basan en las normas señaladas como incumplidas en las denuncias fiscales, se tiene que el cincuenta y ocho por ciento (58%) de las

auditorías utilizan como criterio el cumplimiento de las formalidades definidas en regulaciones legales. De las ciento cinco (105) auditorías de cumplimiento realizadas los sujetos de control incluidos en la muestra, solo cuatro (4) versaron sobre temas priorizados por la Contraloría de Santander manejo de residuos sólidos, las otras ciento dos (102) auditorías de cumplimiento se realizaron para atender denuncias fiscales.

Figura 4.
Tipo de auditorías



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Las auditorías financieras y de gestión fueron cuarenta (40) y representaron el veinte por ciento (20%) de las auditorías realizadas a los sujetos de control de la muestra, para este tipo de auditorías se fundamentan según la GAT en los principios de eficacia, eficiencia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, sin embargo el papel de trabajo anexo a dicha

guía PT-12 Evaluación de la gestión fiscal, ver Figura 5, centra la evaluación en los principios de eficacia, eficiencia y economía.

Figura 5.

Papel de trabajo PT-12 Evaluación de la gestión fiscal

| CALIFICACIÓN DE LA GESTIÓN FISCAL INTEGRAL - Versión 2.1 | | | | | | | | | | |
|--|---|--|---------------------------------|------------|-----------|---------------------------------------|-------------------|-----------------------------|------------------------------------|--|
| MACROPROCESO | PROCESO | PONDERACIÓN | PRINCIPIOS DE LA GESTIÓN FISCAL | | | CALIFICACIÓN POR PROCESO/MACROPROCESO | CONCEPTO/ OPINIÓN | | | |
| | | | EFICACIA | EFICIENCIA | ECONOMIA | | | | | |
| GESTIÓN PRESUPUESTAL | GESTIÓN PRESUPUESTAL | EJECUCIÓN DE INGRESOS | 15% | 100,0% | | | 15,0% | 15,7% | OPINION PRESUPUESTAL | |
| | | EJECUCIÓN DE GASTOS | 15% | 100,0% | | | 15,0% | | Limpia o sin salvedades | |
| | GESTIÓN DE LA INVERSIÓN Y DEL GASTO | GESTIÓN DE PLANES, PROGRAMAS Y PROYECTOS | 30% | 100,0% | 100,0% | | 30,0% | 36,6% | CONCEPTO GESTIÓN INVERSIÓN Y GASTO | |
| | | GESTIÓN CONTRACTUAL | 40% | 80,0% | | 56,0% | 27,2% | | Favorable | |
| | TOTAL MACROPROCESO GESTIÓN PRESUPUESTAL | 100% | 92,0% | 100,0% | 56,0% | 87,2% | 52,3% | | | |
| GESTIÓN FINANCIERA | ESTADOS FINANCIEROS | 100% | 0,0% | | | 0,0% | 0,0% | OPINION ESTADOS FINANCIEROS | | |
| | | 200% | 0,0% | | | 0,0% | 0,0% | Abstención | | |
| TOTAL PONDERADO | TOTALES | | | 55,2% | 100,0% | 56,0% | 52,3% | | | |
| | CONCEPTO DE GESTIÓN | | | INERCAZ | EFICIENTE | ANTIECONOMICA | | | | |
| | FENECIMIENTO | | | | | | | NO SE FENECE | | |

Tomado de SINACOF en la página web de la Contraloría General de la República.

En la auditoría procedimiento especial de revisión de cuenta para fenecimiento, mencionada en la GAT como un mecanismo al que pueden recurrir las contralorías que ven limitada su capacidad de dictaminar el fenecimiento de las cuentas de la totalidad de sus sujetos de control, es reglamentada para la Contraloría de Santander “PRCF-10-04 Procedimiento especial de revisión de cuenta para fenecimiento”, consiste en una auditoría financiera y de gestión simplificada, dirigida a los sujetos de control de bajo riesgo, tiene la falencia de no evaluar los planes programas y proyectos lo que limita su capacidad de evaluar el

principio de eficacia por ser el área donde se evalúan el cumplimiento de las metas, de estas auditoría se realizaron cuarenta (40) a los sujetos de control incluidos de la muestra evaluada, es decir el veinte por ciento (20%) de ellas.

Durante el período evaluado no fueron realizadas auditorías de desempeño a los sujetos incluidos en la muestra, situación relevante en los resultados del presente estudio, pues esta auditoría evalúa los principios de eficiencia, eficacia y economía, equidad, desarrollo sostenible y costos ambientales, y su no aplicación confirma la hipótesis de la presente monografía porque se desaprovecha el mecanismo diseñado en la Guía de Auditoría Territorial – GAT, para evaluar los principios más avanzados de la gestión fiscal, eficacia, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales.

Tabla 8
Hallazgos por tipo de connotación

| Total de hallazgos (Incumplimiento de regulaciones) | Administrativo | Fiscal | Penal | Disciplinario |
|--|-----------------------|---------------|--------------|----------------------|
| | 848 | 48 | 7 | 64 |

Fuente: El autor

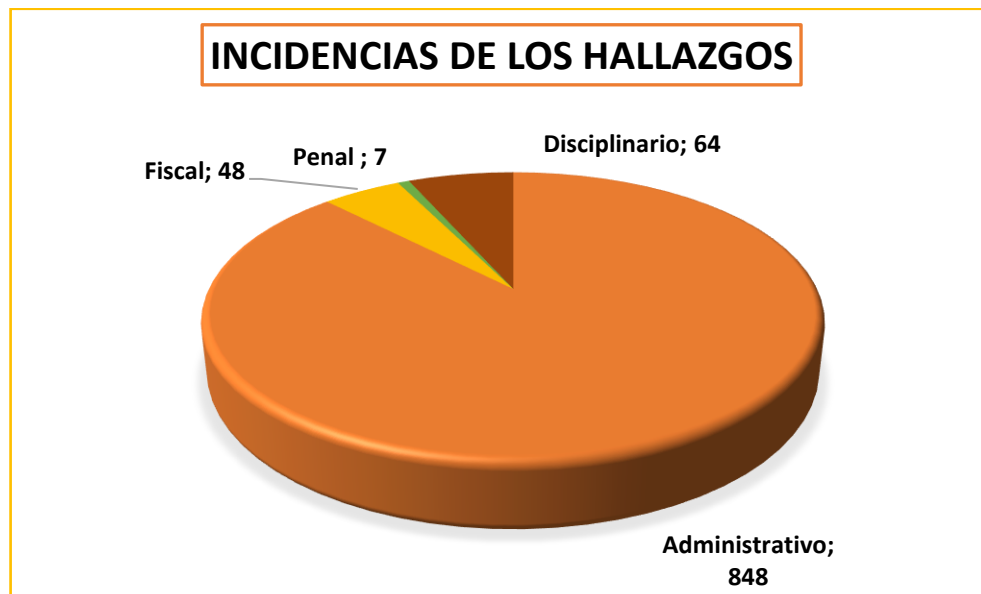
Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

La totalidad de hallazgos de auditorías de vigilancia y control fiscal son administrativos, implican la necesidad mejorar la gestión evaluada, y necesariamente determinan el incumplimiento de algún criterio de auditoría que puede basarse en regulaciones legales o en los principios de la gestión fiscal. En el instrumento se identificó, como se aprecia en la Tabla 8, que de un total de ochocientos cuarenta y ocho (848) hallazgos administrativos detectados en las

auditorías realizadas a los sujetos de control incluidos en la muestra, ver Figura 6, se presentaron connotaciones disciplinarias en sesenta y cuatro (64) de ellas, fiscales en cuarenta y ocho (48), y penales en siete (7).

Figura 6.

Total de hallazgos por connotación



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

El alto volumen de hallazgos administrativos en las auditorías de control fiscal es una fuente de mejora para el Estado, en este caso para los sujetos de control del Departamento de Santander, aportando a su ciclo PHVA (Planear, Hacer, Verificar y Actuar), la identificación de incorrecciones en su gestión, en el cumplimiento de sus funciones o el logro de sus objetivo mediante la verificación externa, lo que erige a la Contraloría General de Santander en una importante fuente de valor para las entidades públicas del departamento e indirectamente para

la mejora de las condiciones de vida de sus habitantes a través de cumplimiento de la misionalidad de esas entidades.

El criterio es la base de la formulación de hallazgos, la GAT (Contraloría General de la República y demás miembros del SINCOF, 2020) define el hallazgo como un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto particular al comparar la condición con el criterio, por ello la totalidad de hallazgos de las auditorías incluidas en la muestra implican incumplimiento de un criterio.

En la muestra evaluada, tal como se puede apreciar en la Tabla 9, la totalidad de hallazgos, ochocientos cuarenta y ocho (848), utilizaron como criterio de auditoría regulaciones normativas, en trecientos uno (301) de ellos se relacionaba además al cumplimiento de un principio de la gestión, en ninguno de los hallazgos se utilizó como criterio único el incumplimiento de los principios de la gestión, solo se utilizaron de manera complementaria al incumplimiento de regulaciones.

Tabla 9
Criterios de Hallazgos (Regulaciones o principios)

| Criterios de Hallazgos (Regulaciones o principios) | |
|---|------------|
| Solo regulaciones | 547 |
| Regulaciones y Eficiencia | 202 |
| Regulaciones y Eficacia | 21 |
| Regulaciones y Economía | 46 |
| Regulaciones y Equidad | 0 |
| Desarrollo sostenible | 32 |
| Regulaciones y Valoración de costos ambientales | 0 |
| Total | 848 |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Quinientos cuarenta y siete (547) hallazgos, sesenta y cinco por ciento (65%) basan su criterio exclusivamente en el incumplimiento de regulaciones sin la afectación de principios de la gestión fiscal, ver Figura 7, ello confirma la hipótesis de la presente monografía, solo el treinta y cinco por ciento (35%) de los hallazgos, utilizan complementaria los principios de la gestión fiscal como criterio de auditoría, el principio más utilizado es el de eficiencia, que del total de hallazgos actuó en un veintidós por ciento (22%) como criterio, la economía un cinco por ciento (5%), el desarrollo sostenible un cuatro por ciento (4%), la eficacia un dos por ciento (2%), la equidad y la valoración de costos ambientales y la equidad no fueron utilizados como criterios de auditoría.

Figura 7.

Distribución porcentual de criterios utilizados en los hallazgos



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Las regulaciones y los principios de la gestión fiscal como fuentes de criterios de los hallazgos de auditoría, variables de evaluación de la presente

monografía, se ven representados porcentualmente en la Figura 7, de solo regulaciones fueron el sesenta y cinco por ciento (65%). De los quinientos cuarenta y siete (547) hallazgos basados solo en incumplimiento de regulaciones se tuvieron veinticuatro (24) con incidencia disciplinaria, dos (2) penales y ninguno con incidencia fiscal, véase Figura 8. El nulo aporte de incidencias fiscales en los hallazgos basados exclusivamente en regulaciones legales realza la importancia de utilizar los principios de la gestión fiscal como criterios de auditorías de las contralorías.

Figura 8.
Hallazgos solo incumplimiento de regulaciones



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Los hallazgos relacionados con la eficiencia consisten en incorrecciones en la administración de recursos públicos, como su destinación, la gestión de cartera, de cuentas por pagar, recaudos de rentas y ejecución presupuestal deficitaria; su

detección se realiza mediante análisis documental de la ejecución presupuestales y de los estados contables, lo que hace del principio de eficiencia el más recurrente en los hallazgos de la auditorías en el plan de vigilancia y control fiscal 2.021 de la Contraloría General de Santander; en la Tabla 10 se aprecia que, en su gran mayoría, son administrativos pero es el principio, junto con el de economía, que más representa hallazgos con incidencias fiscales veintidós (22) y disciplinarios veintitrés (23).

Tabla 10.
Hallazgos de eficiencia

| Principio de la Gestión fiscal | Tipo de hallazgo | | | | Total |
|-----------------------------------|------------------|--------|-------|---------------|-------|
| | Administrativo | Fiscal | Penal | Disciplinario | |
| Eficiencia | 202 | 22 | 3 | 23 | 250 |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

El logro de las metas y objetivos en la oportunidad, costos y condiciones previstos, es lo evaluado a través del principio de eficacia en los procesos auditores, la Contraloría General de Santander formuló veintiún (21) hallazgos relacionados con él, solo uno (1) de ellos con connotación disciplinaria y ninguno con fiscal o penal, cantidad muy inferior a la esperada en la evaluación de unas entidades donde el logro de los objetivos planteados en los programas de gobierno de los mandatarios elegidos por elección popular y en los planes de desarrollo y planes estratégicos adolece de resultados.

Tabla 11.
Hallazgos de eficacia

| Origen del criterio de hallazgo | Tipo de hallazgo | | | | Total |
|---------------------------------|------------------|--------|-------|---------------|-------|
| | Administrativo | Fiscal | Penal | Disciplinario | |
| Eficacia | 21 | 0 | 0 | 1 | 21 |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Una de las razones de la baja incidencia de los hallazgos de eficacia, ver Tabla 11 , (21) hallazgos que representan el dos punto cinco por ciento (2,5%) del total de hallazgos configurados a los sujetos de control incluidos en la muestra, es que de las auditorías realizadas en el 2.021, solo las financieras y de gestión evalúan el subproceso de planes programas y proyectos y teniendo en cuenta que de ellas solo se realizaron cuarenta (40), Ver Tabla 7, que representan el veintiuno por ciento (21%) del total de auditorías, se puede afirmar que la Contraloría General de Santander da poca importancia a la evaluación de la eficacia. Las auditorías de cumplimiento fueron las más ejecutadas, ciento cinco (105) pero ninguna de ellas tuvo como objetivo evaluar la eficacia, no se realizaron auditorías de desempeño, y las auditorías especiales de revisión de cuenta, en el método que tiene establecido la Contraloría General de Santander, de las cuales se realizaron cuarenta (40), no tiene previsto evaluar los de planes, programas y proyectos de las entidades vigiladas.

La participación en el total de hallazgos del principio de economía es baja, cuarenta y seis (46) de ochocientos cuarenta y ocho (848), ver Tabla 8, pero representan el cincuenta y cuatro por ciento (54%) de los hallazgos con incidencia fiscal, como se puede apreciar en la Figura 9, el principio de economía es el más

utilizado como criterio en la determinación de hallazgos con incidencia fiscal, veintiséis (26) de los cuarenta y ocho (48) determinados en el período, los otros veintidós (22) se basaron en el principio de eficiencia. La razón de ello es la relación directa del principio con la pérdida de recursos, en este caso económica.

Los hallazgos de economía fueron cuarenta y seis (46), de los cuales veintiséis (26) tuvieron incidencia fiscal, dos (2) penales y dieciséis (16) disciplinarios.

Tabla 12
Hallazgos de economía

| Origen del criterio de hallazgo | Tipo de hallazgo | | | | Total |
|---------------------------------|------------------|--------|-------|---------------|-------|
| | Administrativo | Fiscal | Penal | Disciplinario | |
| Economía | 46 | 26 | 2 | 16 | 46 |

Fuente: Elaboración propia del autor, basado en los informes de auditoría publicados en la página web de la Contraloría de Santander.

Figura 9
Distribución de hallazgos fiscales



Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

El principio de la gestión fiscal “desarrollo sostenible” fue identificado como incumplido en treinta y dos (32) hallazgos de las auditorías evaluadas en la muestra, todos ellos administrativos, lo que muestra un avance importante por parte de la Contraloría General de Santander en la evaluación de un principio moderno de la gestión fiscal, aportando un cuatro por ciento (4%) del total de hallazgos, ver Tabla 8. De los hallazgos relacionados con el principio de desarrollo sostenible veintisiete (27) se originaron en cuatro (4) auditorías de cumplimiento cuyos temas fueron manejo de residuos sólidos lo que guarda relación con el principio de desarrollo sostenible ver Tabla 13, y fueron ejecutadas siguiendo las orientaciones de la Guía de Auditoría Territorial GAT (2020).

Tabla 13.

Hallazgos de desarrollo sostenible

| Origen del criterio de hallazgo | Tipo de hallazgo | | | | Total |
|---------------------------------|------------------|--------|-------|---------------|-------|
| | Administrativo | Fiscal | Penal | Disciplinario | |
| Desarrollo sostenible | 32 | 0 | 0 | 0 | 32 |

Fuente: El autor

Nota: Información tomada de la página web de la Contraloría de Santander

Los principios de evaluación de costos ambientales y equidad no presentaron hallazgos durante la vigencia evaluada, pues no fueron programadas auditorías de cumplimiento o de desempeño incluyendo temas a evaluar relacionados con ellos, y en los demás tipos de auditorías su enfoque y los tipos de controles aplicados no están dirigidos a determinar este tipo de hallazgos. La inclusión de ese tipo de temas y en especial para auditorías de desempeño es una decisión difícil, por implicar un mayor esfuerzo y especialización por parte de los equipos auditores, es decir destinar mayores recursos que son insuficientes, dados que los límites en los gastos tienen asfixiadas a la mayoría de contralorías.

Conclusiones

Acorde a los resultados obtenidos en el capítulo anterior, considerando que el sesenta y cinco por ciento (65%) de los hallazgos de auditoría basan sus criterios exclusivamente en el cumplimiento de las formalidades definidas en las regulaciones legales, y solo el treinta y cinco por ciento (35%) incluyen, además de regulaciones, el incumplimiento de principios de la gestión fiscal, dando menor importancia al cumplimiento de los principios de la gestión fiscal, ver Tabla 9, se determina que la hipótesis de la presente monografía es aceptada.

La evaluación de los principios de la gestión fiscal en los procesos auditores de la Contraloría General de Santander tiene baja relevancia, ninguno de los hallazgos fiscales de los procesos auditores incluidos en la muestra tuvieron como criterio exclusivo algún principio de la gestión fiscal, y solamente en el treinta y cinco por ciento (35%) del total de hallazgos de la muestra, se definió en complemento de las regulaciones legales, el incumplimiento de algún principio de la gestión fiscal como criterio para la configuración del hallazgo, ver Tabla 7. En las auditorías incluidas en la muestra se determinaron un total de ochocientos cuarenta y ocho (848) hallazgos administrativos, es de anotar que todos los hallazgos de auditoría son administrativos, de ellos el sesenta y cinco por ciento (65%) corresponde a incumplimiento de regulaciones sin guardar relación significativa con principios de la gestión fiscal, por estar orientados al control de legalidad establecido en el artículo 11 de la Ley 42 de 1.993, la situación guarda coherencia con el desarrollo histórico y muestra la persistencia del control de legalidad como el preponderante en el control fiscal, el restante treinta y cinco por ciento (35%) muestra la incursión de la Contraloría General de Santander en la evaluación de los

principios de la gestión a medida que se van apropiando las directrices de la Guía de Control Fiscal Territorial GAT – 2.1, pasando de la auditoría de regularidad, la principal auditoría de la anterior guía, que como su nombre lo dice, daba preponderancia a la evaluación del cumplimiento de las regulaciones, a auditorías financieras y de gestión, de cumplimiento y de desempeño, las cuales están diseñadas para abordar la evaluación de los principios fiscales.

El mayor volumen de hallazgos relacionados con los principios de la gestión fiscal correspondieron al principio de eficiencia, veinticuatro por ciento (24%) del total de hallazgos, ver Tabla 9; los cuales se originan en incorrecciones de los estados contables y las ejecuciones presupuestales componentes relevantes de las auditorías financieras y de gestión y de especial de revisión de cuentas para fenecimiento, que representan el cuarenta y dos por ciento (42%), como se puede apreciar en la Figura 4 Tipo de auditorías, las más relevantes en el plan de vigilancia y control fiscal 2.021, y a la que se dedica mayor cantidad de auditores, por ser producto de ellas el concepto de fenecimiento o no de la cuenta, función constitucional de la contralorías y que condiciona el logro de los objetivos de cobertura calificados permanente por la Auditoría General de la República AGR, para la expedición de la certificación anual, insumo para que la Contraloría General de la República intervenga administrativamente las contralorías territoriales y asuma competencias cuando se evidencie falta de objetividad y eficiencia. Acto legislativo 04 (2.019).

Los hallazgos administrativos de auditoría, ochocientos cuarenta y ocho (848) en las en ciento dieciséis (116) auditorías incluidas en la muestra de evaluación de la presente monografía, son un importante aporte que la Contraloría

General de Santander hace a la mejora de la gestión de sus entidades vigiladas y a través de ellas a la calidad de vida de la población del departamento, lo cual es frecuentemente desconocido al momento de evaluar los resultados de los entes de control fiscal.

La totalidad de hallazgos con incidencia fiscal de la muestra tuvieron como criterio, el incumplimiento de los principios de economía y eficiencia, el primero con veintiséis, (26) hallazgos que representaron el (54%) de los hallazgos fiscales como se puede ver en la Tabla 12, y el de eficiencia veintidós (22) hallazgos, que representan el cuarenta y seis por ciento (46%) de los hallazgos fiscales. Que la totalidad de hallazgos fiscales se basen principios de la gestión fiscal confirman la importancia de enfocar los procesos auditores en los principios de la gestión fiscal utilizándolos como criterios de auditoría.

El cuatro por ciento (4%) de los hallazgos realizados a los sujetos de control de la muestra están relacionados con el desarrollo sostenible, cifra llamativa por ser este un principio novedoso, que logró ser evaluado a través de auditorías de cumplimiento cuyo asunto auditado se enfocó en temas ambientales, lo que muestra que a través de este tipo de auditoría se puede lograr la evaluación de los principios de la gestión fiscal con una adecuada selección de temas o asuntos a auditar y de objetivos de las auditorías en Plan de Vigilancia y Control Fiscal, como el principio de valoración de costos ambientales que no fue evaluado en la vigencia.

La guía de auditoría territorial es cumplida parcialmente por la Contraloría General de Santander pues no desarrolla auditorías de desempeño, instrumento que permite cualificar la gestión estatal mediante la evaluación de los principios de economía, eficacia, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos

ambientales, poco evaluados hasta el momento, como se pudo evidenciar en los resultados del instrumento aplicado, aunque se ejecutaron ciento cinco (105) auditorías de cumplimiento, solo cuatro (4) de ellas tuvieron como asunto o materia a auditar temas de relevancia económica, social, política o regional que condujeran conceptos de cumplimiento de criterios fundados en los principios de la gestión fiscal, las restantes ciento un (101) auditorías de cumplimiento tuvieron por objeto atender denuncias fiscales centradas en la evaluación de las regulaciones legales relacionadas en la denuncias, las auditorías procedimiento especial de revisión de cuentas para fenecimiento de las que se realizaron cuarenta (40), reduce la posibilidad de evaluación de principio de eficacia por cuanto no evalúa el subproceso de planes programas y proyectos, que sí está incluido en la auditoría financiera y de gestión.

Aunque la certificación de anual de Auditoría General de República del año 2021 (Auditoría General de la República. 2022) muestra para la Contraloría Departamental de Santander resultados positivos en los doce (12) indicadores del proceso auditor, se puede apreciar en la secuencia de los cuatro trimestres un esfuerzo mayúsculo para mejorar progresivamente los malos resultados de los primeros trimestres en los indicadores de cobertura del control fiscal, lo cual al ser contrastado con el Informe final auditoría financiera y de gestión a la Contraloría General de Santander vigencia 2021 (Auditoría General de la República. 2022) se encontraron seis hallazgos al proceso de control fiscal relacionados con “asignación de ejercicios auditores en forma simultánea, debilidades en la configuración de observaciones de auditoría, incumplimiento del cronograma de auditorías, modificación de hallazgos con posterioridad a la comunicación del informe final, y

deficiente ejecución y supervisión del proceso auditor”, la divergencia de esos resultados de evaluación de la Auditoría General de la República, muestran la necesidad de buscar mecanismos de planeación y priorización para evitar que la búsqueda de altos niveles de cobertura del plan anual de vigilancia control fiscal afecten la calidad de los procesos auditores.

Oportunidades de mejora

Para mejorar el impacto del control fiscal sobre la gestión del Estado debe potenciarse la relevancia de los hallazgos de auditoría utilizando los principios de la gestión fiscal como criterios, con ello se lograría que las actuaciones a través de los planes de mejoramiento tengan mayor injerencia en el incremento de la calidad de vida de los habitantes de las entidades territoriales o usuarios de los servicios de las entidades vigiladas.

Es necesario reenfocar la vigilancia y el control fiscal, el proceso auditor debe trascender la evaluación de los requisitos formales hacia la comprobación del cumplimiento de los principios de la gestión fiscal, para determinar si la administración pública optimiza el uso de los recursos, genera beneficios consecuentes con los gastos e inversiones, si beneficia a las poblaciones más necesitadas, y protegen el medio ambiente; además al evaluar más allá de la comprobación de la legalidad de las actuaciones, se potencia el aporte del control fiscal a la mejora del Estado en términos de reducción de la corrupción, de la capacidad de atender denuncias e inconformidades de la comunidad y de generar alertas oportunas para el ajuste de las gestiones.

Una oportunidad de mejora para la Contraloría General de Santander, es priorizar la evaluación de los principios de eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales en los planes de vigilancia y control fiscal, programando mayor cantidad de auditorías de desempeño y de cumplimiento dirigidas a determinar el logro de los objetivos trazados por las entidades, también debe darse prioridad a la evaluación de la eficacia, la equidad y la economía en

desarrollo de las auditorías financieras y de gestión haciendo foco en logro de las metas y objetivos de planes estratégicos y de desarrollo, contrastando ello con la contribución del aporte de los contratos a las metas de los proyectos de inversión que los financiaron.

Es necesario incluir la evaluación de planes, programas y proyectos en la auditoría procedimiento especial de revisión de cuentas para fenecimiento. Aumentar el uso del principio de eficacia como fuente de criterio de hallazgos de auditoría, que en la muestra representó solo el dos por ciento (2%) de los hallazgos, se lograría dando mayor rigurosidad e la evaluación del subproceso planes, programas y proyectos en las auditorías financieras y de gestión, incluyendo su evaluación en el procedimiento especial revisión de cuenta para fenecimiento y programando auditorías de cumplimiento y de desempeño que evalúen este principio.

Para mejorar la percepción de la ciudadanía sobre la gestión de la Contraloría General de Santander es necesario dar más relevancia a la mejora en la gestión del Estado obtenida como resultado de los hallazgos administrativos, logrando que la comunidad y las propias entidades vigiladas los valoren en toda su dimensión, para ello debe optimizar sus metodologías de evaluación de planes de mejoramiento en torno a la efectividad de las acciones de mejora y su impacto en el bienestar de la comunidad, reglamentar y hacer seguimiento a la aplicación de sanciones por el incumplimiento de las acciones de mejora dando mayor importancia a las relacionadas generación de impactos sobre las comunidades, todo ello acompañado de la socialización a las comunidades afectadas y a la Asamblea Departamental, a los concejos municipales y a las juntas directivas de los

sujetos de control, haciéndoles partícipes del seguimiento y la exigencia de resultados a sus representantes.

Parte de la oportunidad de mejora anterior consiste en establecer canales constantes de comunicación a través de medios masivos de comunicación como televisión, radio, prensa escrita y de su propia página web, para informar de los hallazgos de auditoría, la formulación y resultados de los planes de mejora y los beneficios de control fiscal generados como resultado de su ejecución, mostrando los beneficios que traen para la sociedad.

La dificultad de establecer precios de mercado en condiciones de temporalidad y espacialidad al momento de evaluar el principio de economía, así como la necesidad de información confiable para evaluar los principios de eficacia, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales hace necesario celebrar acuerdos de colaboración con entidades como el Departamento Nacional de Planeación, las Cámara de Comercio, los Ministerio del Medio Ambiente, Educación, Salud y Hacienda, Colombia Compra Eficiente, y las superintendencias de Industria Comercio, de Servicios Públicos, y de Salud, lo que le permitiría a las contralorías acceder a repositorios de información sobre precios de mercados susceptibles de ser comparados en términos de tiempos y ubicación con los precios pagados en los contratos, sobre la formulación y ejecución de planes, proyectos y presupuestos, sobre estándares de gestión sectorial de salud, educación o servicios públicos; presupuestos públicos y la gestión de planes y proyectos de inversión, y recibir apoyo en capacitación y entrenamiento especializado en los temas propios de esas entidades.

Se deben fortalecer las capacidades institucionales de evaluación de los principios de la gestión fiscal mediante la articulación con los órganos de control fiscal liderados por el SINACOF, que indudablemente debe ser fortalecido para lograr los cometidos que le fueron asignados por el decreto ley 403 (2020), con la Contraloría General de la República, la Auditoría General de la República y las contralorías territoriales debe actuar de manera conjunta, con objetivos integrados que muestren unicidad de métodos y criterios para vencer como un todo los retos de la modernización del control fiscal.

Para la evaluación del desarrollo sostenible y la valoración de costos ambientales se puede aprovechar como oportunidad de mejora celebrar convenios de cooperación con las universidades de la región y con la Gobernación de Santander obteniendo su aporte en talento humano especializado, tecnología y logística para el desarrollo de auditorías de desempeño y cumplimiento sobre asuntos relevantes para el medio ambiente del departamento, lideradas por los funcionarios de control fiscal de la Contraloría General de Santander, lo cual abriría la posibilidad de ejecutar auditorías de desempeño.

Se debe implementar de manera total de la Guía de Auditoría Territorial – GAT. V2.1 2020, ejecutando en los planes de vigilancia y control, auditorías de desempeño y de cumplimiento con los principios de la gestión fiscal como criterios, en especial los de eficacia, economía, equidad, desarrollo sostenible y valoración de costos ambientales, que no vienen siendo fuente de criterios frecuentes en los hallazgos de auditoría como quedó evidenciado en el presente estudio, lo cual cualificaría los aportes de la Contraloría General de Santander en términos de

mejorar los resultados e impactos de la gestión de sus entidades vigiladas, y por consiguiente las condiciones de vida de la poblaciones del departamento.

Optimizar la administración de los procesos auditores aprovechando instrumentos de la Guía de Auditoría Territorial como el enfoque basado en riesgos y el control selectivo para la definición del plan de vigilancia y control fiscal y para orientar los procesos auditores, la gestión de riesgos de detección para mejorar la calidad de las auditorías, y los diferentes tipos de auditoría que permitirían evaluar el cumplimiento de los principios de la gestión fiscal, y así lograr con los escasos recursos con que cuenta, la realización de auditorías de mayor impacto sobre el cumplimiento de la misión y logro de los objetivos de sus sujetos vigilados, para ello es necesario reducir la prioridad dada actualmente a los indicadores de cobertura de la certificación anual de las contralorías territoriales en la determinación de los planes de vigilancia y control fiscal que debido a la escasez de recursos originada en los límites de gastos de las contraloría territoriales, propician priorizar la programación de auditorías financiera y de gestión y procedimientos especiales de revisión de cuenta para fenecimiento, con pocos auditores y cortos tiempos lo que hace que el trabajo se centre en la revisión del cumplimiento de los protocolos establecidos en las regulaciones legales.

Como complemento de las medidas de mejora planteadas debe implementarse una dirigida a la cualificación de los auditores y directivos de las contralorías, los requisitos de los empleos deben basarse en competencias específicas, en conocimiento y experiencia en control fiscal y en los temas a auditar, así como en aptitudes éticas, para ello se debe modificar el manual de funciones y

fortalecer la carrera administrativa. Los planes de capacitación deben profundizar en técnicas de auditoría, en la determinación de la responsabilidad fiscal y en conocimiento técnico de los asuntos a auditar, evaluados desde la perspectiva de los principios de la gestión fiscal, para darle capacidades a los funcionarios de las contralorías que les permita aumentar la repercusión de sus procesos auditores en la gestión del Estado, para desarrollar esas capacitación deben buscarse apoyos en entidades especializadas como la Superintendencia de Servicios Públicos, la Superintendencia de Salud, Colombia Compra Eficiente, el Ministerio de Hacienda, Planeación Nacional, la Contraloría General de la República y el SINCOF, con las que se deben realizar sesiones de trabajo para identificar factores críticos de éxito en la gestión fiscal de los sujetos de control en los temas liderados por cada una de esas entidades.

Referencias

Asamblea Nacional Constituyente (1991). Constitución Política de Colombia.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4125>

Asamblea de Santander (1991). Ordenanza 014 por la cual se organiza la Contraloría como entidad técnica autónoma y se otorga una autorización. Bucaramanga. Asamblea de Santander.

Auditoría General de la República. (2022). Informe certificación anual de las contralorías territoriales. Contraloría Departamental de Santander. Vigencia 2021. Gerencia Seccional IV.

Bomba, F. (2018) *Tamaño de muestra / cómo calcular el tamaño de muestra paso a paso en Excel* [video] YouTube. <https://youtu.be/1xZAa4jbMqc>

Cárdenas, J. (21019). Efectos del control fiscal en el aprendizaje organizacional.

AGR. Presupuestos para la construcción de políticas públicas de control fiscal. (pp 115 a 133). Auditoría General de la República.

<https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/29275/Libro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Congreso de Colombia (1912). Ley 110 de 1912, 23 de noviembre, por la cual se sustituyen el Código Fiscal y las leyes que lo adicionan y reforman. Diario oficial número 14845. 19 marzo 1913. pág. 1. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1643363>

Congreso de Colombia (1888). Ley 111 de 1888, 24 de noviembre, Orgánica de la hacienda nacional en los departamentos, diario oficial. N. 7609. 27 de noviembre de 1888. PÁG. 3. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1824313>.

Congreso de Colombia (1905). Ley 61 de 1905, 30 de abril, Organiza la Hacienda Nacional. Diario oficial. N. 12356. 22 de mayo de 1905. Pág. 1. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1612303> .

Congreso de Colombia (1923). Ley 42 de 1923, 19 de julio, Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría. Diario oficial. N. 19119. 26 de julio de 1923. pág. 1. https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788207#ver_1788290

Congreso de Colombia (1993). Ley 43 de 1993, 26 de enero, Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. Diario oficial. N. 40732. 27, enero, 1993. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1788293>

Congreso de Colombia (2000). Ley 617 de 2000, 6 de octubre, Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional. Diario oficial. N. 44188. 9 de octubre de 2000.

Juan Carlos I (1978) Constitución Española de 1978, 29 de diciembre. BOE-A-1978-31229. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229&p=20110927&tn=1>

Contralor General de la Republica y demás miembros del SINACOF (2019). Convenio 171 aunar esfuerzos para lograr la armonización y coordinación del sistema nacional de control fiscal – SIANCOF.

Contraloría General de la Republica y demás miembros del SINACOF. Guía de auditoría territorial, en el marco de las normas internacionales - ISSAI – GAT Versión 2.1. 2020. <https://cutt.ly/E5iNCFg>

Contraloría General de la Republica. Papel de trabajo PT12 Calificación de la gestión fiscal integral - Versión 2.1. Consultado el 20 de octubre de 2022. <https://cutt.ly/E5iNCFg>

Contraloría General de Santander. [Mapa de riesgos institucional, por procesos y de corrupción 2021, Gestión de Control fiscal]. Consultado el 10 de octubre de 2022. <http://www.contraloriasantander.gov.co/riesgos>

Contraloría General de Santander. [Ejecución presupuestal de gastos diciembre de 2021]. Consultado el 18 de octubre de 2022.
<http://www.contraloriasantander.gov.co/ejecucion-presupuestal-de-ingresos-y-gastos>

Contraloría General de Santander. (18 de noviembre de 2014) [Manual de Calidad]. Consultado el 18 de octubre de 2022.
<http://www.contraloriasantander.gov.co/sites/default/files/2022-09/MAGQ-01-01%20MANUAL%20DE%20CALIDAD%20V4%2018-11-14.pdf>

Contraloría General de Santander. [Plan Estratégico 2022-2025, Escuchamos, observamos, controlamos]. Consultado el 10 de septiembre de 2022.
<http://www.contraloriasantander.gov.co/planes-estrategicos>

Contraloría General de Santander. [Estructura Organizacional]. Consultado el 18 de octubre de 2022. <http://www.contraloriasantander.gov.co/estructura-organizacional>

Corte Constitucional (2001, 04 de octubre). Sentencia C-1051/01 (Jaime Araujo Rentería, M. P.). <https://cutt.ly/O5i1UEY>

Corte Constitucional (2015, 11 de marzo). Sentencia C-103/15 (María Victoria Calle Correa, M. P.). <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-103-15.htm>

Corte Constitucional (2012, 23 de agosto). Sentencia C-643/12 (Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, M. S.). https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=20035512#ver_20035518

Escudero, G. (2020). Avances de las Contralorías en la vigilancia de la gestión fiscal ambiental con relación al control fiscal ambiental en Colombia. [Monografía presentada para optar al título de Especialista en Gestión Pública]. Repositorio Universidad Nacional Abierta y a Distancia – UNAD. <https://repository.unad.edu.co/handle/10596/38371>

Engels, D. (2002) El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los Laender: Relaciones. Revista Española de Control Externo. <https://www.tcu.es/repositorio/c43a786e-69ef-4dae-ad05-aa2819cae44f/N12%20%20ENGELS%20TRIBUNAL.pdf>

Friede, J (1989). La Conquista del Territorio y el Poblamiento. En Tirado, A (Coord). Nueva Historia de Colombia (pp 69 -116). Bogotá: Planeta Colombiana Editorial S.A. <https://www.tcu.es/repositorio/c43a786e-69ef-4dae-ad05-aa2819cae44f/N12%20%20ENGELS%20TRIBUNAL.pdf>

GAO. Oficina de Responsabilidad del Gobierno de EE. UU. (s.f). Contralor General de los Estados Unidos. Recuperado el 28 de junio de 2022.

<https://www.gao.gov/about/comptroller-general>

Groisman, E., Emilia, L. Responsabilización por los controles clásicos.

https://www.cfj.gov.ar/src/img_up/17062021.1.pdf

Infobae. (2022, 18 de agosto). Gobierno nacional presenta proyecto para eliminar la Contraloría. Infobae.

<https://www.infobae.com/america/colombia/2022/08/18/gobierno-nacional-presenta-proyecto-para-eliminar-la-contraloria/>

Jaramillo, J (1989). La administración Colonial. En Tirado, A (Coord). Nueva Historia de Colombia (pp 175 -192). Bogotá: Planeta Colombiana Editorial S.A.

Juan Carlos I. (1982). Ley Orgánica 02 de 1982, 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. «BOE» núm. 121, de 21 de mayo de 1982.

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1982/BOE-A-1982-11584-consolidado.pdf>

Juan Carlo I. (1988). Ley 07 de 1988, 07 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. «BOE» núm. 84, de 07/04/1988.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-8678>

Meyer, D. (2021). La reforma al control fiscal colombiano y su incidencia en la autonomía del control fiscal territorial. [Tesis de Maestría. Universidad Externado de Colombia] Repositorio Universidad Externado.

<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/48217536-277d-46b1-a4ea-45c19311e15>

Presidencia de la República, (2009), Decreto 3971 de 2009, octubre 15, por el cual se reglamentan los artículos 9º y 11 de la Ley 617 de 2000. Diario oficial. N. 47503. 15 de octubre de 2009. Pág. 6. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1539447>

Presidencia de la República, (2020), Decreto 409 de 2020, marzo 16, Por el cual se crea el régimen de carrera especial de los servidores de las Contralorías Territoriales. Diario oficial. N. 51258. 16 de marzo de 2020. Pág. 16. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_0409_2020.html

Naranjo, R. (2007). Eficacia del control fiscal en Colombia, derecho comparado, historia, macro-organizaciones e instituciones. Universidad del Rosario.

Peña, A. (2018, Diciembre) Los Órganos de Control Externo Autonómicos y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas en el marco de la Constitución Española de 1978. Revista española de control externo.

https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/biblioteca/control-externo/RevEx_40AniversarioConstitucion/index.html

Pineda, J. (2022, 09 de septiembre). *¿Qué dicen las autoridades por el nuevo escándalo del PAE en Santander?* Vanguardia Liberal. <https://cutt.ly/d5iCE15>

Pinilla, D. (2021). Desafíos del control fiscal para combatir la corrupción en Colombia. [Tesis de Magister en Derecho Público. Universidad Santo Tomás Sede Bogotá] Repositorio Universidad Santo Tomás. <https://repository.usta.edu.co/handle/11634/35666>

Restrepo, M. (2018). Calidad de los resultados de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia. *Innovar*, 28 (70), 115-128. <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v28n70/0121-5051-inno-28-70-115.pdf>

Restrepo, K. (2022). Vulneración del principio constitucional de autonomía y descentralización administrativa ante una eventual supresión legal de las contralorías territoriales. [Tesis de grado para optar por el título de Magister en Derecho con énfasis en Derecho Administrativo]. Repositorio Universidad Santo Tomás. <https://repository.usta.edu.co/handle/11634/44021>

- Rodríguez, A. (2019) *Breve radiografía de los organismos de control fiscal en Colombia*. Auditoría General de la República.
<https://www.auditoria.gov.co/documents/20123/132957/Breve+Radiograf%C3%ADa>
- Robledo, A., Gobertus, J., Albán L., Navas, G. (2019) *Informe de ponencia para segundo debate al proyecto de acto legislativo número 355 de 2019 cámara. Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal*. Cámara de Representantes de Colombia. <https://vlex.com.co/vid/gaceta-congreso-24-04-780129921>
- Sánchez, A. (2021, 03 de diciembre) Documentan 75 casos de corrupción en Santander. Vanguardia Liberal.
<https://www.vanguardia.com/politica/documentan-75-casos-de-corrupcion-en-santander-NI4578791>
- Tribunal de cuentas de España. (2022). Presentación. <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/la-institucion/Presentacion/index.html>