



ANA ELENA MONSALVO HERRERA (Dir.)

FREDY CÉSPEDES VILLA

ALEJANDRO JOSÉ OVALLE GONT

ESTUDIO DE EFECTIVIDAD DEL CONTROL FISCAL INTERNO



Instituto Latinoamericano de Altos Estudios

Estudio de efectividad del control fiscal interno

Estudio de efectividad del control fiscal interno

Ana Elena Monsalvo Herrera
Directora

Alejandro José Ovalle Gont	Fredy Céspedes Villa
Avellaneda & Asociados	Isbelia Margarita Ruiz Vergel
Blanca E. Martín Moreno	Juan Carlos Castaño Ramírez
Carlos Mario Zuluaga Pardo	Juan Carlos Contreras Llanos
David Ernesto Devia Toscano	Mariana Lucía Torres Ramos
Fredy A. Mancera Tolosa	Sandra Morelli Rico

Instituto Latinoamericano de Altos Estudios –ILAE–

Queda prohibida la reproducción por cualquier medio físico o digital de toda o una parte de esta obra sin permiso expreso del Instituto Latinoamericano de Altos Estudios –ILAE–.

Publicación sometida a evaluación de pares académicos, mediante el sistema de “doble ciego”, requisito para la indexación en la Web of Science de Clarivate (*Peer Review Double Blinded*).

Esta publicación está bajo la licencia Creative Commons
Reconocimiento - NoComercial - SinObraDerivada 4.0 Unported License.

Reproduction by any physical or digital means of all or part of this work is prohibited without express permission from ILAE.

Publication submitted to evaluation by academic peers, through the “double blind” system, a requirement for indexing in the Clarivate Web of Science (Peer Review Double Blinded).

This publication is licensed under the Creative Commons license.

Attribution - Non-Commercial - No Derivative Work 4.0 Unported License



ISBN 978-628-7661-17-2

© ANA ELENA MONSALVO HERRERA (dir.), 2023

© Instituto Latinoamericano de Altos Estudios –ILAE–, 2023

Derechos patrimoniales exclusivos de publicación y distribución de la obra

Exclusive property rights of publication and distribution of the work

Cra. 18 # 39A-46, Teusaquillo, Bogotá, Colombia

PBX: (571) 601 232-3705

www.ilae.edu.co

Revisión de textos y composición / *Text revision and composition*

Diseño de carátula / *Cover design*

HAROLD RODRÍGUEZ ALBA [harorudo10@gmail.com]

Editado en Colombia

Published in Colombia

CONTENIDO

I.	Aspectos generales	17
II.	Justificación	19
III.	Definición del problema	21
IV.	Hipótesis	22
V.	Objetivos	24
	A. Objetivo general	24
	B. Objetivos específicos	25
VI.	Marco de referencia	25
	A. Estado del arte: tendencias globales con impactos locales	25
	B. Marco teórico	32
	C. Evolución del control interno fiscal en Colombia	39
	D. Evolución jurisprudencial del control fiscal interno en el país	45
	E. Lineamientos de la Circular 01 de 2015 del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de control interno con ocasión de la Sentencia C-103 de 2015	48
	F. Concepto general de sistema de control interno (Ley 87 de 1993)	49
	G. Modelo Estándar de Control Interno	56
	H. Modelo Integrado de Planeación y Gestión	59
	I. Articulación del Control Fiscal con el Control Interno	63
	J. Procedimiento para emitir el concepto anual sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado	71
	K. Conceptos anuales sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado proferidos por la Contraloría General de la República	73

L.	Concepto emitido por la CGR y la calificación que se le asigna al sistema por parte del DAFP	79
M.	Instrumentos del DAFP que se alinean con el nuevo modelo de control fiscal	81
N.	Guía para la Administración del Riesgo y el Diseño de Controles en Entidades Públicas, versión 6 – DAFP	84
O.	Guía de Roles de las Oficinas de Control Interno de 20222, versión 3 - DAFP	87
P.	Sistema de control fiscal interno en sujetos que no se rigen por la Ley 87 de 1993	89
Q.	Particulares autónomos	95
VII.	Ámbito nacional e internacional	97
A.	Nacional	97
B.	Internacional	100
1.	Ecuador	100
2.	Austria	103
3.	Noruega	104
4.	Reino Unido	106
5.	España	108
C.	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission –COSO–	112
D.	The Criteria of Control (coco)	125
E.	Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores –INTOSAI–	127
F.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos	130
G.	Public Expenditure and Financial Accountability - Metodología PEFA	135
VIII.	Línea base del estudio	137
A.	Encuesta actores del Sistema de Control Fiscal Interno	137
B.	Conclusiones. Encuesta actores del Sistema de Control Interno realizada por la CGR	172
IX.	Análisis de autoevaluaciones de las Oficinas de Control Fiscal Interno en aspectos que se consideran constituyen riesgo fiscal con uso de inteligencia artificial	173
A.	Metodología	173
B.	Resultados y conclusiones	174

Contenido

X.	Análisis de los hallazgos fiscales y fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General de la República	180
A.	Hallazgos fiscales - vigencias 2021 y 2022	180
B.	Análisis de las brechas entre conceptos del control interno contable Contaduría General de la Nación –CGN– y Contraloría General de la República –CGR–	185
XI.	Ranking de control fiscal interno	193
A.	Propuesta metodológica para elaborar un ranking que refleje el avance de la implementación del control fiscal interno en las entidades	194
1.	Aspectos conceptuales y metodológicos	194
2.	Propuesta de ranking de eficacia y/o eficiencia del control fiscal interno	196
3.	Metodología del ranking	197
XII.	Conclusiones	205
XIII.	Recomendaciones	207
	REFERENCIAS	215

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Análisis legal	53
Tabla 2. Concepto de control interno emitidos por la Contraloría General de la República	78
Tabla 3. Ejemplo del puntaje asignada por el DAFP a algunas entidades en la medición del factor Índice de control interno	80
Tabla 4. Calificaciones a las autoevaluaciones de las entidades analizadas por ámbito	175
Tabla 5. Estadísticas descriptivas (promedio tres años por ámbito)	176
Tabla 6. Calificaciones dadas por la IA	177
Tabla 7. Entidades peor evaluadas	178
Tabla 8. Entidades mejor evaluadas	179
Tabla 9. Número de hallazgos y cuantía por sector - 2021	182
Tabla 10. Número de hallazgos y cuantía por sector – 2022	183
Tabla 11. Entidades con divergencias entre conceptos	186
Tabla 12. Valores Ex y Ef	189

Tabla 13. Rangos de calificación del control interno contable	189
Tabla 14. Definición de variables ranking	197
Tabla 15. Cálculo e interpretación para determinar ranking	203

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Embudo del control fiscal interno	38
Gráfico 2. Componentes del MIPG	81
Gráfico 3. Modelo coso III Manual del Participante	115
Gráfico 4. Porcentaje de participación por actor	138
Gráfico 5. Número de respuestas recibidas	139
Gráfico 6. ¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?	144
Gráfico 7. ¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?	145
Gráfico 8. ¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?	146
Gráfico 9. ¿Su entidad cuenta con un mapa de riesgos fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de riesgos del DAFP?	147
Gráfico 10. ¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?	149
Gráfico 11. Dentro del procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos, ¿está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?	150

Gráfico 12. ¿En su calidad de jefe de control interno, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?	151
Gráfico 13. ¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?	153
Gráfico 14. ¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?	154
Gráfico 15. ¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?	155
Gráfico 16. ¿Su entidad cuenta con un Mapa de Riesgos Fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de riesgos del DAFP?	156
Gráfico 17. ¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?	157
Gráfico 18. ¿Está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?	158
Gráfico 19. ¿El jefe de control interno, o quien haga sus veces, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?	159
Gráfico 20. En la escala califique esta afirmación: El grupo de control interno conoce ampliamente las funciones, objetivos y procedimientos del control interno	160
Gráfico 21. ¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su entidad, es suficiente y adecuado?	161
Gráfico 22. ¿En su entidad se tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?	162
Gráfico 23. ¿Su organización tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?	164

Contenido

Gráfico 24. ¿Su organización cuenta con una herramienta de gestión de riesgos fiscales?	165
Gráfico 25. ¿El mapa de riesgo de su organización tiene integrados los riesgos fiscales (riesgos de daño al patrimonio público)?	165
Gráfico 26. En la escala califique la siguiente afirmación: Las personas que realizan auditoría interna tienen formación en auditoría	166
Gráfico 27. ¿El área que desarrolla auditoría interna en su organización cuenta con los recursos físicos adecuados para adelantar su labor?	167
Gráfico 28. ¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su organización, es suficiente y adecuado?	168
Gráfico 29. ¿En los documentos que rigen el proceso de auditoría interna en su organización se prevén mecanismos de administración, gestión y mitigación de riesgos fiscales?	169
Gráfico 30. ¿Su organización cuenta con una herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento?	170
Gráfico 31. ¿El jefe de su organización tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional, como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?	171
Gráfico 32. Entes territoriales con presunto detrimento (año 2021)	184
Gráfico 33. Entes territoriales con presunto detrimento (año 2022)	185
Gráfico 34. Evaluación del diseño de control interno	191
Gráfico 35. Concepto sobre calidad y eficiencia del control fiscal interno	192

I. ASPECTOS GENERALES

La Contraloría General de la República –CGR– en ejecución de la visión que plantea el Plan Estratégico 2022-2026 *“Una Contraloría con independencia para el cambio”*, ha considerado necesario elaborar un estudio, con el objetivo de analizar la efectividad del control fiscal interno en las entidades sujetas de control de la CGR y establecer las causas de las posibles deficiencias que les impide ser efectivas en el uso adecuado de los recursos públicos de los últimos tres años, como mecanismo de protección del patrimonio público, con un enfoque de prevención del daño (riesgo fiscal).

La primera parte de este estudio contiene la justificación de la necesidad, la formulación del problema que se abordaron y las hipótesis que se plantean.

Para determinar la validez o no de las hipótesis planteadas, se desarrolló un análisis dividido en dos componentes:

1. Estudio de naturaleza teórica, con método hermenéutico, en la que se analizó la normativa nacional vigente sobre la materia, lo que permitió alcanzar conclusiones estructurales respecto a la coherencia entre el Mandato Constitucional en cuanto al Modelo de Control Fiscal y los alcances de la ley y sus desarrollos.

De igual manera, mediante el análisis del modelo nacional vigente y modelos de otros países, se identificaron las brechas existentes en el control fiscal interno actual, lo que permitió reconocer las áreas en las que se necesita mejorar dicho control, para la prevención del riesgo fiscal.

2. Se realizó un análisis empírico que conjuga métodos cuantitativos y cualitativos, resultado de los instrumentos aplicados, consistentes en:

- a. Encuestas dirigidas a los líderes, jefes de Control Interno y jefes de las Oficinas de Planeación de todas las entidades públicas, así como a los representantes legales de los particulares que administran recursos públicos.
- b. Entrevistas a diferentes actores nacionales e internacionales relacionados con el Control Interno y el Control Fiscal.
- c. Análisis de los resultados de las autoevaluaciones y evaluaciones del control interno realizadas por el Departamento Administrativo de la Función Pública –DAFP–.
- d. El Índice de Control Interno –ICI– e Índice de Desempeño Integral –IDI– del Formulario Único Reporte de Avances de la Gestión –FURAG–, a través de la cual se capturan, monitorean y evalúan los avances sectoriales e institucionales en la implementación de las políticas de desarrollo administrativo de las entidades públicas.
- e. Análisis de los resultados de las autoevaluaciones del control interno contable realizadas por las entidades públicas a través del Consolidador de Hacienda e Información Pública –CHIP– de la Contaduría General de la Nación.

Como fruto de este enorme esfuerzo institucional se presenta este documento, que recoge los resultados del análisis y las recomendaciones que de estos se derivan, tendientes a fortalecer la protección efectiva del patrimonio público y a concretar de manera práctica el ideal de control multinivel del patrimonio público.

II. JUSTIFICACIÓN

Este estudio se realizó con el propósito de obtener argumentos técnicos y jurídicos que respalden la iniciación de debates sobre potenciales reformas legales. Dichas reformas son necesarias para la incorporación de los lineamientos emitidos por la Corte Constitucional desde 1999, donde se subraya la imperiosa necesidad de que el sistema de control interno desempeñe un papel crucial de naturaleza preventiva. Este papel se establece como el primer nivel de supervisión de los recursos públicos, garantizando así una gestión más eficiente y conforme a los preceptos legales.

El segundo motivo que ha impulsado la realización de este estudio radica en la imperativa necesidad de dar cumplimiento al mandato del Constituyente, expresado en el 2019 a través del Acto Legislativo 04¹. Este Acto Legislativo ordenó la integración del control interno, llevado a cabo por la administración pública, con el control externo ejercido por las contralorías. Para alcanzar este objetivo, resulta esencial identificar las herramientas legales y reglamentarias que deben ser establecidas. Este proceso permitirá que el primer nivel de vigilancia de los recursos públicos opere de manera coordinada y armoniosa con el segundo nivel, asegurando así una supervisión integral y eficaz.

El tercer motivo que fundamenta este estudio radica en el emergente modelo de supervisión de los recursos públicos, instaurado desde el 2019. En este contexto, se introduce, más allá del tradicional control posterior, la facultad de llevar a cabo un control preventivo y concomitante. Esta evolución implica una coordinación estrecha entre las contralorías y las oficinas de control interno. En la Sentencia C-140 de 2020 la Corte precisó que el nuevo modelo de control fiscal “implica que el control fiscal se desarrolle en momentos previos al perfeccionamiento de los contratos y al posible daño fiscal, de forma que el objeto de este control no se hace sobre los

1 Acto Legislativo 04 de 18 de septiembre de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, *Diario Oficial* n.º 51.080, de 18 de septiembre de 2019, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30038092>].

daños sino sobre los riesgos”². Con este nuevo enfoque “su finalidad no es la reparación del daño sino su prevención a través de advertencias al gestor fiscal para que se valoren las apreciaciones de la Contraloría General de la República en punto de una actividad que esta considere como riesgosa”³. La identificación y comprensión de los mecanismos necesarios para la implementación efectiva de este nuevo paradigma resultan esenciales para el fortalecimiento de la fiscalización integral de los recursos públicos.

En el marco delineado, se vuelve esencial y apremiante fortalecer el sistema de control interno, permitiéndole desempeñar con mayor diligencia y eficacia su función como el principal nivel de supervisión de los recursos públicos. De este modo, se busca concretar la meta de orientar las acciones de vigilancia hacia un enfoque preventivo, en lugar de meramente resarcitorio.

Es importante señalar que tanto las entidades a nivel nacional como las de orden territorial, han realizado avances notables en el establecimiento de mecanismos dirigidos a prevenir el deterioro del patrimonio público. Estos esfuerzos buscan asegurar que la gestión de los recursos estatales cumpla con los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, economía, efectividad, sostenibilidad ambiental e imparcialidad, alineados con los objetivos fundamentales del Estado.

No obstante, la efectividad de estos mecanismos se pone en tela de juicio cuando, como resultado de las auditorías externas realizadas por los Entes de Control, se identifican situaciones que afectan el patrimonio público. Estas situaciones se manifiestan en hallazgos con implicaciones fiscales que, en ciertas ocasiones, desembocan en fallos con responsabilidad fiscal. En este contexto, queda evidente que no se concreta el control previo correspondiente al Primer Nivel del Control Fiscal a cargo del Sistema de Control Interno.

2 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-140 de 6 de mayo de 2020, M. P.: JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-140-20.htm>].

3 Ídem.

Históricamente el concepto sobre la calidad y eficiencia del sistema de control fiscal interno indica que este “... *no ha logrado el nivel de eficiencia y calidad, que permita [...] prevenir y detectar de manera oportuna los eventos que conllevan al mal uso de los recursos públicos, el fraude y la corrupción*”⁴ (cursiva fuera del texto).

En este contexto, resulta necesario llevar a cabo el presente estudio con el fin de desentrañar las causas que han llevado a que el sistema de control fiscal interno en Colombia sea sistemáticamente catalogado como “deficiente”. Así mismo, se busca entender por qué la identificación de hallazgos por parte del control fiscal externo y la declaración de responsabilidad fiscal son fenómenos recurrentes.

Las conclusiones derivadas de este estudio adquieren una importancia significativa, ya que orientarán la implementación de acciones y mecanismos diseñados para fortalecer el primer nivel de control. Además, se persigue concretar la articulación efectiva entre este nivel y el control externo, que constituye el segundo nivel en el marco del modelo constitucional de control fiscal.

III. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

- a. ¿El ordenamiento jurídico, interpretado sistemáticamente, cumple de manera integral el mandato constitucional, en relación con el control fiscal interno (definido en el “Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, adoptado mediante la Resolución REG-EJE-0080-2020⁵, modificada por la REG-EJE-

4 DIEGO ARMANDO DIAZ VELÁSQUEZ. “La acción del control interno en la prevención de la corrupción en la administración pública” (tesis de especialización), Bogotá, Universidad Militar Nueva Granada, 2015, disponible en [<https://repository.umng.edu.co/server/api/core/bitstreams/11fe5819-cca9-4470-a261-326d3ef3b808/content>], p. 17.

5 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-080 de 28 de diciembre de 2020, “Por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, *Diario Oficial* n.º 51.541, de 28 de diciembre de 2020, disponible en [<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=128039&dt=S>].

0113-2022⁶) como “los procedimientos de observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia que realizan las instancias de control interno [...] cuando actúan como primer nivel para la vigilancia fiscal de los recursos públicos”?

- b. ¿En desarrollo de su función constitucional de establecer los criterios de evaluación del control interno, la Contraloría ha incluido el concepto de prevención de daño al patrimonio público, como responsabilidad del sistema de control interno (primer nivel de vigilancia de los recursos públicos)?
- c. ¿El Sistema de Control Fiscal Interno, independiente de la denominación que se le dé, ha sido implementado por la administración y los particulares que manejan fondos o bienes públicos?

IV. HIPÓTESIS

Considerando que este estudio se lleva a cabo con la finalidad de evaluar la implementación del “Control Fiscal Interno” en Colombia y de identificar las razones por las cuales el juicio sobre la calidad y eficiencia de este mecanismo, emitido cada año por la Contraloría General de la República, ha sido consistentemente etiquetado como “deficiente”, se proponen de manera preliminar las siguientes hipótesis:

Hipótesis 1. Una de las causas de ineficiencia del control fiscal interno en Colombia es la falta de congruencia entre el modelo constitucional de control fiscal, conformado por dos niveles, específicamente en lo que se refiere al control fiscal interno y el desarrollo legal y reglamentario que existe sobre la materia.

6 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-0113-2022 de 25 de agosto de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, *Diario Oficial* n.º 52137, de 25 de agosto de 2022, disponible en [<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=127983&dt=S>].

Hipótesis 2. El Modelo Estándar de Control Interno –MECI– y el Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, no contemplan el concepto de control fiscal interno ni de prevención del riesgo fiscal, y esto ha llevado a que las entidades públicas desconozcan, y en consecuencia, no apliquen dichos conceptos.

Hipótesis 3. La Contraloría en desarrollo de su función constitucional de establecer los criterios de evaluación del control interno, no ha desarrollado lo suficiente el concepto de prevención de daño al patrimonio público, como responsabilidad del sistema de control interno (primer nivel de vigilancia de los recursos públicos).

Hipótesis 4. Los particulares que administran recursos públicos y las empresas de economía mixta con participación pública inferior al 90% no están dentro del ámbito de aplicación de la Ley 87 de 1993⁷ (art. 5.º), esto implica que existe un vacío respecto de los parámetros que deben seguir estos sujetos para la adopción de un sistema de control fiscal interno y de mecanismo para la prevención de riesgos fiscales.

Hipótesis 5. La Contraloría General de la República evalúa la calidad y eficiencia del sistema de control fiscal interno de las entidades sujetas a la Ley 87 de 1993, con la misma metodología con la que evalúa a las que no están dentro del ámbito de aplicación de dicha ley. Lo anterior podría implicar que se estén desconociendo las particularidades de estos últimos.

Hipótesis 6. Las entidades estatales y los particulares que administran patrimonio público desconocen los conceptos de sistema de control fiscal interno y de prevención de riesgo fiscal.

7 Ley 87 de 29 de noviembre de 1993, “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.120, de 29 de noviembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1629910>].

Hipótesis 7. La falta de un mandato legal claro frente a la obligatoriedad para todos los gestores fiscales de implementar un sistema de control fiscal interno fundado en la gestión y prevención de riesgos fiscales, lleva a que las entidades estatales y los particulares que administran patrimonio público no tengan implementado formalmente dicho sistema.

Hipótesis 8. La ausencia de método de prevención de riesgos fiscales en las entidades estatales y en los particulares que administran recursos públicos, propicia la ocurrencia de daño al patrimonio público, lo cual se ve reflejado en la existencia continua de hallazgos y fallos con responsabilidad fiscal.

Hipótesis 9. La ausencia de medidas e instrumentos para articular el control fiscal interno con el control fiscal externo, impide que exista una política integral de prevención del daño al patrimonio público.

Hipótesis 10. La ausencia de articulación entre la Contraloría General de la República y el Departamento Administrativo de la Función Pública ha obstaculizado la adopción de una política integral de prevención del daño al patrimonio público.

V. OBJETIVOS

A. Objetivo general

Analizar la efectividad del control fiscal interno en las entidades sujetas de control de la CGR y establecer las causas de las posibles deficiencias que les impide ser efectivas en el uso adecuado de los recursos públicos de los últimos tres años.

B. Objetivos específicos

1. Analizar el estado de la implementación del control fiscal interno en Colombia.
2. Identificar las causas de las deficiencias del Sistema de Control Fiscal Interno, asociadas a la prevención del daño al patrimonio público.
3. Identificar las brechas entre el modelo constitucional de vigilancia de los recursos públicos a través de dos niveles y el ordenamiento legal vigente sobre la materia.
4. Identificar las brechas entre la normativa colombiana y las mejores prácticas internacionales.
5. Elaborar y proponer una metodología que permita a la Contraloría General de la República construir un ranking de eficiencia y efectividad del control fiscal interno en las entidades públicas.
6. Formular acciones y propuestas normativas para el fortalecimiento del sistema del control fiscal interno en Colombia.

VI. MARCO DE REFERENCIA

A. Estado del arte: tendencias globales con impactos locales

En la medida en que se afianzaba la sociedad industrial, la existencia de controles tanto externos como internos frente a los procesos organizacionales y de índole económica se enmarcaron en las grandes pautas de los procesos de racionalización, contextualizados en

el marco praxeológico de la era fordista. En la perspectiva de los clásicos del *management* científico⁸, una de las claves del desarrollo de las organizaciones era seguir los dictámenes del método racional de la naciente ciencia de la administración centrado en: planificación, organización, dirección y control.

El control, como uno de los elementos del proceso de la gestión, tiene como propósito esencial obtener información precisa en tiempo real para evaluar el proceso y comprender los factores endógenos y exógenos que afectan el desarrollo del objeto social y económico de la organización. En la perspectiva de HOLMES, el control implica:

Una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización. El propósito fundamental del Control Interno es disminuir los riesgos de errores e irregularidades contables y financieras⁹.

El control interno dentro de las organizaciones se afianza como una práctica corporativa con la reincidencia de las grandes crisis económicas producidas por fenómenos como la corrupción, el manejo de información privilegiada y las prácticas de colusión, elusión, engaño y omisión de información para fines fraudulentos. Las sucesivas oleadas de crisis económicas que afectaron a gran parte de las economías mundializadas, crearon la necesidad de tener controles internos en las organizaciones privadas y así, de manera paulatina, estos fueron siendo derivados a la gestión de lo público que presentaba problemas muy similares a los de las empresas privadas.

Estas crisis económicas globales han propiciado un fenómeno global que el connotado investigador de la filosofía política FRANCIS

8 ADAM SMITH. *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, D. F., Fondo de Cultura Económica, 2017; HENRY FAYOL y FREDERICK W. TAYLOR. *Principios de la administración científica*, Madrid, Edigrama, 2003; HENRY MINTZBERG. *La estructuración de las organizaciones*, Barcelona, Ariel, 2012.

9 ARTHUR WELLINGTON HOLMES. *Auditoría: principios y procedimiento*, México, Uteha, 1999.

FUKUYAMA denomina como la crisis de la confianza. Para este pensador, la confianza es una de las virtudes sociales claves para poder crear capital social y evitar los fenómenos alter-legales. Crear círculos virtuosos donde la confianza logre articular y cohesionar las relaciones entre ciudadanos, comunidades y Estado, termina siendo uno de los mayores retos en el mundo global: "La desconfianza generalizada, en otras palabras, impone una especie de impuesto a todas las formas de actividad económica, un impuesto que las sociedades de alta confianza no tienen que pagar"¹⁰. Como crear esta confianza, es uno de los vectores sobre los que se superponen las dinámicas del campo de conocimiento del control interno fiscal.

En este orden de ideas, es factible evidenciar en las tendencias epistémicas que delinean el campo de conocimiento¹¹ del control interno fiscal en organizaciones de lo público, la convergencia de diferentes perspectivas científicas, lo que posibilita señalar este campo como un horizonte de conocimiento mediatizado por la tipología de investigación *cross* (cruces entre los campos epistémicos del conocimiento). Particularmente es posible precisar la convergencia de los modelos de gestión centrado en la administración por objetivos, el desarrollo de sistemas de *big data* y la ciencia política. En esta última, en especial el análisis de variables de medición de una política pública.

En la primera tendencia relacionada con los procesos de modelaje, el control interno fiscal tiene una fuerte dinámica exponencial de estándares que tratan de permear los sistemas organizacionales a nivel global. Uno de estos es el agenciado por el *Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway*, el cual tiene su génesis desde 1985. Este modelo se conoce bajo las siglas coso (*Internal Control - Integrated Framework*, Marco Integrado de Control Interno - coso I). Este informe contiene una guía que proporcionaba estándares para la homogeneización de los sistemas de control interno de las empresas norteamericanas. De forma paulatina ha

10 FRANCIS FUKUYAMA. *Confianza*, Barcelona, Ediciones B, 1999, p. 47.

11 PIERRE BOURDIEU. *El oficio de científico: ciencia de la ciencia y reflexividad*, Barcelona, Anagrama, 2003.

servido de orientación para la estructuración de sistemas de control interno a nivel global.

Nuevos escándalos económicos en Norteamérica, como el caso Enron, conllevan a que en 2004 se publique por parte de COSO un nuevo informe. Este contenía un mapeo de los riesgos que podían presentarse en una organización y de la necesidad de innovar el rol del control interno en cartografiar estos riesgos, dando la función a los controles internos de una identificación, evaluación y gestión integral de riesgo (*Enterprise Risk Management - Integrated Framework* y sus aplicaciones técnicas asociadas, COSO II). Los informes COSO se actualizan de manera continua, tal y como volvió a ocurrir en el 2013, con la actualización de lo que se denominó como Marco Integrado de Control Interno. El modelo COSO en síntesis propone cinco componentes y un total de 17 principios.

A continuación, se realiza una síntesis de estos componentes que están enmarcados en la tendencia de una gestión efectiva del control interno:

- *Ambiente de control*: los administradores ejercen un control eficiente en la organización; la supervisión se encuentra ceñida al principio de independencia y los miembros de la organización demuestran compromiso por los valores corporativos y la ética profesional; se establecen los lineamientos para la búsqueda de objetivos y se busca personal competente y comprometido que responda al cumplimiento de estos.
- *Evaluación de riesgos*: se especifican objetivos claros que permitan gestionar los riesgos a los que se expone la compañía; la organización requiere que se identifiquen y analicen los riesgos y que se evalúen los posibles fraudes que se puedan presentar.
- *Actividades de control*: debe existir un plan de acción para desarrollar actividades de control que permitan gestionar y mitigar los riesgos para que la organización pueda alcanzar los objetivos; para esto puede apoyarse en sistemas y tecnologías que le ayuden a mitigar los riesgos.

- *Información y comunicación*: la información que obtiene la empresa de sus diferentes áreas es una información oportuna y de calidad que permite una buena comunicación tanto a nivel externo como a nivel interno.
- *Actividades de monitoreo*: existe un monitoreo y una evaluación continua de la información, se evalúa y comunica las deficiencias que encuentra en la gestión de control interno a las directivas de la organización¹².

La segunda fuerte tendencia global con impacto local es la *big data*. También entendida como la ciencia de los datos o cienciometría, tienen como presupuesto la intencionalidad de medir la información endógena en tiempo real para la efectiva toma de decisiones y análisis del logro de resultados. En la denominada era de la información¹³, los datos se han convertido en uno de los activos más importantes. El mal procesamiento o la sobreabundancia de información, permiten crear la categoría de infoxicación¹⁴.

En este sentido, el control interno fiscal se orienta a la creación, aplicación y mejoramiento de sistemas tecnológicos centrados en tecnología de punta como la inteligencia artificial que permitan un *just in time* en la búsqueda, preservación, gestión y procesamiento de los datos. El tema no son los datos, son la calidad y las decisiones que se pueden tomar con los mismos. Las investigaciones desarrolladas por COSCARELLI¹⁵ evidencian la necesidad de superar el precario gobierno de datos que caracteriza a las organizaciones a nivel mundial.

12 GLORIA ANDREA DURÁN LIZCANO y LEONARDO LEAL. "Historia y reto del control interno en el sector público en Colombia" (tesis de especialización), Bogotá, Universidad Libre, 2019, disponible en [<https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/22292>], pp. 21 y 22.

13 MANUEL CASTELLS. *Comunicación y poder*, México, D. F., Siglo XXI, 2012.

14 ALFONS CORNELLA. *Educación humana en un mundo de máquinas inteligentes: 100 ideas y reflexiones sobre la nueva educación que necesita la sociedad*, Barcelona, Profit, 2018.

15 JULIÁN FERNANDO COSCARELLI. "Hacia una auditoría moderna: uso de Big Data y Analytics" (tesis de pregrado), Argentina, Universidad de San Andrés, 2018, disponible en [<https://repositorio.udes.edu.ar/jspui/handle/10908/16707>].

En los entornos empresariales actuales, es aún baja la gestión efectiva de los datos como un vector de estrategia en el *core* de negocios. Una de las claves que precisa el autor CARLOS OLIVÁN es la forma como se preservan los datos. Es vital e imperativo superar los archivos físicos para ingresar a una digitalización de la información, lo que implicaría una automatización de los procesos para entender los diversos flujos y contraflujos de la información. La tendencia de análisis de la información en los sistemas de control interno fiscal en las organizaciones públicas insiste en la importancia del uso de la *big data* para crear mapas de riesgos, sistemas de alertas tempranas frente a posibilidades de fraude y encontrar información en tiempo real para minimizar los índices de corrupción. En palabras de OLIVÁN:

Estos cambios aún no están plenamente implantados, ya que actualmente, las técnicas de análisis de datos sirven como herramienta de soporte al trabajo del auditor. El progreso tecnológico y el inexorable cambio hacia las auditorías orientadas a los datos traerán consigo un mayor número de herramientas de análisis de datos. A pesar de que estas herramientas se caracterizan por ser “fáciles de usar” y las compañías invierten para que dichas herramientas sean lo más usables posibles (“*user experience*”), aun así, se necesita el conocimiento técnico de perfiles como el del científico de datos¹⁶.

La tercera tendencia está enmarcada en los análisis derivados del campo de conocimiento de la gestión y evaluación de políticas públicas. Estos análisis insisten que el control interno fiscal es un factor determinante en la materialización efectiva de la implementación de una política pública. Se constituye en el primer nivel de vigilancia de los recursos en el marco de lo que PARSONS¹⁷ denomina como la racionalidad del gasto público. La eficiencia de la política pública y el autocontrol, como un conjunto de competencias y habilidades

16 CARLOS OLIVÁN MAINAR. “La aplicación del Big Data y el Data Analytics en auditoría” (tesis de maestría), Alcalá de Henares, Universidad de Alcalá, 2021, disponible en [<https://ebuah.uah.es/dspace/handle/10017/50207>], pp. 44 y 45.

17 WAYNE PARSONS. *Políticas públicas: una introducción a la teoría y la práctica del análisis de políticas públicas*, Buenos Aires, FLACSO, 2007.

que permean la cultura organizacional de la gestión de lo público se constituyen en el núcleo esencial de esta perspectiva¹⁸.

Esta tercera tendencia insiste en la necesidad de los sistemas tecnológicos estandarizados, pero considera que estos no serán útiles a menos que se acompañen de una fuerte cultura organizacional centrada en el autocontrol, la ética pública y las virtudes sociales. Así lo evidencia la persistencia de la corrupción en los índices de percepción, a pesar de los avances normativos a nivel mundial. Entre más expansivos y sofisticados son los sistemas de control, más sofisticados y expansivos son los sistemas de evasión¹⁹. De ahí que sea vital desarrollar estándares que estén acompañados de sistemas socioculturales que impliquen un apego a los valores, normas y leyes que afiancen el autocontrol direccionado al control, vigilancia y salvaguarda de lo público.

En el caso colombiano, la dinámica que moviliza el campo de conocimiento del control interno fiscal, en especial en las instituciones públicas, logra evidenciar que el campo de conocimiento se rige por el análisis de la tendencia normativista. Constantemente existe una fuerza creciente del punitivismo, creando una jurisprudencia (leyes, decretos, funciones y sanciones) en aras de reforzar los sistemas de control con un incremento de la fuerza del Estado para aplicar las sanciones a los culpables. Desde las nacientes formas coloniales heredadas del proceso de conquista y dominación por parte de la Corona española hasta el pasado reciente, existe una tendencia a edificar constructos normativos que logren controlar la gestión de lo público.

La globalización y sus efectos ha permeado este constructo normativo, así como la exploración de la aplicación de nuevas tecnologías en el manejo de la información, lo que hace que reiteradamen-

18 MARIANA SALNAVE SANIN y JAMES JILBERT LIZARAZO BARBOSA. "El sistema de control interno en el Estado colombiano como instancia integradora de los sistemas de gestión y control para mejorar la eficacia y efectividad de la gestión pública a 2030" (tesis de maestría), Bogotá, Externado, 2017, disponible en [<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/32883e69-b11f-4f18-b364-663c8b2257b5>].

19 NORBERT ELÍAS. *El proceso de civilización: investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, México, D. F., Fondo de Cultura Económica, 2011.

te se presenten cambios que también se convierten una restricción frente al universo cambiante de la normatividad, que no permite evaluar en el mediano y largo plazo los efectos de un alto sistema normativo y sancionatorio. El éxito de otros sistemas radica en la creciente integración de los marcos normativos y la capacidad de permear los imaginarios colectivos logran dinamizar una real y efectiva cultura del autocontrol.

B. Marco teórico

El Sistema de Control Fiscal Interno entendido como el rol que debe desempeñar el sistema de control interno cuando actúa como primer nivel de la vigilancia de los recursos públicos, está consagrado desde el texto original de la Constitución Política de 1991 como uno de los pilares del Régimen Constitucional de Control Fiscal; así lo quiso el constituyente, tal como se evidencia en la Gaceta n.º 77 de la Asamblea Nacional Constituyente, en la que, al enunciar los *Principios rectores del control fiscal* establece que: “9 ... el control interno deberá ser ejercido por los mismos organismos del Estado”²⁰.

En esta misma línea, la Constitución consagró el numeral 6 del artículo 268, la obligación en cabeza de la Contraloría General de la República de “Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”²¹.

Así mismo, el artículo 269 que es la fuente del *Sistema de Control Interno*, fue estratégicamente ubicado en el Título x de la Carta Política “De los Organismos de Control” capítulo I “De la Contraloría General de la República”, con lo cual se consolida este como parte del Sistema Constitucional de Control Fiscal, con el siguiente alcance y mandato:

20 ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. *Gaceta Constitucional* n.º 77, de 20 de mayo de 1991, p. 5.

21 Constitución Política de Colombia de 13 de junio de 1991, *Gaceta Constitucional* n.º 114, de 7 de julio de 1991, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988>], art. 268, num. 6.

Artículo 269: En las *entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno*, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas (cursivas fuera de texto)²².

Ahora bien, frente al alcance del control fiscal, el texto original de la Constitución consagró en su artículo 267 que es una función pública, que consiste en la vigilancia “... de la gestión fiscal *de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación*”²³ (cursivas fuera de texto).

Desde 1999, la Corte Constitucional en Sentencia C-506²⁴ (sentencia fundadora de línea), estableció las bases a partir de las cuales se construyó un esquema de vigilancia de los recursos públicos, integrado por un control de primer grado y un control de segundo grado:

- El control fiscal interno, o primer grado
- El control fiscal externo, o segundo grado

Esta línea se ha mantenido, sin variaciones, en diversas providencias, todas recogidas en la Sentencia hito C-103 de 2015, que hace una labor de síntesis al mencionar que en el *Modelo Constitucional de Control Fiscal* coexisten

... *dos niveles de control para la vigilancia fiscal de los recursos públicos*, el primero, constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa y administrativa; el segundo nivel corresponde al control fiscal externo, de carácter posterior y selectivo, y cuya efectividad

22 Ibid., art. 269.

23 Ibid., art. 267.

24 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-506 de 14 de julio de 1999, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-506-99.htm>].

depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control²⁵
(cursivas fuera de texto).

A pesar de que desde el texto original de la Constitución, y en cada una de las sentencias de constitucionalidad que desde 1999 se han proferido sobre la materia, se hace referencia al Sistema de Control Fiscal Interno, dicha claridad no acompañó al legislador, ya que en la citada Ley 87 de 1993, (proferida a dos años de expedida la Constitución) “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del *control interno* en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones” no se hace mención al control fiscal interno.

Así, el legislador desarrolló un sistema de control interno que tiene como fin:

Procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, *se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos*²⁶ (cursivas fuera de texto).

Lo anterior refleja que, mientras el constituyente concibió un sistema de control interno que hace parte del *Modelo Constitucional de Control Fiscal*, cuyo fin último es la vigilancia de la gestión fiscal para prevenir el daño al patrimonio público y buscar su resarcimiento cuando este se ha generado, el legislador concretó un *Sistema de Control Interno* centrado en el cumplimiento normativo y de objetivos institucionales.

En este contexto, resulta evidente que la ley no ha logrado cumplir de manera integral con el mandato constitucional.

Tan es así, que la Ley 87 de 1993 tiene tan solo dos menciones a la expresión “riesgo”, una de las cuales hace referencia al concepto

25 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 11 de marzo de 2015, M. S.: MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/c-103-15.htm>].

26 Ley 87 de 1993, “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones”, cit., art. 1.º.

general de riesgo de gestión (aquellos que puedan afectar el logro de sus objetivos), y la otra, de *manera indirecta*, se refiere a riesgos que pueden impactar los recursos de la organización, ambas como parte del artículo 2.º “Objetivos del Sistema de Control Interno”.

Habiéndose quedado corta la ley frente a la Constitución, el reglamento (Dcto. 1499 de 2017²⁷) y los instrumentos que la desarrollan, siguieron la misma línea, puesto que el Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, al plantear su séptima dimensión “Control Interno”, desarrollada a través del Modelo Estándar de Control Interno –MECI–, no hace referencia a ninguno de los siguientes elementos estructurales del *Modelo Constitucional de Control Fiscal*, antes mencionados:

- Control fiscal interno
- El control interno como primer nivel de control fiscal y la gestión de riesgos
- Riesgos de daño al *patrimonio público y su prevención*

De otra parte, el Constituyente de 1991, con la sabia intención de que el control previo de los recursos públicos y el control fiscal posterior estuvieran articulados, estableció que el segundo nivel emitiera un concepto sobre la “calidad y eficiencia” del primer nivel. El objetivo de este concepto es procurar que el sistema de control interno establezca las acciones de mejora para garantizar una mejor y más eficaz prevención. No obstante lo anterior, el control de primer nivel no adoptó las acciones de mejora para procurar mejores resultados en esta tarea.

27 Decreto 1499 de 11 de septiembre de 2017, “Por medio del cual se modifica el Decreto número 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015”, *Diario Oficial* n.º 50.353, de 11 de septiembre de 2017, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033473>].

Al respecto, la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 1999, señaló que la eficacia del control fiscal externo depende en gran medida de la eficacia del control fiscal interno: “La eficacia de este último, como control de segundo grado está condicionada por el grado de eficacia con que se ejerza el control de primer grado al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de control interno”²⁸.

Esta función se ha venido desarrollando por la Contraloría General de la República, entidad que de manera reiterada ha señalado que el control de primer nivel es ineficiente por cuanto no identifica de manera eficaz y no previene que se materialicen riesgos de pérdida de patrimonio público.

Tampoco existió coherencia en este aspecto por parte de la Ley 42 de 1993²⁹, en la cual se desconoció el mandato constitucional del numeral 6 del artículo 268, que establece que la Contraloría debe emitir un concepto sobre la “calidad y eficiencia del control fiscal interno”, y por el contrario, en los artículos 9.º y 18, de manera soslayada se establecieron las bases de una “evaluación de control interno” y no del control fiscal interno.

Así las cosas, es necesario resaltar que es diferente la regulación legal del sistema de control interno y del sistema de control fiscal interno.

El sistema de control interno es por definición del artículo 1.º de la Ley 87 de 1993, es la integración del:

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

28 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-506 de 1999, cit.

29 Ley 42 de 26 de enero de 1993, “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”, *Diario Oficial* n.º 40.732, de 27 de enero de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788293>].

*la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos*³⁰ (cursiva fuera de texto).

Como se observa en esta definición, la concepción del sistema de control interno tiene un enfoque de cumplimiento normativo, así como de los objetivos y metas, mientras que el control fiscal interno concebido como primer nivel del modelo constitucional del control fiscal interno, para la defensa del patrimonio público y la consecuente prevención de riesgos de daño a este.

Con el enfoque constitucional, el “control fiscal interno” fue definido a través de la Resolución REG-EJE-0113 de 2022, así:

Son los procedimientos de observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia que realizan las instancias de control interno de las entidades y organismos del Estado de manera “previa, concomitante o posterior”, cuando actúan como primer nivel “para la vigilancia fiscal de los recursos públicos”, o como una de las modalidades de “control del manejo de los recursos públicos”, para la prevención y defensa del patrimonio público³¹.

Ahora bien, frente a la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno, se encuentra que históricamente han venido haciendo referencia a control fiscal interno, no obstante, no estaba incorporado el concepto de prevención de riesgo de daño al patrimonio público hasta la Resolución REG-EJE-0080 de 2020³². Sin embargo, las evaluaciones deben seguirse contextualizando para cumplir con el enfoque constitucional en donde el centro y el objetivo de la calidad del control fiscal interno es la capacidad que tiene cada sujeto, bien sea público o particular que administre recursos

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

31 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-0113-de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

32 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-080 de 2020, “Por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

públicos, de establecer controles efectivos y de calidad para prevenir el riesgo de pérdida de recursos públicos.

Todo lo expuesto, representa un embudo entre lo que fue el espíritu del Constituyente y lo que se ha desarrollado en las leyes, los decretos y los demás instrumentos, el cual se grafica a continuación:

Gráfico 1. Embudo del control fiscal interno



Con el análisis teórico expuesto hasta ahora, se convalidan las hipótesis 1, 2, 3 y 4 del presente estudio, en los que se planteó lo siguiente:

Hipótesis 1. Una de las causas de ineficiencia del control fiscal interno en Colombia es la falta de congruencia entre el modelo constitucional de control fiscal, conformado por dos niveles, específicamente en lo que se refiere al control fiscal interno y el desarrollo legal y reglamentario que existe sobre la materia.

Hipótesis 2. El Modelo Estándar de Control Interno –MECI– y el Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, no contemplan el concepto de control fiscal interno, ni de prevención del riesgo fiscal, y esto ha llevado a que las entidades públicas desconozcan, y en consecuencia, no apliquen dichos conceptos.

Hipótesis 3. La Contraloría en desarrollo de su función constitucional de establecer los criterios de evaluación del control interno, no ha desarrollado lo suficiente el concepto de prevención de daño al patrimonio público, como responsabilidad del sistema de control interno (primer nivel de vigilancia de los recursos públicos).

Hipótesis 4. Los particulares que administran recursos públicos y las empresas de economía mixta con participación pública inferior al 90% no están dentro del ámbito de aplicación de la Ley 87 de 1993 (art. 5.º), esto implica que existe un vacío respecto de los parámetros que deben seguir estos sujetos para la adopción de un sistema de control fiscal interno y de mecanismo para la prevención de riesgos fiscales.

C. Evolución del control interno fiscal en Colombia

Desde la época de la colonia, han existido en nuestro país mecanismos orientados a la adecuada utilización de los recursos públicos, inicialmente aquellos provenientes de la Corona Española, y posteriormente los del naciente Estado-Nación, conformado en los albores de la Independencia.

Al respecto, JAIRO GÓMEZ BUITRAGO señala:

Para el año 1819, con ocasión de la Independencia, el sistema de control fiscal fue replanteado con el fin de restablecer el ruinoso erario, creándose la Corte de Cuentas y estableciéndose la pena de muerte para aquellos que se hubieran apropiado en forma indebida de dineros públicos, medida que con posterioridad fue abolida³³.

33 JAIRO GÓMEZ BUITRAGO. *Gerencia pública y control fiscal*, 2.ª ed., Bogotá, Universidad del Rosario, 2017, p. 127.

Después de la mencionada Corte de Cuentas, la Ley 6.^a de 1821 crea la Contaduría General de Hacienda, reemplazada nuevamente por una Corte de Cuentas en 1847, dependiente del Ejecutivo, lo que posteriormente fue modificado con la designación de sus miembros por parte del Congreso de la República con la reforma efectuada en 1857, estamento que persistió con algunos ajustes hasta la llegada de la *Misión Kemmerer* en 1923.

Las recomendaciones de la *Misión* se vieron reflejadas en normas, como la Ley 42 de 1923, en cuyo artículo 1.º se señala: “Créase como servicio nacional administrativo el Departamento de Contraloría, el cual será independiente de los demás departamentos administrativos”³⁴.

Posteriormente, mediante el Decreto 911 de 1932³⁵ el Gobierno Nacional decidió reorganizar la institución otorgándole el carácter de Oficina de contabilidad y control fiscal e incluyendo dentro de sus funciones la de control previo de la gestión administrativa; para ello, se establecía que los contratos o erogaciones de fondos que excedieran cierto monto, debían contar con la certificación de disponibilidad de la partida correspondiente emitida por el contralor general y se disponía el registro de los respectivos contratos en el Departamento de Contraloría.

Dichas funciones adquirieron rango constitucional en el Acto Legislativo 01 de 1945³⁶, el cual en su artículo 93 atribuyó a la Contraloría General de la República la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración. Luego de esto, la Ley 20 de 1975³⁷ en su artículo

34 Ley 42 de 19 de julio de 1923, “Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría”, *Diario Oficial* n.º 19.119, de 26 de julio de 1923, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788207>].

35 Decreto 911 de 23 de mayo de 1932, “Por el cual se reforman las leyes orgánicas de la contabilidad oficial de la Nación y del Departamento de Contraloría”, *Diario Oficial* n.º 21.997, de 27 de mayo de 1932, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1188974>].

36 Acto Legislativo 01 de 18 de junio de 1945, “Por el cual se confieren algunas atribuciones al director de la policía”, *Diario Oficial* n.º 25.769, de 17 de febrero de 1945, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1824969>].

37 Ley 20 de 28 de abril de 1975, “Por la cual se modifican y adicionan las normas

3.º, autorizó a dicha entidad para aplicar los sistemas de control fiscal de “previo”, “preceptivo” y “posterior” de manera integrada. La consolidación del control previo y preceptivo (unido a un control posterior de carácter restringido), constituiría una de las reformas más importantes al control fiscal en Colombia, pues aumentaría la facultad del organismo para fiscalizar a entes públicos y privados, garantizando la correcta ejecución de los gastos del tesoro nacional.

El Decreto 925 de 1976, expedido con fundamento en las facultades extraordinarias otorgadas al presidente de la República por la citada Ley 20 de 1975, definió cada una de estas modalidades de fiscalización. En relación con el control previo dispuso:

Art. 2.º. El control previo que corresponde ejercer a la Contraloría General de la República en las entidades bajo su fiscalización, consiste en examinar con antelación a la ejecución de las transacciones u operaciones, los actos y documentos que las originan o respaldan, para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos³⁸.

Entre las facultades específicas que materializaban este esquema de control, el artículo 9.º de la Ley 20 de 1975 establecía que el contralor *no* autorizaría pagos por contratos administrativos entre tanto no se allegara copia auténtica del *Diario Oficial* o de un diario de amplia circulación, en el que apareciera publicado el extracto que para cada caso visara el auditor o revisor fiscal correspondiente. El artículo 20 de la misma Ley, autorizaba a la Contraloría General de la República para efectuar controles previos a las empresas industriales y comerciales del Estado cuya junta directiva lo solicitara, o

orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 34.313, de 12 de mayo de 1975, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1787037>].

- 38 Decreto 925 de 11 de mayo de 1976, “Por el cual se determinan los procedimientos generales de control fiscal y de auditoría, el alcance que deben tener el control previo y la contabilidad general de la Nación y se dictan normas sobre estadística”, *Diario Oficial* n.º 34.568, de 9 de junio de 1976, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1191270>].

de oficio, con carácter temporal o permanente, cuando advirtiera frecuentes o repetidas irregularidades en el examen posterior de cuentas o en visitas practicadas por dicha entidad.

A su vez, el artículo 5.º del Decreto 925 de 1976, otorgaba a la Contraloría General de la República la siguiente potestad en el trámite previo a la celebración del contrato:

Art. 5.º. A todas las Juntas o Comités de licitaciones o adquisiciones y de compras, de los organismos de la administración y sus entidades descentralizadas y demás entidades sujetas a fiscalización de la Contraloría General de la República, asistirá un representante del Contralor General de la República designado por éste o el respectivo Auditor, quien intervendrá en las deliberaciones de dichas juntas o Comités, con voz, pero sin voto³⁹.

Se formularon objeciones a este modelo por cuanto:

1. Propiciaba la intrusión directa del organismo de vigilancia en la toma de decisiones ejecutivas, intromisión que, con frecuencia, obstaculizaba, cuando no vetaba, el normal desenvolvimiento de la Administración.
2. El ejercicio del control previo, pese a sus connotaciones administrativas, no implicaba responsabilidad administrativa alguna para la Contraloría y además comprometía la necesaria independencia y autonomía del ente fiscalizador.
3. De manera paradójica, dicho sistema propiciaba actos de corrupción.

Fue clara la intención del Constituyente de 1991 de evitar la interferencia de los organismos de control fiscal en la actividad administra-

39 Decreto 925 de 1976, "Por el cual se determinan los procedimientos generales de control fiscal y de auditoría, el alcance que deben tener el control previo y la contabilidad general de la Nación y se dictan normas sobre estadística", cit.

tiva de las entidades sujetas a control. En tal sentido, en uno de los informes de ponencia sobre la estructura del Estado se advertía que:

En ningún caso las agencias de control de la gestión puramente fiscal de la administración, pueden llegar a constituir paralelamente a esta un aparato de coadministración, pues en tal caso el poder de decisión administrativa, lógicamente se desplazaría irremediabilmente hacia el coadministrador-contralor; el cual reuniría en sus manos no solo la llave de la supervigilancia de gastos, sino también los poderes de ordenador del gasto, que al fin de cuentas no podría hacerse sin su voluntad y beneplácito...⁴⁰.

Como resultado de dicho debate, el Constituyente de 1991 suprimió el control previo y perceptivo que fue reemplazado por el posterior y selectivo, que comprende: un control financiero, de gestión y de resultados, basado en la eficiencia, la economía, la eficacia, la efectividad y la valoración de los costos ambientales. Así mismo, para salvaguardar la autonomía del máximo ente de control fiscal, esta disposición mantuvo la prohibición de atribuir a la Contraloría funciones administrativas diferentes a su propia organización, ya contenida en el artículo 59 inciso 2.º de la Constitución del 1886⁴¹.

Más adelante, la reforma constitucional realizada mediante el Acto Legislativo 04 de 2019⁴² estableció que la vigilancia y control fiscal, como regla general, continúa siendo posterior y selectiva y “podrá” preventivo y concomitante, para lo cual la ley regulará su ejercicio y los sistemas y principios aplicables para cada tipo de control. Además, se precisó que el control preventivo y concomitante se realiza con el apoyo de otros instrumentos tales como participación del control social y *con la articulación del control interno*.

Como se puede observar, esta reforma incorporó los diversos pronunciamientos de la Corte Constitucional en los cuales se había indicado que la vigilancia de los recursos se debe hacer en dos ni-

40 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 2015, cit.

41 Constitución Política de Colombia de 5 de agosto de 1886, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1826862>].

42 Acto Legislativo 04 de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, cit.

veles debidamente articulados, siendo el primero el control interno y el segundo nivel el control externo ejercido por las contralorías.

Ahora bien, no obstante que se cuenta con unas líneas jurisprudenciales que explican el contexto y el fundamento de este mandato constitucional que ordena que el control preventivo y concomitante de los recursos públicos se realice de manera articulada con el sistema de control interno, cuatro años después, aún no se ha expedido una ley que defina los instrumentos mediante los cuales articularan la primera y segunda línea de vigilancia de los recursos públicos.

El artículo 61 del Decreto 403 de 2020, establece que la Contraloría, en ejercicio del Control Preventivo y Concomitante, “debe” articularse con el Control interno para que:

Este sirva de insumo complementario, coherente y efectivo para el control fiscal externo sobre aquellos hechos u operaciones, actos, contratos, programas, proyectos o procesos en ejecución, en los que se involucren recursos públicos y/o se afecten bienes o intereses patrimoniales de naturaleza pública⁴³.

Obsérvese que el verbo “debe” seguido de un infinitivo (debe articularse) tiene el sentido de obligación, pero esta obligación ya había sido establecida en el artículo 267 de la Constitución cuando se señaló que el control concomitante y preventivo de la Contraloría se realizará “con la articulación del control interno”, razón por la cual consideramos que esta norma que cumplió con el deber de desarrollar el mandato constitucional e indicar de forma inequívoca los instrumentos o herramientas para asegurar que el primer nivel de vigilancia ejerza también vigilancia de los recursos públicos de manera preventiva para evitar su pérdida.

43 Decreto 403 de 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”, *Diario Oficial* n.º 51.258, de 16 de marzo de 2020, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30038961>].

D. Evolución jurisprudencial del control fiscal interno en el país

En reiteradas ocasiones la Corte Constitucional ha llamado la atención sobre las diferencias, y la necesaria complementariedad entre el control interno y el control fiscal externo.

En la Sentencia C-534 de 1993⁴⁴ la Corte delimitó el ámbito de ejercicio del control fiscal externo, que corresponde a los entes de control fiscal, y los controles internos que, de suyo, adelantan las entidades. En tal sentido, sostuvo que estas últimas no estaban facultadas para realizar control externo.

La referida sentencia destacó que, desde su texto original, el numeral 12 del artículo 268 de la Constitución le otorgaba al Contralor General la siguiente facultad:

Artículo 268. El Contralor General de la República tendrá las siguientes atribuciones:

[...]

12. Dictar normas generales para *armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial*⁴⁵ (cursiva y subrayado fuera de texto).

De lo señalado por la Corte Constitucional, se destaca que el Sistema de Control Fiscal Interno está previsto desde la base del modelo constitucional de control fiscal; y que la reglamentación tendiente a armonizar dicho sistema es una tarea de índole administrativo que desarrolla la Contraloría, sin que ello implique la transgresión de la autonomía de cada entidad⁴⁶.

El control interno se entiende como parte del proceso administrativo y corresponde adelántarlo a los administradores; teniendo

44 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-534 de 11 de noviembre de 1993, M. P.: FABIO MORÓN DIAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-534-93.htm>].

45 Constitución Política de Colombia de 1991, cit., art. 268.

46 Ídem.

oportunidades propias en todos los momentos del cumplimiento de la función administrativa, *pudiendo serlo previo, concomitante o posterior*, lo que permite que el servidor público cumpla con su función, asumiendo la responsabilidad por sus actuaciones, omisiones y resultados.

En la Sentencia C-506 de 1999, la Corte reiteró la importancia del sistema de control interno y su necesaria articulación con el control de segundo grado, que corresponde adelantar a las contralorías:

En la visión del Constituyente de 1991, el eficaz y efectivo funcionamiento del *control interno, también denominado de primer grado*, se articula estrechamente con el que, en forma posterior y selectiva, ejercen las Contralorías en el ámbito de su competencia. De ahí que *la eficacia de este último, como control de segundo grado que es, esté condicionada por el grado de eficacia con que se ejerza el control de primer grado* al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de control interno⁴⁷ (cursiva fuera de texto).

Una de las manifestaciones del carácter amplio e integral del modelo constitucional de vigilancia fiscal de los recursos públicos, la constituye la coexistencia de dos niveles de control: *el primero*, integrado por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa y administrativa; *el segundo*, corresponde al control fiscal externo, que compete realizar a una entidad autónoma e independiente como son los órganos de control fiscal, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control.

En la Sentencia C-967 de 2012, la Corte recuerda el control previo que deben ejercer las oficinas de control interno de cada entidad, a la luz del artículo 65 de la Ley 80 de 1993 y su complementariedad con el control fiscal que ejerce la Contraloría General de la República, pues es a partir del perfeccionamiento del contrato, que previamente tuvo un control por parte de la entidad, que es viable ejercer el control posterior por parte del órgano de control, “si se permitiera la intervención de las autoridades fiscales antes

47 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-506 de 14 de julio de 1999, cit.

del perfeccionamiento del contrato, podría incurrirse en el mismo vicio que el constituyente quiso acabar: la coadministración”⁴⁸.

A su vez, señala la Corte que la interpretación que se le dé a las normas que regulan lo relacionado con el control fiscal y la contratación estatal, no debe orientarse a “excluir el control fiscal cuando se hallen comprometidos recursos públicos, sino por el contrario lo estimule en las diferentes etapas de la contratación estatal”⁴⁹.

En la Sentencia C-103-2015, mediante la cual se resolvió una demanda contra el numeral 7 del artículo 5.º del Decreto 267 de 2000, en reiteración de la jurisprudencia arriba señalada y a la luz del texto superior vigente en su momento, la Corte concluyó que el control de primer nivel establece “dispositivos de control fiscal interno que, según lo previsto en los artículos 209 y 269 superiores, están obligadas a implementar las entidades públicas”⁵⁰, por lo que proscribió la función de advertencia con la que esta norma revestía a los entes de control fiscal.

Así mismo, esta sentencia estableció que uno de los mecanismos para hacer compatible el carácter amplio e integral de la vigilancia fiscal con el carácter posterior y externo del control que lleva a cabo la Contraloría, *consiste en la previsión de dos modalidades de control del manejo de los recursos públicos*, el control interno y el control externo, que si bien presentan características distintas han de operar de modo complementario, en esta línea indica:

Con el fin de asegurar la necesaria coordinación entre el control fiscal que, con carácter previo, corresponde implementar a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno, y el control fiscal externo en cabeza de la Contraloría, la Constitución en su artículo 268 numeral 6 le atribuye al Contralor General de la República la competencia para conceptuar y evaluar la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado⁵¹.

48 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-967 de 21 de noviembre de 2012, M. P.: JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-967-12.htm>].

49 Ídem.

50 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 2015, cit.

51 Ídem.

Así las cosas, la Corte Constitucional reitera que en el modelo constitucional de control fiscal coexisten dos niveles de control para la vigilancia fiscal de los recursos públicos, así:

- El primero, constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa y administrativa.
- El segundo, correspondiente al control fiscal externo.

Resalta la Corte que *la efectividad del control fiscal depende de la adecuada articulación entre los dos niveles.*

Así, concluyó el Alto Tribunal Constitucional que:

Atribuir carácter posterior y selectivo al control en cabeza de la Contraloría *no implicó una renuncia del constituyente a la implementación de formas de control previo de la gestión fiscal*, sino que, para efectos de no comprometer la autonomía del ente de control externo, *aquellos mecanismos preventivos*, a los que se confiere naturaleza administrativa y *corresponden a un primer nivel de control*, habrían de ser implementados, con carácter general, a través de los sistemas de control interno⁵² (cursivas fuera del texto original).

E. Lineamientos de la Circular 01 de 2015 del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de control interno con ocasión de la Sentencia C-103 de 2015

A efectos de implementar las novedades derivadas de la expedición de la citada Sentencia C-103 de 2015, que declaró la inexequibilidad de la función de advertencia, y de las precisiones que hizo la mencionada Sentencia en torno al rol de las oficinas de control interno como primer nivel de vigilancia de los recursos públicos, el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno profirió la Circular 001 de 2015, en la cual señala que: “se deben fortalecer los controles asociados a la protección y buen uso

52 Ídem.

de recursos públicos, y los equipos de trabajo de las Oficinas de Control Interno con un enfoque multidisciplinario para el ejercicio de la Auditoría”⁵³.

A su vez, reiteró el deber de las Oficinas de Control Interno de reportar hallazgos y advertencias que ameriten la corrección de acciones en ejecución y la prevención de riesgos, priorizando el seguimiento a los recursos de la entidad.

Dicha circular priorizó el “análisis de causas” como una metodología que permita implementar acciones correctivas o preventivas frente a un posible detrimento a los recursos públicos.

No obstante, las precisiones de la jurisprudencia y de la mencionada en la Circular Conjunta del 2015, en los años posteriores la Contraloría en sus conceptos emitidos sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno, consideró que el control interno no mitigó los riesgos de daño al patrimonio público.

F. Concepto general de sistema de control interno (Ley 87 de 1993)

Para definir el significado del “sistema de control interno” debemos partir de las acepciones “control” e “interno”. Con este propósito, anunciamos desde ya que ambas palabras tienen varios significados, pero con el propósito de encauzar el objeto de estudio nos referiremos a aquellos ligados directamente a la administración pública. Así, “control” corresponde a una de las funciones del Estado para garantizar que las actividades de las entidades obedezcan a los principios de la función pública, para lo cual es inherente la realización de revisiones, evaluaciones y demás medidas para actuar de manera preventiva y así mitigar la materialización de los riesgos; mientras que “interno” se refiere a una actividad que desarrolla la misma entidad, dentro de su competencia.

53 DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. CONSEJO ASESOR DEL GOBIERNO NACIONAL EN MATERIA DE CONTROL INTERNO DE LAS ENTIDADES DEL ORDEN NACIONAL Y TERRITORIAL. Circular 1 de 9 de julio de 2015, “Asunto: Fortalecimiento del Sistema de Control Interno frente a su Función Preventiva”, disponible en [https://cancilleria.gov.co/normograma/compilacion/docs/circular_dafp_0001_2015.htm].

Precisado lo anterior, debemos aclarar que el control interno es un mandato constitucional que se encuentra contemplado en los artículos 209 y 269 superiores en los siguientes términos:

Artículo 209.

[...]

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. *La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá [sic] un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley*" (cursivas fuera de texto).

Artículo 269. En las *entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno*, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas (cursiva fuera de texto)⁵⁴.

Es importante resaltar que la ubicación del artículo 269 no es caprichosa, sino que es determinante y orientadora para definir el alcance del sistema de control interno, esto en vista de que se encuentra en el Título x de la Constitución referente a "Organismos de control", específicamente en el capítulo primero "De la Contraloría General de la República", lo que implica que el control interno hace parte del Modelo Constitucional de Control Fiscal. La anterior conclusión se sigue de lo consagrado en la *Gaceta* n.º 77 de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, en la que consta la discusión de los constituyentes sobre la sección de Régimen de Control Fiscal, que consagra en su acápite de principios rectores: "... 9. Se establece que el control interno deberá ser ejercido por los mismos organismos del Estado"⁵⁵.

Como vimos, el Constituyente del 91 eliminó el control previo por parte de este órgano de control, debido a su intromisión en la función administrativa y reiteró que la gerencia está a cargo de cada entidad,

54 Constitución Política de Colombia de 1991, cit.

55 ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. *Gaceta Constitucional* n.º 77 de 1991, cit.

mientras que mediante el Acto Legislativo 04 de 2019⁵⁶, el Constituyente derivado matizó las fronteras establecidas entre el Control Posterior y Selectivo y el Control Preventivo y Concomitante. Este último no se trata de una nueva modalidad de control previo y no versa sobre la conveniencia de decisiones administrativas con impacto en los recursos públicos, sino que se materializa en forma de advertencia al gestor fiscal frente a un posible detrimento patrimonial.

Este último tipo de control tiene entre sus herramientas el Sistema de Alertas de Control Interno a cargo de la Contraloría General de la República, que es un canal de doble vía a través del cual: (i) por un lado, “los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán reportar aquellos hechos u operaciones, actos, contratos, programas, proyectos o procesos en ejecución, en donde, en el ejercicio de sus funciones, evidencien un riesgo de afectación o pérdida de los recursos públicos y/o de bienes o intereses patrimoniales de naturaleza pública”; (ii) y por otro, “la Contraloría General de la República alertará a las oficinas o unidades de control interno de aquellas situaciones que denoten posible riesgo o pérdida de recursos públicos, con el fin de que focalicen el ejercicio de sus funciones para lo cual, podrán tomar las medidas necesarias, entre otras, la modificación de su plan de auditorías”.

Del mismo modo, la Contraloría General de la República está llamada a apoyar la parametrización de los informes de evaluación del Sistema de Control Interno realizados por las Oficinas o Unidades de Control Interno, a las que le aplica la Ley 87 de 1993, y reportarlos en el Formulario Único de Reporte de Avance a la Gestión –FURAG–.

Resulta claro por qué la jurisprudencia moderna entiende que el control fiscal posterior y selectivo comprende: “Un control financiero, *de gestión y de resultados*, basado en la eficiencia, la economía, la equidad y valoración de costos ambientales”⁵⁷ (cursiva fuera de texto).

56 Acto Legislativo 04 de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, cit.

57 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-623 de 25 de agosto de 1999, M. P.: CAR-

De este análisis surge una necesaria conclusión: dado que el control interno es un pilar del control fiscal, y este debe aplicarse *a todos los que administren recursos públicos*, independiente de su naturaleza jurídica, todos estos actores deben contar con elementos de un Sistema de Control Interno, coherentes y proporcionales a su naturaleza.

La anterior hipótesis se refuerza con la expresión contenida desde el texto original de la Constitución, en el numeral 12 del artículo 268, que establece entre las funciones del Contralor General de la República: “*Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial*”⁵⁸ (cursiva y subrayado fuera de texto).

Para determinar quiénes están obligados a contar con un sistema de control interno, es necesario realizar un análisis sistémico de los dos artículos constitucionales citados, con las disposiciones de las Leyes 42 de 1993⁵⁹, 87 de 1993⁶⁰, 142 de 1994⁶¹, 489 de 1998⁶² y el Decreto 403 de 2020⁶³, tal y como se evidencia a continuación:

LOS GAVIRIA DIAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/c-623-99.htm>].

58 Constitución Política de Colombia de 1991, cit.

59 Ley 42 de 1993, “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”, cit.

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

61 Ley 142 de 11 de julio de 1994, “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.433, de 11 de julio de 1994, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30019356>].

62 Ley 489 de 29 de diciembre de 1998, “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1832980>].

63 Decreto 403 de 2020, “Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal”, cit.

Tabla 1. Análisis legal

Norma	Artículo	Obligados a contar con un sistema de control interno
Ley 42 de 1993	“Artículo 18. La evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las entidades sujetas a la vigilancia, con el fin de determinar la calidad de estos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos”.	<ul style="list-style-type: none"> – Entidades sujetas a vigilancia de la Contraloría General de la República.
Ley 87 de 1993	“Artículo 5.º Campo de aplicación. La presente Ley se aplicará a todos los organismos y entidades de las Ramas del Poder Público en sus diferentes órdenes y niveles, así como en la organización electoral, en los organismos de control, en los establecimientos públicos, en las empresas industriales y comerciales del Estado, en las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, en el Banco de la República y en los fondos de origen presupuestal”.	<ul style="list-style-type: none"> – Organismos y entidades de las ramas del Poder Público, en el nivel nacional y territorial. – Organización electoral. – Organismos de control. – Establecimientos públicos. – Empresas industriales y comerciales del Estado. – Sociedades de economía mixta con capital público superior al 90%. – Banco de la República. – Fondos de origen presupuestal.
Ley 142 de 1994	“Artículo 46. Control interno. Se entiende por control interno el conjunto de actividades de planeación y ejecución, realizado por la administración de cada empresa para lograr que sus objetivos se cumplan”.	<ul style="list-style-type: none"> – Empresas de servicios públicos domiciliarios.

Ley 489 de 1998	<p>“Artículo 2.º Ámbito de aplicación. La presente ley se aplica a todos los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva del Poder Público y de la Administración Pública y a los servidores públicos que por mandato constitucional o legal tengan a su cargo la titularidad y el ejercicio de funciones administrativas, prestación de servicios públicos o provisión de obras y bienes públicos y, en lo pertinente, a los particulares cuando cumplan funciones administrativas.</p> <p>Parágrafo. Las reglas relativas a los principios propios de la función administrativa, sobre delegación y desconcentración, características y régimen de las entidades descentralizadas, racionalización administrativa, desarrollo administrativo, participación y control interno de la Administración Pública se aplicarán, en lo pertinente, a las entidades territoriales, sin perjuicio de la autonomía que les es propia de acuerdo con la Constitución Política”.</p>	<p>– Particulares cuando cumplan funciones administrativas.</p>
-----------------	---	---

Así las cosas, de lo anterior se concluye que no solo las entidades públicas deben contar con un sistema de control interno, a diferencia de lo que consigna el artículo 5.º de la Ley 87 de 1993, sino que deben implementarse todas las entidades sujetas a vigilancia fiscal, como función principal del control fiscal, esto a la luz de la citada Ley 42 de 1993, que se encuentra vigente por la declaratoria de revivencia derivada de la de inexequibilidad del Decreto 403 de 2020, como lo estableció la Corte Constitucional en la Sentencia C-237 de 2022⁶⁴.

En estos apartados normativos, se denota que la evaluación del control interno que hace la Contraloría no se limita a las entidades pú-

64 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-237 de 30 de junio de 2022, M. P.: PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-237-22.htm>].

blicas, sino también a los particulares que administran recursos públicos y a las entidades estatales, y, por tanto, respecto de dichos recursos, su actuar debe ser conforme con los principios de la función pública y de la gestión fiscal, en el ámbito y el grado que les corresponda.

Estas normas, como ya se indicó, además de prever el control interno como una obligación de cualquier organismo que administre recursos públicos, lo consideran un instrumento que se instituye como el primer nivel de control para garantizar el adecuado cumplimiento de los fines del Estado.

A la hora de hablar de Sistema de Control Interno, el artículo 1.º de la Ley 87 de 1993 nos indica de manera clara, que es:

El sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos⁶⁵.

El objetivo principal del Sistema de Control Interno es prevenir y detectar de manera oportuna errores, irregularidades, actos de corrupción y cualquier otra conducta indebida que pueda afectar negativamente el uso de los recursos, el cumplimiento de las actividades misionales y la percepción de la sociedad respecto a la entidad. Esto se logra a través de la implementación de controles en el manejo de los recursos financieros, la contratación, la gestión de inventarios y activos, entre otros.

Es importante señalar que es en la máxima autoridad del organismo o entidad, en quien recae la obligación de materializar la aplicación del control interno en la organización, así lo prevé el numeral 8 del artículo 2.2.2.2.1 del Decreto 1083 de 2015, al indicar que corresponde al nivel directivo “establecer, mantener y perfec-

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

cionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización”⁶⁶. No obstante, la Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la responsable de evaluar el sistema y orientar su mejoramiento en coordinación con las diferentes dependencias de la entidad, con lo que se espera que los controles sean efectivos, y con ello se promueva una cultura de ética, transparencia y mejora continua.

La auditoría interna es, pues, el medio para verificar y mejorar la eficacia de los controles y plantear recomendaciones para el mejoramiento de los procesos y la adecuada gestión de los riesgos. A su vez, este proceso verifica el manejo de los recursos y bienes, y sugiere, desde su rol de asesor, los correctivos necesarios.

G. Modelo Estándar de Control Interno

El Modelo Estándar de Control Interno –MECI–, es un marco jurídico utilizado para evaluar y fortalecer el control interno en las entidades públicas. Este se elaboró y se expidió mediante el Decreto 1599 de 2005⁶⁷ teniendo como referente el modelo coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) y otros referentes internacionales y más adelante se actualizó con el Decreto 943 de 2014⁶⁸. Su objetivo principal es asegurar el adecuado manejo de los recursos públicos, mediante la promoción de la eficiencia, la transparencia y la rendición de cuentas. Como observamos, se trata de una herramienta gerencial.

66 Decreto 1083 de 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública”, *Diario Oficial* n.º 49.523, de 26 de mayo de 2015, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30019891>].

67 Decreto 1599 de 20 de mayo de 2005, “Por el cual se adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado colombiano”, *Diario Oficial* n.º 45.920, de 26 de mayo de 2005, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1910681>].

68 Decreto 943 de 21 de mayo de 2014, “Por el cual se actualiza el Modelo Estándar de Control Interno (MECI)”, *Diario Oficial* n.º 49.158, de 21 de mayo de 2014, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1859731>].

El MECI concibe el control interno como “un conjunto de elementos interrelacionados, donde intervienen todos los servidores de la entidad”, y su objetivo es proporcionar una estructura que especifique los elementos necesarios para construir y fortalecer el Sistema de Control Interno en las organizaciones obligadas por la citada Ley 87 de 1993. Sus principios, la autorregulación, la autogestión y el autocontrol, dan cuenta de su objetivo subyacente, que es la construcción de una ética institucional de control.

Para conseguir ese fin, se vale de diferentes componentes, entre ellos:

1. Talento humano
2. Administración del riesgo
3. Direccionamiento estratégico
4. Auditoría interna
5. Autoevaluación institucional
6. Planes de mejoramiento

Además de estos, existe un eje transversal al modelo, el de *Información y Comunicación*, el cual está orientado a garantizar la publicidad, veracidad y oportunidad de la información para el proceso de rendición de cuentas, entre otros.

El modelo es implementado por las entidades públicas, bajo la dirección del jefe de la entidad, para lo cual, se debe designar un equipo encargado de su implementación y seguimiento, que se conoce como Comité de Coordinación de Control Interno.

Para garantizar la correcta implementación del MECI, cada actor deberá cumplir su rol conforme a los siguientes criterios:

- a. El nivel directivo debe visualizar, adoptar, implementar y fortalecer el MECI como mecanismo de autoprotección que permite dar cumplimiento a los planes, métodos y mecanismos para garantizar que las actividades se realicen acorde a las normas constitucionales y legales vigentes. Para lo cual, el representante legal

debe delegar a un directivo de primer nivel, quien se denominará “Representante de la Alta Dirección”.

- b. El Comité de Coordinación, entre otras, cumple la función de velar por el continuo mejoramiento e implementación del control interno.
- c. La Oficina de Control Interno tiene una función independiente y objetiva de evaluación, con miras a contribuir de manera efectiva al mejoramiento continuo de los procesos. Los roles que debe desempeñar son: (i) liderazgo estratégico; (ii) enfoque hacia la prevención; (iii) relación con entes externos de control; (iv) evaluación de la gestión de riesgo; y (v) evaluación y seguimiento.
- d. Los funcionarios encargados de las diferentes áreas son responsables de dirigirla, y, por tanto, deben velar por la efectividad del control interno y presentar a su jefe inmediato los avances o retrocesos en él.

El Modelo Estándar de Control Interno –MECI–, opera a través del desglose de sus componentes, a manera de ejemplo, el componente de talento humano se subdivide en dos elementos: acuerdos compromisos y protocolos éticos, y desarrollo del talento humano, estos a su vez tienen unos productos mínimos, que se usan como garantía a la implementación de este componente. Del mismo modo, el componente de direccionamiento estratégico se subdivide en el elemento de planes, programas y proyectos, con sus respectivos productos y así con cada uno de los componentes ya referenciados.

El modelo está orientado a la adecuada implementación de procedimientos de control interno para todos los riesgos significativos, entre ellos, los financieros y fiscales. De la misma manera, en el componente direccionamiento estratégico se prevé el marco fiscal de mediano plazo que debe tener toda entidad con el fin de realizar un control más eficiente de los recursos que ejecuta, y en el componente de evaluación y seguimiento, nos encontramos con los planes de mejoramiento, los cuales recogen las recomendaciones y

análisis generados sobre el desarrollo de la Auditoría Interna, y las observaciones del órgano de Control Fiscal.

H. Modelo Integrado de Planeación y Gestión

El Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG– nace por la necesidad evidenciada en 2012 de integrar los Sistemas de Desarrollo Administrativo y Gestión de Calidad y articularlos con el Modelo Integral de Control Interno, y como mecanismo para monitorear y controlar el avance de los objetivos de las entidades y con ello lograr la creación de valor público en la gestión de las entidades, y el logro de resultados que satisfagan necesidades y demandas sociales, que genere una cultura de ética y transparencia en todos los operadores públicos, así como un control de la celeridad y calidad de las respuestas a los requerimientos de la comunidad.

En este entender, el gobierno define el MIPG en el Decreto 1499 de 2017, en su artículo 2.2.22.3.2, de la siguiente manera:

... es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio⁶⁹.

El modelo se ha implementado a través de tres pilares fundamentales, como son:

- *Institucionalidad*: refiere al conjunto de instancias que trabajan de manera armónica para establecer políticas y metodologías para la operatividad del MIPG. Entre estas instancias encontramos: (i) Comités Sectoriales de Gestión y Desempeño, (ii) Comités Territoriales de Gestión y Desempeño, y (iii) Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

69 Decreto 1499 de 2017, “Por medio del cual se modifica el Decreto número 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015”, cit.

- **Operación:** reúne el conjunto de dimensiones que agrupan las políticas de gestión y desempeño institucional, es oportuno indicar que, el modelo parte de una visión múltiple de la gestión organizacional, que se compone de dimensiones y políticas clave para la operación del MIPG, estas dimensiones son⁷⁰:

Talento humano	Recurso con el cual la entidad cuenta para cumplir con sus compromisos, metas, políticas, acciones, etc. Por su importancia debe someterse a una gestión estratégica, de modo que la entidad cuente con personal idóneo, cuyos conocimientos y aptitudes se enmarquen en la consecución de los fines de esta.
Direccionamiento estratégico y planeación	La implementación del modelo requiere que las entidades diseñen rutas estratégicas a corto y mediano plazo, con el objetivo de satisfacer las demandas sociales, y de esta manera generar valor público en la gestión que se realiza al interior de la organización.
Gestión con valores para resultados	El propósito de esta dimensión es permitirle a la entidad realizar las actividades que la conduzcan a lograr los resultados propuestos y a materializar las decisiones plasmadas en su planeación institucional, en el marco de los valores del servicio público.
Evaluación de resultados	Le permite al MIPG retroalimentarse a partir de sus avances, de esta forma está en contacto permanente con información actualizada, que corresponde a la realidad de las entidades en relación con la sociedad.
Información y comunicación	La entidad deberá gestionar su documentación e información, de tal forma que se cumpla con los principios de publicidad, transparencia e integridad, lo cual depende de servidores bien informados acerca de la normatividad que procura garantizar dichos principios, y de personas que fomenten la eficiencia, eficacia y transparencia de la función pública.

70 FUNCIÓN PÚBLICA. “Micrositio del Modelo Integrado de Planeación y Gestión”, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/web/mipg>].

Gestión del conocimiento e innovación	Esta dimensión tiene como propósito la adaptación de las entidades a los cambios y evolución de su entorno, para estar a la vanguardia en su gestión destinada a generar valor público.
Control interno	Es la clave para asegurar razonablemente que las demás dimensiones de MIPG cumplan su propósito. Este se desarrolla a través del MECI, el cual debe aplicarse con las modificaciones que se desprenden de la articulación con el modelo. De la mano de este instrumento se busca proporcionar a las entidades los parámetros para la autogestión, autorregulación y autocontrol.

- *Medición del Desempeño Institucional –MDI–*: indica el grupo de métodos que permiten evaluar el desempeño de las entidades públicas. El Departamento Administrativo de la Función Pública ha dispuesto para el ejercicio de medición el Formulario Único de Reporte de Avances de la Gestión –FURAG–, como un instrumento para registrar anualmente el cumplimiento de los requerimientos de las políticas de gestión y desempeño de las entidades. Los resultados que arroja este formulario son objeto de difusión, acompañamiento, y se utilizan para el mejoramiento de las políticas del MIPG⁷¹.

Entre los objetivos del MIPG, se destacan los siguientes: i) Fortalecer el liderazgo y talento humano; ii) Agilizar, simplificar y flexibilizar la operación; iii) Desarrollar una cultura organizacional sólida; iv) Promover la coordinación interinstitucional; v) Fortalecer y promover la efectiva participación ciudadana. Además, el MIPG establece como meta *la salvaguarda de los recursos públicos*, es por eso por lo que los prevé a lo largo de su contenido como un objeto que hace parte intrínseca de la actividad de las entidades, y que, por tanto, es merecedor de ser asegurado en la operatividad del sistema. Como ejemplo se indica que: “La entidad debe evaluar los resultados de su gestión, identificar si está logrando lo que se propuso en los plazos previstos y con la calidad requerida, rendir

71 Ídem.

cuentas y publicar información sobre los resultados de su gestión y la ejecución de sus recursos”.

Estos objetivos se lograrán a través de la estructuración de un esquema de líneas de defensa, que son integradas por diferentes roles, y se dividen en cuatro:

Línea Estratégica	Será integrada por el nivel directivo dentro de cada entidad, es decir, por aquellas personas a las que se le confiere la facultad de impartir directrices y planes estratégicos. Estos se encargan de adoptar la acciones y medidas necesarias para la consecución de los objetivos y metas establecidos por la entidad, y tendrán la responsabilidad de definir el marco para la gestión del riesgo.
Primera Línea de Defensa	Se encarga del mantenimiento efectivo de controles internos, ejecutar procedimientos de riesgo y el control sobre la base del día a día, está en cabeza de los líderes de programas, proceso y proyecto de sus equipos. La gestión operacional identifica, evalúa, controla y mitiga los riesgos.
Segunda Línea de Defensa	A cargo de la Media y Alta Gerencia, quienes supervisan la implementación de prácticas de gestión eficaz de riesgos y aseguran que los controles y procesos de gestión del riesgo de la Primera Línea de Defensa sean apropiados y funcionen correctamente.
Tercera Línea de Defensa	En cabeza de las Oficinas de Control Interno o quienes hagan sus veces, se encuentra la función de realizar auditoría interna, a través de un enfoque basado en riesgos, para el aseguramiento objetivo e independiente de la eficacia de gobierno, gestión de riesgos y control interno a la alta dirección de la entidad, incluidas las maneras en que funciona la primera y segunda línea de defensa.

I. Articulación del Control Fiscal con el Control Interno

El Acto Legislativo 04 de 2019⁷² constituye otro hito dentro de la evolución de la gestión pública, ya que con él, cambia estructuralmente la vigilancia y el control de los recursos y bienes públicos.

El Acto Legislativo planteó los siguientes cambios estructurales:

- a. *Vigilancia y control preventivo y concomitante*: La incorporación del control preventivo y concomitante es tal vez uno de los cambios que más impacto va a tener en la práctica de la gestión pública, y fue uno de los aspectos que más controversia despertó en los ocho debates que tuvo el Acto Legislativo en el Congreso por el temor fundado al fantasma del modelo previo y de coadministración que imperaba antes de la Constitución de 1991.

La redacción del nuevo texto del artículo 267 refleja, por un lado, la intención de dotar al control fiscal de una herramienta para la efectividad de esta función y, por el otro, la adopción de una serie de medidas para evitar que se desborde.

El control preventivo y concomitante presenta así las siguientes características:

- No implica coadministración.
- Tiene carácter excepcional.
- No versa sobre la conveniencia de las decisiones de los administradores de recursos públicos.
- Se realizará en forma de advertencia al gestor fiscal, que no es vinculante.
- Se efectuará en tiempo real a través del seguimiento permanente de los ciclos, uso, ejecución, contratación e impacto de los recursos públicos.
- Se desarrollará en articulación con el control interno.

72 Acto Legislativo 04 de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, cit.

- b. *Control prevalente de la Contraloría General de la República frente a entidades territoriales.* La Contraloría General de la República pasó de tener la vigilancia y control de los bienes y recursos de la Nación a tener una competencia prevalente, que antes era excepcional, para ejercer control sobre la gestión de cualquier entidad territorial.
- c. *Unificación y estandarización de la vigilancia y control fiscal.* Entre las funciones del contralor general de la República, se incluyó la de “dirigir e implementar, con apoyo de la Auditoría General de la República, el Sistema Nacional de Control Fiscal –SINACOF–, para la unificación y estandarización de la vigilancia y control de la gestión fiscal”. Esta función representaba una necesidad urgente e inaplazable para la legitimidad y el fortalecimiento de la vigilancia y el control fiscal, ya que constituye garantía de seguridad jurídica, objetividad, igualdad y debido proceso.
- d. *Facultades de policía judicial en todas las modalidades de vigilancia y control fiscal.* Con la reforma se amplió la facultad de policía judicial prevista en el artículo 115 de la Ley 1474 de 2011, al establecer que el contralor general de la República tiene la función de “ejercer, directamente o a través de los servidores públicos de la entidad, las funciones de policía judicial que se requieran en ejercicio de la vigilancia y control fiscal en todas sus modalidades”⁷³.
- e. *Informes de auditoría plena prueba.* A partir del nuevo texto del artículo 271 constitucional, “los resultados de los ejercicios de vigilancia y control fiscal [...] tendrán valor probatorio ante la Fiscalía General de la Nación y el juez competente”⁷⁴.

73 Ley 1474 de 12 de julio de 2011, “Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”, *Diario Oficial* n.º 48.128, de 12 de julio de 2011, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1681594>].

74 Constitución Política de Colombia de 1991, cit.

Con esta modificación, los informes de auditoría pasan a tener valor probatorio penal, lo cual es necesario ponderar, teniendo en cuenta que estos no son decisiones definitivas y, actualmente, un alto porcentaje de los hallazgos derivados de las auditorías se archivan en sede penal, disciplinaria e inclusive fiscal.

- f. *Consecuencias ante el no fenecimiento de la cuenta.* Se ahonda en la facultad administrativa sancionatoria ante la obstrucción del control fiscal y también para los jefes de entidad que, con dolo o culpa grave, no obtengan el fenecimiento de las cuentas o su equivalente, durante dos períodos fiscales consecutivos.
- g. *Un nuevo modelo de control fiscal.* En el análisis que abordó la Corte Constitucional en atención a la demanda de inconstitucionalidad que se presentó contra el Acto Legislativo mediante la Sentencia C-140 de 2020, este alto tribunal concluyó de manera central que:

las variaciones al modelo de control fiscal no constituyen una sustitución a la separación de poderes como eje definitorio de la Constitución [...] Específicamente el control fiscal se erige como un instrumento propio del delicado balance constitucional, sin que la forma en que se adelante dicho control forme parte de un elemento definitorio de la Constitución⁷⁵.

También quiso la Corte dejar claro que el modelo de Control Fiscal que se establece mediante el citado Acto Legislativo 04 de 2019, es diferente del esquema de control previo existente en la Constitución de 1886 y que fue expresamente proscrito en el texto constitucional de 1991. Para dicho efecto planteó el siguiente esquema:

75 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-140 de 2020, cit.

Control previo	Control concomitante y preventivo
En el trámite previo a la celebración del contrato debía asistir un representante de la Contraloría General, de manera que, si tenía observaciones sobre el mismo, no era posible contratar hasta tanto la Contraloría no se hubiere pronunciado y se estudiará el asunto (Dcto. 925 de 1976, art. 5.º).	El control “preventivo y concomitante” tiene carácter excepcional, no vinculante, no implica coadministración y no versa sobre la conveniencia de las decisiones de los administradores de recursos públicos.
La contratación estatal estaba sometida al visto bueno del contralor (Dcto. 911 de 1932 art. 9.º, Ley 20 de 1975, art. 9.º).	El control preventivo y concomitante se ejerce de forma paralela, a través de advertencias al gestor fiscal, sin que las mismas resulten vinculantes.

En relación con el objeto de nuestro estudio, vale resaltar el énfasis que hizo la Corte Constitucional cuando delimitó el alcance del control preventivo y concomitante, cuando este debe ejercerse respecto de organizaciones que “desarrollan su objeto en espacios de competitividad”:

i) La advertencia permite que el gestor continúe su actividad sin que constituya un prejuzgamiento. No se trata de definir cómo y en qué ejecutar los recursos, sino de indicar a la administración cuándo se puede llegar a materializar un daño. En efecto, en la demanda subyace la idea de cuan nefasta sería para un gran cúmulo de actividades, una coadministración disfrazada de control preventivo. Y ello por cuanto *un considerable número de actividades propias del ámbito privado puede ser también desempeñada por entidades estatales (establecimientos públicos, sociedades de economía mixta, empresas de servicios públicos domiciliarios oficiales o mixtas)*, con lo cual posibilitar la injerencia en el libre desarrollo del objeto empresarial de estas últimas, terminaría exponiendo su propia existencia, pues, mientras en el ámbito privado la libre iniciativa gobierna su actuar, en los entes públicos un tercero –la Contraloría– tendría capacidad de direccionar el libre discurrir empresarial, lo cual de suyo sería una gran desventaja en frente de sus pares privados.

Debe por ello llamarse la atención en la necesidad de que se diseñen especiales y específicas formas de ejercicio del control preventivo en tales entidades, esto es, en aquellas que desarrollan su objeto en espacios de competitividad.

xii) *En relación con las empresas de economía mixta*, la reforma debe ser entendida de modo tal que no paralice la actividad administrativa, no implique un prejuizgamiento, ni termine por afectar el adecuado desarrollo de las actividades de las empresas del Estado. En efecto el control fiscal debe atender en estos casos la actividad específica que cumple la entidad, los eventos concretos y determinados que justificarán en su día la injerencia, la forma de evaluar la actividad, por ejemplo, integrando el contexto del mercado a nivel local e internacional, el análisis de procesos completos cuando se trata de actividades complejas o, al contrario, por pasos o niveles de desarrollo⁷⁶ (cursiva fuera de texto).

La tarea que nos compete, al momento de abordar la formulación de propuestas de reformas normativas, debe contemplar estas prescripciones de la Corte Constitucional y garantizar que este ejercicio no haga inviable el desarrollo de los fines de cada entidad, ni del objeto social de los particulares que administran recursos públicos.

- h. Resolución REG-ORG-0762-2020 de 2020 de la Contraloría General de la República “Por la cual se desarrollan las condiciones y la metodología general para el seguimiento permanente a los recursos públicos y el ejercicio de la vigilancia y control fiscal concomitante y preventivo de la Contraloría General de la República”⁷⁷.

La Resolución REG-ORG-0762-2020 de 2020 es una normativa emitida por la Contraloría General de la República de Colombia que establece los lineamientos para realizar un seguimiento sistemático y permanente a los recursos públicos, como parte del ejercicio de control fiscal concomitante y preventivo, a cargo de este órgano de control.

⁷⁶ Ídem.

⁷⁷ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Organizacional REG-ORG-0762-2020 de 2 de junio de 2020, “Por la cual se desarrollan las condiciones y la metodología general para el seguimiento permanente a los recursos públicos y el ejercicio de la vigilancia y control fiscal concomitante y preventivo de la Contraloría General de la República”, *Diario Oficial* n.º 51.333, de 2 de junio de 2020, disponible en [https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/resolucion_contraloria_reg0762_2020.htm].

Dicho seguimiento, está en cabeza de la Dirección de Información, Análisis y Reacción Inmediata –DIARI–, las Contralorías Delegadas Generales y Sectoriales, o quien designe el contralor general, y consiste en un proceso constante de recolección y análisis de información sobre el desarrollo y ejecución de los procesos, ciclos, etapas o toma de decisiones de los sujetos de control que tienen efectos sobre la gestión fiscal, con el fin de analizar y monitorear los riesgos asociados a la planeación, uso, ejecución, e impacto en los bienes, recursos e intereses patrimoniales del Estado.

Para desarrollar un seguimiento permanente, tales organismos podrán utilizar los siguientes mecanismos, los cuales se mencionan a manera enunciativa.

- *Consulta Interna de Información en Tiempo Real.* A cargo de la DIARI, se encuentra el deber de conformar, gestionar y administrar sistemas de seguimiento en tiempo real a los procesos, ciclos, etapas o toma de decisiones de los sujetos de control que impacten los recursos públicos, mediante el uso de las herramientas tecnológicas y de la información que permitan prever o anticiparse a eventos o malas prácticas en la gestión fiscal.

La información o bases de datos recolectada producto de los sistemas de seguimiento administrados por la DIARI, podrá ser objeto de consulta y análisis permanente por parte de las Contralorías Delegadas Generales y Sectoriales para el ejercicio de la función de vigilancia y control fiscal preventivo y concomitante o posterior y selectivo.

Así pues, la DIARI podrá adelantar la recolección de información en tiempo real, y mediante la confirmación directa con los gestores y los beneficiarios de transacciones que involucren recursos públicos.

- *Acceso y análisis de la información.* El director de la Unidad de Reacción Inmediata de la DIARI, y los contralores delegados generales y sectoriales podrán solicitar, conocer y analizar la información sobre los hechos, actos, procesos y proyectos que involucren recursos, bienes o intereses patrimoniales del Estado, sin que sea oponible la reserva legal. Para dicho análisis, debe-

rán identificar las fuentes de información relevantes, pertinentes y útiles para ejecutar el seguimiento permanente respectivo.

- *Articulación con el control social.* Para el seguimiento permanente, deberán promoverse herramientas o procedimientos de coordinación con el control ciudadano, con el fin de articular la gestión preventiva con las alertas que genere la ciudadanía sobre los riesgos de pérdida o detrimento de los recursos, bienes o intereses patrimoniales del Estado.
- *Articulación con el control interno.* Esta articulación implica la coordinación con los intervinientes en los sistemas de control interno de los gestores fiscales, a fin de generar insumos recíprocos, complementarios y efectivos sobre los hechos, actos, procesos, o proyectos que involucren recursos, bienes, patrimonio o intereses patrimoniales de naturaleza pública.

Dicha articulación comprende:

- La coordinación de actividades para el intercambio de la información con las unidades u oficinas de control interno.
- La recolección de información sobre riesgos que afecten los recursos públicos a través del Sistema de Alertas del Control Interno.
- La consulta en línea de los informes de evaluación de dicho Sistema de Alertas.

El Sistema de Alertas mencionado tendrá como objetivo recepcionar y registrar la información que se obtiene del control multinivel del gasto público, entendido dicho control como el control interno y el de fiscalización externa realizado por la Contraloría General de la República. No obstante, la Resolución facultó a las Contralorías Delegadas Generales y Sectoriales para alertar a las Oficinas o Unidades de Control Interno de los hechos que representen posi-

bles riesgos de pérdida o afectación a recursos públicos, y otorgó la posibilidad de que las Oficinas de Control Interno comuniquen a la Contraloría Delegada para la Participación Ciudadana, las alertas detectadas hasta que entre en operación el Sistema de Alertas.

Los reportes que se realicen con ocasión de las alertas efectuadas por parte de los jefes de Unidades u Oficinas de Control Interno, deberán: i) Versar sobre objetos de control en desarrollo o ejecución; ii) Referirse a sujetos u objetos de control que sean de conocimiento de la Contraloría General; iii) Incluir las razones, de hecho, o de derecho, que fundamentan la generación de un riesgo; e iv) Indicar las acciones adoptadas previamente con ocasión del riesgo o alerta reportada.

Una vez recibidas y registradas las alertas, las Contralorías Delegadas Generales y Sectoriales adelantarán actividades de seguimiento permanente a los recursos, bienes, patrimonio o intereses de naturaleza pública involucrados.

- *Acciones de especial seguimiento y acompañamiento en las instancias de asesoría, coordinación, planeación y decisión.* La Contraloría General de la República realizará acompañamiento en las instancias de asesoría, coordinación, planeación y decisión, con el fin de anticiparse y prevenir la generación de riesgos y prepararse adecuadamente para el ejercicio de la vigilancia y control fiscal, a través de la recolección de información que le permita identificar, conocer y valorar los riesgos asociados a la gestión pública.
- *Metodología para el seguimiento permanente en el marco del control concomitante y preventivo.* Corresponde al jefe de la Unidad de Reacción Inmediata, con el visto bueno del director de la DIARRI y al contralor delegado general o sectorial correspondiente, elaborar y suscribir un documento de planeación que permita hacer frente a las alertas tempranas detectadas, denuncias, informes de analítica, solicitudes de acompañamiento por parte de interesados, con el fin de monitorear los riesgos más significativos que impliquen la afectación, pérdida, menoscabo, detrimento o perjuicio al patrimonio público.

J. Procedimiento para emitir el concepto anual sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado

Mediante la Resolución Ejecutiva RES-EJE-0113 de 2022⁷⁸ se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado. Esta segunda versión se formuló ante el decaimiento de la Resolución Reglamentaria Ejecutiva 0080 de 2020⁷⁹, el que operó por la declaratoria de inexecutable del artículo 51 del Decreto 403 de 2020⁸⁰, conforme a lo señalado en la citada Sentencia C-237 de 2022.

En el procedimiento adoptado mediante esta Resolución, por primera vez, la Contraloría General de la República realizó la siguiente definición del “Control Fiscal Interno”:

Control Fiscal Interno –CFI–: Son los procedimientos de observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia que realizan *las instancias de control interno* de las entidades y organismos del Estado de manera “previa, concomitante o posterior”, cuando actúan como primer nivel “para la vigilancia fiscal de los recursos públicos”, o como una de las modalidades de “control del manejo de los recursos públicos”, para la prevención y defensa del patrimonio público.

El Control Fiscal Interno, hace parte de una secuencia que se inicia y está a cargo de *cada entidad objeto de vigilancia*, para luego ser evaluado por la Contraloría General de la República...⁸¹.

78 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución REG-EJE-0113-2022 de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

79 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución REG-EJE-080 de 2020, “Por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

80 Decreto 403 de 2020, “Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal”, cit.

81 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución REG-EJE-0113-2022 de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

La anterior definición surge de un análisis sistemático de la sentencia de la Corte Constitucional en la cual se ha indicado que el primer nivel de vigilancia de los recursos públicos está “constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa y administrativa”, y del numeral 6 del artículo 268 de la Constitución Política que establece que la Contraloría emite un concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades vigiladas.

De la definición hemos subrayado intencionalmente dos expresiones para resaltar el control fiscal interno como una tarea que no ejercen exclusivamente las Oficinas de Control Interno, sino que, como lo indica la Resolución, es ejercido por las por las *instancias de control interno*, con fundamento en las siguientes dos razones:

- No todos los gestores fiscales cuentan con una Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.
- Los verbos rectores de dicha actividad (observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia) se ejecutan en distintas instancias y áreas de las organizaciones objeto de vigilancia.

Como consecuencia de ello, el control fiscal interno comprende diversas acciones y responsabilidades de los gestores fiscales, y, por tanto, corresponde a una expresión de autocontrol.

Desarrollado de esta manera, se propicia el surgimiento de un *Ambiente de Control Fiscal*, el cual impulsa como primera medida el círculo virtuoso de la optimización del uso de los recursos públicos a cargo de cada sujeto de vigilancia, y, en segundo lugar, la adecuada administración de los riesgos fiscales inherentes a dicho ejercicio, que consiste en su identificación, valoración y control, de acuerdo con el capítulo de Riesgos Fiscales de la Guía para la Administración del Riesgo y Diseños de Controles en Entidades Públicas, del Departamento Administrativo de la Función Pública.

K. Conceptos anuales sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado proferidos por la Contraloría General de la República

En cumplimiento de la función establecida en el numeral 6 del artículo 268 de la Constitución Política, la Contraloría General de la República, en forma anual evalúa y emite un concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.

Como se ha indicado en otros apartados, el conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado es una función constitucionalmente atribuida al contralor general de la República, así lo indica el numeral 6 del artículo 268 de la Constitución Política.

Este informe se presenta al Congreso de la República año tras año; estos han utilizado como criterios de valoración del control fiscal interno la (i) evaluación del diseño (planeación), (ii) la evaluación de los componentes del control interno, y (iii) la evaluación de la efectividad.

Dichos criterios de valoración y los informes presentados al Congreso sobre el Sistema de Control Fiscal Interno para las vigenias comprendidas entre el 2019 y el 2022, nos lleva a abordar la siguiente pregunta: ¿El sistema de control interno coincide con la definición del sistema de control fiscal interno?

Para responderla se deben previamente establecer las diferencias entre los conceptos de control interno y control fiscal interno, los cuales, proceso en el cual ha avanzado la jurisprudencia de la Corte Constitucional, como ya se referenció, sin embargo, no pasa lo mismo en nuestro ordenamiento jurídico en el cual no se han diferenciado estos dos conceptos.

Al revisar los fundamentos de cada tipo de evaluación, encontramos que no hay una mención explícita de los riesgos fiscales inherentes a la actividad de la entidad (evaluación del diseño - evaluación de los componentes del control interno), y cuando se utiliza la expresión “fiscal” se refiere a los hallazgos o no conformidades con dicha connotación (evaluación de la efectividad), buscando identificar su reiterada incidencia, sin referir su debida gestión.

Podemos señalar que, en efecto, en nuestro país no se ha implementado una cultura de gestión del riesgo fiscal y que solo se evalúa la incidencia del daño al patrimonio público en la evaluación de la efectividad, esto es, en la valoración que se hace de los controles de las entidades y organismos del Estado desde sus resultados y evidencias.

El control fiscal interno constituye un conjunto de actividades, procedimiento y mecanismos que deben ser implementados por todos aquellos quienes manejan recursos públicos, para supervisar y garantizar el uso adecuado y prevenir el daño contra el patrimonio público. Por otra parte, tal y como se tiene previsto el control interno en Colombia no se compagina con la anterior definición, pues este es un control principalmente gerencial y administrativo que se decanta por encauzar la gestión administrativa de cada organismo hacia el cumplimiento de políticas, metas u objetivos previstos.

El concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno se emite por parte de la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales con el fin de medir el grado con el cual el sistema de control interno de las entidades públicas previene el daño patrimonial en las entidades públicas.

El “control fiscal interno” fue definido a través de la Resolución REG-EJE-0113 de 2022 de la siguiente manera:

Son los procedimientos de observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia que realizan las instancias de control interno de las entidades y organismos del Estado de manera “previa, concomitante o posterior”, cuando actúan como primer nivel “para la vigilancia fiscal de los recursos públicos”, o como una de las modalidades de “control del manejo de los recursos públicos”, para la prevención y defensa del patrimonio público⁸².

De conformidad con la Sentencia C-103 de 2015, a través de este “concepto” se logra la articulación entre el primer nivel de control,

82 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución REG-EJE-0113-2022 de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, cit.

(ejercido por el sistema de control interno) y el segundo nivel de control fiscal posterior externo, (ejercido por las contralorías:

Con el fin de asegurar la necesaria coordinación entre el control fiscal que, con carácter previo, corresponde implementar a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno, y el control fiscal externo en cabeza de la Contraloría, la Constitución en su artículo 268 numeral 6 le atribuye al contralor general de la República la competencia para conceptuar y evaluar la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.

Además, se atribuye al contralor general de la República la competencia para reglamentar los métodos y procedimientos que regirán esta evaluación⁸³.

Para emitir el concepto, las contralorías deben elaborar y ejecutar un plan anual de auditorías, y en cada auditoría ejecutada sobre las entidades públicas se adelanta una verificación específica sobre la calidad y eficiencia del Sistema de Control Fiscal Interno. En la CGR cada Contraloría Delegada Sectorial teniendo en cuenta las resoluciones que reglamentan la sectorización de los sujetos de control fiscal para el ejercicio de la vigilancia y el control fiscal, indicará las auditorías programadas (Financiera, Cumplimiento y Desempeño) para el periodo respecto de las cuales se va a emitir el concepto de la calidad y eficiencia del control fiscal interno del sector.

El procedimiento para emitir el mencionado concepto, debe ser adoptado mediante resolución que profiera cada Contraloría. En el caso de la Contraloría General de la República, se articuló la Resolución REG-EJE-0113 de 2022, mediante la cual se implementó este procedimiento, que consta de las siguientes etapas y sus responsables, participando los líderes de los procesos micro y macro, y las DVF que son quienes ejecutan las auditorías:

- a. Emitir los lineamientos particulares para evaluar el control fiscal interno de las entidades de cada sector.

83 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 2015, cit.

- b. Impartir los lineamientos para emitir los conceptos por sector y el concepto consolidado preliminar.
- c. Designar los funcionarios que proyectarán el concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de cada sector.
- d. Proyectar el concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno del sector.
- e. Designar funcionarios que elaborarán el proyecto de concepto consolidado preliminar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.
- f. Elaborar el proyecto de concepto consolidado preliminar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.
- g. Enviar el proyecto de concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno al contralor general de la República.
- h. Comunicar al Congreso de la República el concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno.

Las dependencias competentes en el caso de la CGR, son las Direcciones de Vigilancia Fiscal emiten un concepto de cada entidad auditada.

En el caso de la CGR, se emite, además, un concepto por sector y un concepto unificado.

El fundamento constitucional del concepto emitido se base en que la Corte Constitucional en diferentes sentencias la vigilancia de los recursos públicos se hace a través de dos niveles, el primero es el control fiscal interno y el segundo el control fiscal externo. El objetivo de emitir el concepto es evaluar si el primer nivel cumple con su función de prevenir el daño al patrimonio público y procurar que se fortalezcan dichas acciones.

Así lo han indicado las siguientes sentencias:

Sentencia C-506 de 1999: Un eficaz y efectivo funcionamiento del control interno, también denominado de primer grado, articulado estrechamente con el que, en forma posterior y selectiva, ejercen las Contralorías en el ámbito de su competencia. La eficacia de este último, como control de segundo grado está condicionada por el grado de eficacia con que se ejerza el control de primer grado al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de Control Interno⁸⁴.

Sentencia C-967 de 2012: “Necesaria complementariedad entre el control previo administrativo de los contratos estatales, a cargo de las oficinas de control interno, con la vigilancia externa de la contratación, que corresponde efectuar a las contralorías”⁸⁵.

Sentencia C-103 de 2015: “Coexistencia de dos niveles de control para la vigilancia fiscal de los recursos públicos, el primero, constituido por los mecanismos de control interno de naturaleza previa y administrativa; el segundo nivel corresponde al control fiscal externo, de carácter posterior y selectivo, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control”⁸⁶.

El control previo a la gestión fiscal no desapareció. Lo asumió el sistema creado para tal efecto: El control interno:

Atribuir carácter posterior y selectivo al control en cabeza de la Contraloría no implicó una renuncia del constituyente a la implementación de formas de control previo de la gestión fiscal, sino que, para efectos de no comprometer la autonomía del ente de control externo, aquellos mecanismos preventivos, a los que se confiere naturaleza administrativa y corresponden a un primer nivel de control, habrían de ser implementados, con carácter general, a través de los sistemas de control interno⁸⁷.

84 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-506 de 1999, cit.

85 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-967 de 2012, cit.

86 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 2015, cit.

87 Ídem.

En ese orden de ideas, se concluye que el concepto sobre la calidad y eficiencia del Sistema de Control Fiscal Interno sí contempla actividades relacionadas con el control a la gestión fiscal de recursos públicos.

Como fundamento de la anterior afirmación, citaremos algunos conceptos emitidos durante las últimas vigencias en los cuales se hace alusión expresa al hecho de que el sistema de control interno no previene el daño al patrimonio público:

Tabla 2. Concepto de control interno emitidos por la Contraloría General de la República

Año	Concepto
Informe año 2013 (vigencia 2012)	El Sistema de Control Interno enmarcado en el Modelo Estándar de Control Interno –MECI–, no ha logrado el nivel de eficiencia y calidad que permita garantizar el cumplimiento de la misión de los entes públicos, así como prevenir y detectar de manera oportuna los eventos que conllevan al mal uso de los recursos públicos, el fraude y la corrupción.
Informe año 2014 (vigencia 2013)	En la medida que los controles del 58% de las 121 entidades evaluadas no han mitigado el riesgo de pérdida de recursos públicos, en concepto de la CGR, durante 2013, el control fiscal interno en Colombia se ubica en el rango “con deficiencias”. Planteamientos similares expresó la Contraloría en sus informes sobre las vigencias 2010, 2011 y 2012.
Informe año 2018 (vigencia 2017)	A partir de esta vigencia el concepto se emite con fundamento en las tres modalidades de auditoría, financiera, de desempeño y de cumplimiento. El diseño y efectividad de los controles implementados por las entidades y los recursos objeto de análisis no fueron suficientes para prevenir o mitigar los riesgos en el manejo de los recursos públicos.
Informe vigencia 2019	La calificación global sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado se determina “con deficiencias”, concepto que coincide con los determinados para los últimos cuatro años (2016, 2017, 2018 y 2019) indicando que no se han mejorado los controles de mitigación del riesgo en forma significativa.

Informe vigencia 2021	La implementación del control interno de las entidades públicas tiene como objetivo primordial definir y ejecutar un plan organizacional que permita documentar principios, métodos y procedimientos transparentes, orientados a la protección de los recursos públicos, siguiendo los lineamientos de la Ley 489 de 1998, de tal manera que las entidades públicas cumplan con los fines constitucionales y legales para los cuales fueron creados.
-----------------------	--

La medición de la calidad y eficiencia del sistema de control fiscal interno es una competencia exclusiva de las contralorías. No es aplicable o utilizable como autodiagnóstico por parte del sistema de control interno.

L. Concepto emitido por la CGR y la calificación que se le asigna al sistema por parte del DAFP

Es importante precisar que el Departamento Administrativo de la Función Pública, entidad que preside el Consejo para la Gestión y el Desempeño Institucional, quien ejerce la coordinación del sistema que dirige el Sistema de Gestión del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, diseña y establece las pautas para que las entidades reporten el avance del sistema, en relación con la séptima dimensión del MIPG y con los cinco componentes del MECL.

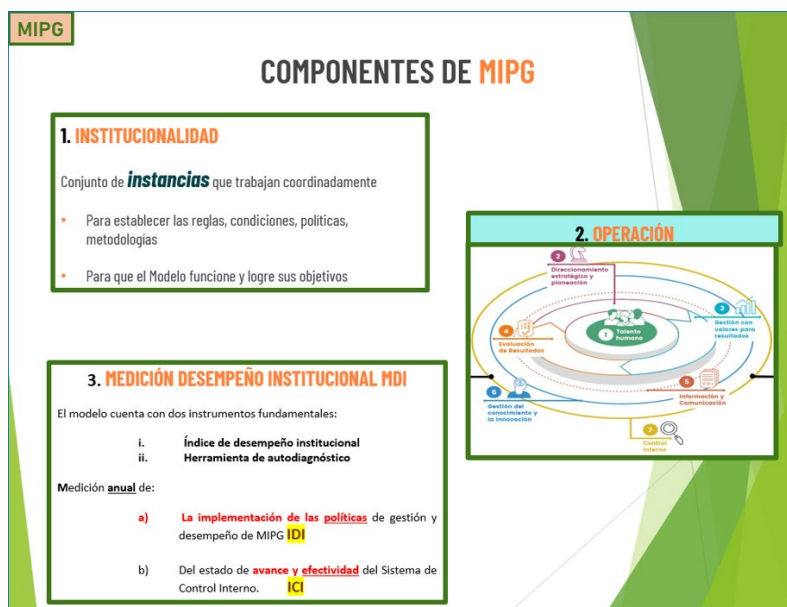
En otras palabras, mientras que la Contraloría enfoca su evaluación a la función de control interno de prevenir el daño a los recursos públicos, la evaluación que realiza el sistema de control interno está orientado a sus cinco componentes: i) Ambiente de control, ii) Gestión de riesgos, iii) Actividades de control, iv) Información y comunicación, v) Actividades de monitoreo o supervisión continua.

Tabla 3. Ejemplo del puntaje asignada por el DAFP a algunas entidades en la medición del factor Índice de control interno

Entidad	ICI MECI 2020	ICI MECI 2021
Promedio entidades nacionales	77,3	81,6
Ministerio de Educación	99,1	99,5
SENA	92,1	96,7
Fiscalía General de la Nación	82,3	88,7
Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación	87,4	88,0
Superintendencia de Transporte	77,0	82,3
Departamento Administrativo de la Función Pública	85	82,2
Consejo Superior de la Judicatura	80,4	81,6
Universidad Nacional	68,9	68,2
Imprenta Nacional	66,3	67,5
Corporación Autónoma Regional del canal del Dique	59,5	59,9

Frente a estas dos metodologías con diferentes enfoques, se recomendará que el DAFP modifique el tercer componente del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, denominado “Medición” (ver gráfica), para que este último incluya aspectos que le permitan al Gobierno Nacional autoevaluarse en la forma como avanza el sistema de control interno en el cumplimiento del rol de primer nivel de vigilancia a los recursos públicos.

Gráfico 2. Componentes del MIPG



M. Instrumentos del DAFP que se alinean con el nuevo modelo de control fiscal

El Departamento Administrativo de la Función Pública –DAFP–, diseñó el *Instrumento de Autodiagnóstico para el Aseguramiento de la Calidad de Auditoría Interna en el Sector Público*, con el objetivo de brindar a los gestores públicos una herramienta que contribuya al fortalecimiento de la política de control interno al interior de las entidades y al cumplimiento de los fines del Estado.

Este instrumento tiene como propósitos: i) Determinar el grado de madurez de la auditoría interna; ii) Impulsar acciones para el fortalecimiento y la evolución de la auditoría interna; y iii) Entregar a las OCIS una herramienta para medir sus auditorías, incluso antes de liberarlas, actuando así como una importante herramienta de prevención de riesgos fiscales.

La herramienta de autodiagnóstico le permite al jefe de la Oficina Control Interno –OCI–, o quien haga sus veces, realizar una actividad de evaluación interna de la entidad para verificar que, en efecto, se esté llevando a cabo, de manera efectiva y eficiente, el cumplimiento de las reglas o criterios que garantizan la calidad y el aseguramiento de la auditoría interna.

Con el fin de tomar en cuenta la realidad diversa que se presenta en las entidades de orden nacional y territorial, el DAFP creó dos versiones del Instrumento, una para cada uno de estos niveles; las cuales deberán ser aplicadas a criterio y elección de las Oficinas de Control Interno, desde sus conocimientos y experticia, sobre las circunstancias particulares y el nivel de maduración de los sistemas de control interno en las entidades estatales.

A continuación, se presenta una breve descripción de la estructura e instrucciones para el uso del Instrumento de autodiagnóstico a nivel nacional y territorial, con fundamento en el Instructivo otorgado por el DAFP:

Instrumento de autodiagnóstico de la calidad del control interno

- *Los componentes y subcomponentes para evaluar:* Un total de nueve componentes distribuidos así: 1) Transversal. Estratégico y planeación; 2) Transversal. Control fiscal interno - Efectividad; 3) Transversal. Instrumentos de auditoría interna; 4) Transversal. Herramientas operativas para la auditoría interna; 5) Fase 1. Planeación general de la función de auditoría interna; 6) Fase 2. Planeación de cada auditoría interna basada en riesgos; 7) Fase 3. Ejecución del trabajo de auditoría; 8) Fase 4. Informe de auditoría (comunicación de resultados); y 9) Fase 5. Seguimiento del proceso.
- *Las fuentes o referentes:* Se enlistan las fuentes o referentes de los criterios a evaluar.
- *Los criterios para evaluar:* Consistente en el deber ser, o aquellas disposiciones y normatividad que se constituyen en buenas prácticas en el ejercicio de la auditoría interna.

- *Tipo de criterio:* Tales criterios pueden ser normas vinculantes, internacionales o nacionales, o las prácticas recomendadas para realizar la labor de auditoría interna, de manera segura y efectiva.

En la categoría de evaluación, se analizan los siguientes elementos clave para realizar la labor de medición del cumplimiento de los criterios vinculantes o mejores prácticas recomendadas, que deberá realizar el evaluador:

- *Medición del cumplimiento:* En esta casilla se relacionan las preguntas cerradas que permitirán al evaluador medir el cumplimiento de los criterios y determinar si el “deber ser” se acompaña con el “ser” o la realidad de la política de control interno que se desarrolla al interior de la organización.
- *Evidencia:* El evaluador deberá indicar la evidencia o soporte de cumplimiento de los criterios desagregados en la columna de “Medición de cumplimiento”.
- *Descripción y ubicación de la evidencia:* Se consigna la ubicación de las evidencias, incorporando desde portales web o repositorios, y en general, las fuentes donde se identifiquen las evidencias. Así mismo, “el evaluador deberá describir: (i) nombre, título, referencia o asunto; (ii) número de radicado o identificador; (iii) fecha; (iv) numeral, página, etc.; y (v) ubicación o ruta de la evidencia dentro del archivo de físico o digital de la entidad”.
- *Preguntas para la medición del cumplimiento:* Las opciones de respuesta a las preguntas cerradas para la “Medición del cumplimiento”, son tres: Sí, No o Parcialmente. Al marcarse la opción de respuesta No, el evaluador deberá prestar especial atención a aquellas brechas o vacíos en las políticas de auditoría de la Entidad que retrasan o detienen el aseguramiento y la calidad de la auditoría interna.

- *Parámetros avanzados y pendientes (cumplidos o en proceso)*: En caso de marcar la opción Parcialmente, se activarán las casillas denominadas “¿En qué se ha avanzado?” y “¿Qué está pendiente?”, a fin de indicar cuáles parámetros del criterio están cumplidos y cuáles se encuentran pendientes de ejecutar.
- *Calificación*: Este cálculo dependerá del tipo de “Criterio”, la “Descripción y ubicación de la evidencia”, y las preguntas para medición del cumplimiento (“Sí, No, Parcialmente”).
- *Rangos de evaluación cuantitativa*: Es aquella que se genera automáticamente, una vez marcada la opción “Sí”, “No”, o “Parcialmente”, atendiendo al puntaje o calificación consignado.

Estos instrumentos, para el nivel nacional y territorial, promueven las buenas prácticas de auditoría interna en las entidades y fortalecen las políticas de auditoría ya establecidas por cada organización, con el fin de asegurar no solo la efectividad de tales políticas, sino también la efectividad del control fiscal interno para el uso transparente y eficiente de los recursos públicos.

N. Guía para la Administración del Riesgo y el Diseño de Controles en Entidades Públicas, versión 6 – DAFP

El Departamento Administrativo de la Función Pública –DAFP–, en su labor de propender por la adecuada prestación del servicio público a cargo del Estado, ha puesto a disposición de las entidades estatales una metodología de administración de riesgos, que incorpora el capítulo de riesgos fiscales denominado “Guía para la Administración del Riesgo y el Diseño de Controles en Entidades Públicas”, en su sexta versión⁸⁸.

88 DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. *Guía para la Administración del Riesgo y el diseño de controles en entidades públicas. Versión 6*, Bogotá, Dirección de Gestión y Desempeño Institucional, noviembre de 2022, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%A>

Esta guía presenta un paso a paso detallado para la adecuada gestión y/o administración de riesgos fiscales, con el fin de prevenir los efectos dañosos que puedan generarse sobre los recursos, bienes, patrimonio e intereses públicos, y mitigar la configuración de una futura responsabilidad fiscal sobre los gestores públicos.

La estructura metodológica que se presenta a través de esta guía, comprende desde la fijación de lineamientos para la elaboración de una política de administración del riesgo, hasta la identificación y valoración de los riesgos identificados; la cual se presenta y resume a continuación:

Paso 1 - Política de riesgos: A cargo de la Alta Dirección de la entidad, con el liderazgo del representante legal y la participación del Comité Institucional de Coordinación de Control Interno, quienes tienen a cargo el deber de establecer los lineamientos para la gestión, administración, tratamiento, manejo y seguimiento de los riesgos, teniendo en cuenta no solo los objetivos misionales y estratégicos de cada entidad, sino también los niveles de responsabilidad en los que se puede llegar a incurrir y los mecanismos de comunicación efectivos para dar a conocer la política de riesgos en todos los niveles de la entidad.

Se evidencia entonces, que la elaboración de la política de riesgos en cada entidad entraña una labor propia del equipo directivo, que se realiza en términos de direccionamiento estratégico y planeación, siempre procurando aterrizar las decisiones, propuestas o gestiones a los objetivos y necesidades propias de la administración. Por tal motivo, será la Alta Dirección la instancia que defina y apruebe la política de riesgos de la entidad, identificando, valorando y monitoreando los puntos de riesgos.

En este esquema, la Alta Dirección define y aprueba la política de administración del riesgo en el marco del Comité Institucional de Coordinación de Control Interno, los servidores de la Entidad

aplican de manera efectiva los controles de gerencia operativa, con apoyo del personal a cargo de los servidores, el jefe de Planeación, o quien haga sus veces, y realiza un seguimiento a todos los riesgos definidos por la Alta Dirección, con el fin de mejorar y retroalimentar el mapa de riesgos de la entidad, y adicionalmente establece la efectividad de los controles para evitar que se materialicen los riesgos, a través de procesos de seguimiento y evaluación, así como auditorías internas que se realicen al interior de la entidad.

Paso 2 - Identificación del riesgo: En primer lugar, es necesario identificar los puntos de riesgo poniendo especial énfasis sobre las áreas de impacto o consecuencias económicas o reputacionales a las que se ve expuesta la entidad en caso de materializarse el riesgo, y en segundo lugar, las áreas de factores de riesgos o fuentes generadoras de eventos dañosos, considerando que los riesgos con efectos más perjudiciales son aquellos que se desconocen.

Para ello, es esencial establecer previamente cuáles son los elementos esenciales que componen la definición de un riesgo y que facilitan su redacción al momento de identificarlo, para lo que se debe: i) Identificar el impacto o consecuencias que puede ocasionar a la organización; ii) Identificar las circunstancias más evidentes sobre las cuales se presenta el riesgo; e iii) Identificar la causa principal o las razones por las que se presenta el riesgo, sin las cuales este dejaría de existir.

Una vez identificados, será esencial agruparlos por materias, eventos o cualquier otra categoría en la que puedan subsumirse varios de ellos.

Paso 3 - Valoración del riesgo: Por último, se deberá establecer la probabilidad de ocurrencia del riesgo y el nivel de consecuencia o impacto que genera en la organización, para ser posteriormente evaluados mediante la confrontación de los resultados del análisis de riesgo inicial frente a los controles establecidos.

La probabilidad de ocurrencia del riesgo se relaciona estrechamente con la frecuencia de la exposición al riesgo del proceso o actividad que se está analizando. Así las cosas, la probabilidad

consistirá en el número de veces que se pasa por el punto de riesgo en el periodo de un año, pudiendo ser de probabilidad muy baja, baja, media, alta y muy alta. El impacto, por otro lado, se establece definiendo las posibles consecuencias reputacionales y económicas como variables principales.

Más adelante, y a partir de la definición de la probabilidad de ocurrencia del riesgo y el impacto o sus consecuencias, se busca determinar la zona de riesgo inicial o riesgo inherente, a fin de establecer los controles o medidas que permitirán la prevención, detección, corrección o mitigación de los riesgos.

O. Guía de Roles de las Oficinas de Control Interno de 20222, versión 3 - DAFP

El Departamento Administrativo de la Función Pública –DAFP–, ha puesto a disposición de las entidades estatales la “Guía de Roles de las Oficinas de Control Interno, o quienes hagan sus veces”⁸⁹, en su tercera versión, con el fin de establecer aquellos aspectos que fortalecen el enfoque preventivo de riesgos y el desarrollo de roles y responsabilidades de quienes intervienen en la toma decisiones en materia de control interno. Todo ello, a partir de los cinco roles que establece el Decreto 648 de 2017⁹⁰ para estos actores, así: i) Liderazgo estratégico; ii) Enfoque hacia la prevención; iii) Evaluación a la gestión del riesgo; iv) Evaluación y seguimiento; y v) Relación con entes externos de control.

89 DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. *Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces, versión 3*, Bogotá, Función Pública, septiembre de 2023, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/28587410/34299967/guia-rol-de-las-unidades-u-oficinas-de-control-interno-auditoria-interna-o-quien-haga-sus-veces-septiembre-de-2023-version-3.pdf/925ef446-737d-849e-e67b-2d0a42cfd371?t=1697724000902>].

90 Decreto 648 de 19 de abril de 2017, “Por el cual se modifica y adiciona el Decreto 1083 de 2015, Reglamentario Único del Sector de la Función Pública”, *Diario Oficial* n.º 50.209, de 19 de abril de 2017, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030482>].

Esta Guía desarrolla a detalle la estructura del sistema de control interno en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, en articulación con el control fiscal que comprende el control preventivo y concomitante, a fin de realizar un permanente seguimiento a la ejecución de los recursos públicos en Colombia.

Para la adecuada ejecución de los roles que trae el decreto referido, se hace especial énfasis en la premisa de que la gestión de los riesgos y el control implementado no se concentran solo en las oficinas de control interno, sino que en realidad se trata de una actividad de coordinación con otras áreas de la organización y fuera de ella.

En estos términos, los actores que intervienen en el esquema propuesto por la Guía de Roles son los que componen las tres líneas de defensa implementada por el MIPG, y la línea estratégica. Se trata entonces de un trabajo de coordinación y articulación de esfuerzos, orientado a la identificación, prevención y mitigación de los riesgos, especialmente los riesgos fiscales.

Además, la Guía de Roles a la que nos hemos referido, plantea algunos lineamientos clave para evaluar adecuadamente la gestión del riesgo:

- *Comprender el contexto y el propósito de trabajo:* consiste en consolidar la información clave que será útil en el proceso de planificación de la gestión del riesgo.
- *Reunir información para comprender el proceso de gestión de riesgos:* mediante la consulta de fuentes de información que permitan identificar los riesgos de la organización y las estrategias que permitan mitigarlos.
- *Realizar una evaluación de riesgos preliminar:* mediante la creación de una matriz de riesgos, que permita identificar la probabilidad y el impacto de estos.
- *Definir los objetivos del trabajo:* que, por lo general, están encaminados a brindar información a la alta dirección sobre la madurez en la gestión de los riesgos identificados en la organización.

- *Establecer el alcance del trabajo:* a fin de confirmar si se cumplen los procesos o procedimientos para el riesgo identificado, además de las leyes y regulación correspondiente.
- *Desempeñar el trabajo e informar los resultados:* a partir de la identificación, análisis y evaluación de riesgos, se realiza la respectiva documentación de información y las recomendaciones estratégicas del caso.

P. Sistema de control fiscal interno en sujetos que no se rigen por la Ley 87 de 1993

Como vimos en acápites anteriores, el Modelo Constitucional de Control Fiscal implica la existencia de un control multinivel, el primer nivel a cargo de los propios sujetos de control y el segundo nivel, a cargo de los entes fiscalizadores externos.

Ahora, en el entendido que la Corte Constitucional ha señalado que la utilización de recursos públicos justifica por sí sola “la obligatoriedad de la vigilancia estatal”, no hay lugar a disquisiciones sobre la naturaleza jurídica de las organizaciones que administran recursos o intereses patrimoniales estatales, para concluir que están obligados a la adopción de un Sistema de Control Interno, en el que, por su naturaleza, está incluida la gestión de riesgos fiscales.

Este deber no ha sido claro, ni se ha articulado de esa forma en todos los particulares, pues como hemos podido evidenciar de manera preliminar, entre otros enunciados normativos, la Ley 87 de 1993 omitió dicha posibilidad, al establecer dentro de su campo de aplicación unos determinados sujetos que deberían acoger el control interno y dejar de lado a particulares como:

Empresas de economía mixta con participación accionaria pública inferior al 90%: Como se indicó, la Ley 87 de 1993 señala las entidades que deben adoptar un Sistema de Control Interno, en su artícu-

lo 5.º, listado en el que incluyó “... las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado posea el 90% o más del capital social”⁹¹.

Por tanto, no contempló la ley las sociedades de economía mixta con un porcentaje inferior al 90% de participación accionaria pública. Esto adquiere una particular importancia si tenemos en cuenta que, para el 2019, el Estado tenía una participación en 105 empresas que ascendía a la suma de \$170 billones, dentro de las cuales tenía participación minoritaria en 66 de ellas⁹². Dentro de estas destaca la Corporación de Abastos de Bogotá S. A., empresa de economía mixta vinculada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, la Gobernación de Cundinamarca y la Alcaldía de Bogotá, que para el 1.º de enero de 2023 contaba con un porcentaje accionario de capital público del 47,38%.

Esta empresa cuenta con un control interno que se describe en su Código de Buen Gobierno Corporativo de la siguiente manera:

Corabastos, dentro del sistema de control interno, contarán con los medios necesarios para proteger sus recursos contra pérdidas por ineficiencia o fraude y promoverá el orden y la efectividad en la ejecución de sus actividades, así como la exactitud y confiabilidad de la información requerida para dirigirla y controlarla⁹³.

Como se observa, se prevé un sistema de control interno *sui generis* que no se enmarca en los implementados por las entidades u organismos del Estado, lo cual, en primera instancia es apropiado, pues se corresponde al transcurso ordinario de sus actividades. No obstante, en el Informe de Auditoría Gubernamental con Enfoque

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

92 NOELIA CIGÜENZA RIAÑO. “El Estado tiene participación en 105 empresas que valen \$170 billones”, *La República*, 20 de mayo de 2019, disponible en [<https://www.larepublica.co/economia/el-estado-tiene-participacion-en-105-empresas-que-valen-170-billones-2863689>].

93 CORPORACIÓN DE ABASTOS DE BOGOTÁ S. A. – CORABASTOS. *Código de buen gobierno corporativo*, Bogotá, junio de 2022, disponible en [<https://corabastos.com.co/inicio/wp-content/uploads/2022/11/CODIGO-DE-BUEN-GOBIERNO-CORPORATIVO-CORABASTOS-V-Final.pdf>].

Integral Modalidad Regular de 2010, la Contraloría General de la República señaló en el componente “Actividades de Control” que la Corporación no contaba con un plan que involucrara actividades de control preventivas en algunos de los procedimientos, y tampoco adelantaban acciones que garantizaran el control de carácter preventivo a los procesos. Al respecto, será oportuno establecer unos criterios del control fiscal interno que deben adoptar este tipo de sujetos en el desarrollo de su actividad, que permita garantizar la gestión de riesgos y daños fiscales.

Particulares que administran recursos públicos: El listado de particulares que administran recursos es de 125 organizaciones de acuerdo con la información reportada a la Contraloría Delegada de Economía y Finanzas Públicas, y en su totalidad administran una cifra que supera los 124 billones de pesos, esto es, casi el 28,2% del presupuesto general de la Nación para la vigencia 2023. Dichas entidades están agrupadas entre las siguientes categorías:

- *Cámaras de Comercio:* Personas jurídicas de derecho privado que cumplen, por delegación legal, algunas funciones públicas como es el caso de los registros públicos: mercantil (art. 86, Código de Comercio), proponentes (art. 22, Ley 80 de 1993) y entidades sin ánimo de lucro (art. 40, Dcto. 2150 de 1995).
- *Entidades Promotoras de Salud:* Entidades responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía. Su función básica es organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio –POS– a los afiliados y girar la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes Unidades de Pago por Capitación al Fondo de Solidaridad y Garantía, de que trata el Título III de la Ley 100 de 1993⁹⁴.

94 Ley 100 de 23 de diciembre de 1993, “Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.148, de 23 de di-

- *Cajas de Compensación Familiar*: Entidades privadas sin ánimo de lucro, creadas a partir del Decreto 118 de 1957⁹⁵, con el propósito de administrar y pagar el subsidio familiar, con el propósito de estabilizar las condiciones políticas y económicas a través de la entrega de beneficios a los empleados a partir de los recursos que se obtienen del cargo que se aplica a las nóminas que las empresas pagan. En este propósito asumieron dos misiones, ser operadoras del subsidio familiar y ejecutoras de políticas sociales.
- *Administradoras de Riesgos Laborales*: Compañía aseguradora que se encarga de prevenir, proteger y atender a los trabajadores de los efectos de las enfermedades y los accidentes que puedan ocurrirles con ocasión o como consecuencia del trabajo que desarrollan, para lo cual efectúan el recaudo de los aportes parafiscales específicos que hacen empleados, contratistas y empleadores.
- *Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías*: Instituciones financieras de carácter previsional, cuyo objeto exclusivo es la administración y manejo de fondos y planes de pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad y de fondos de cesantías. De acuerdo con la jurisprudencia, el recaudo y la administración de contribuciones parafiscales, como son los aportes y cotizaciones a la seguridad social, ya sean de pensiones o de salud, constituyen ejercicio de funciones públicas administrativas, ya que tales contribuciones son gravámenes obligatorios de naturaleza pública, derivados de la soberanía impositiva del legislador, regulados igualmente por este en cuanto a su

ciembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1635955>].

95 Decreto 118 de 21 de junio de 1957, “Por el cual se decretan aumentos de salarios, se establece el subsidio familiar y se crea el servicio nacional de aprendizaje”, *Diario Oficial* n.º 29.441, de 24 de julio de 1957, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1842086>].

manejo y destinación, y sujetos a la vigilancia de los organismos públicos de control⁹⁶.

- *Colegios Profesionales Privados (existen algunos de naturaleza pública)*: Estos han sido reconocidos constitucionalmente en el artículo 26 "... Las profesiones legalmente reconocidas pueden organizarse en colegios"⁹⁷. Esto es, como una manifestación específica de la libertad de asociación.
- *Fondos Parafiscales de Fomento (Fondos de Fomento Agrarios y Pecuarios)*: El Capítulo v de la Ley 101 de 1993 establece la definición y condiciones que se deben presentar en torno al recaudo de contribuciones parafiscales y su administración. Así, entenderemos por contribuciones "las que, en casos y condiciones especiales, por razones de interés general, impone la ley a un subsector agropecuario o pesquero determinado para beneficio del mismo"⁹⁸, los recursos y patrimonios que se obtengan de estas se administran en fondos especiales en las entidades administradoras (art. 32), y deberán manejarse en una cuenta separada a los de su propio patrimonio.
- *Juntas Regionales y Nacional de Calificación de Invalidez*: Organismos del Sistema de la Seguridad Social del orden nacional; de creación legal, adscritas al Ministerio de Trabajo con personería jurídica, de derecho privado, sin ánimo de lucro, de carácter interdisciplinario, sujetas a revisoría fiscal, con autonomía técnica y científica en los dictámenes periciales⁹⁹.

96 CONSEJO DE ESTADO - SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL. Sentencia de 2 de julio de 2009, C. P.: GUSTAVO APONTE SANTOS, Expediente n.º 11001-03-06-000-2009-00030-00, disponible en [<https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/11001-03-06-000-2009-00030-00%20ok.pdf>].

97 Constitución Política de Colombia de 1991, cit., art. 26.

98 Ley 101 de 23 de diciembre de 1993, "Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero", *Diario Oficial* n.º 41.149, de 23 de diciembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1636659>].

99 Decreto 1072 de 26 de mayo de 2015, "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Trabajo", *Diario Oficial* n.º 49.523, de 26 de

A pesar de esta realidad, estos particulares no se encuentran obligados a contar con un Sistema de Control Interno, aunque sí cuentan con procedimientos de auditoría interna, que están orientados a la verificación del cumplimiento de las metas corporativas y se centran en la mitigación del riesgo de continuidad del negocio.

Lo anterior evidencia que, respecto de una cuantía bastante considerable de recursos de naturaleza pública, no existe formalmente un Primer Nivel de Control, un control interno, que se articule con el segundo nivel, en la prevención del riesgo de daño fiscal.

Por citar algunos ejemplos, la Caja de Compensación Familiar COMPENSAR, que administra recursos parafiscales, señala a través de su página web a las auditorías como “Mecanismos de control”, respecto de las cuales indica:

La Auditoría Interna está orientada a una auditoria integral basada en la evolución de los Riesgos de la entidad y así, hacer énfasis en la evaluación de los sistemas de control implantados por la Dirección Administrativa, que le permitan *medir el rendimiento económico y los recursos financieros de la empresa* (cursiva fuera de texto)¹⁰⁰.

Por su parte, la Cámara de Comercio de Villavicencio, a través del Programa General de Auditorías, realiza auditorías internas a los procesos, actividades y áreas que la conforman, con el enfoque de los cinco componentes del Modelo de Control Interno coco, que como veremos, no contempla el enfoque de prevención del riesgo fiscal¹⁰¹.

Como se observa, es clara la necesidad de contar con un lineamiento unificado para estas organizaciones, que atienda a sus características particulares y les permita articular las valiosas acciones que desarrollan en la actualidad, con todos los mecanismos

mayo de 2015, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30019522>], art. 1.2.1.5.

100 COMPENSAR. “Mecanismos de control”, disponible en [<https://corporativo.compensar.com/nuestra-organizacion/marco-legal/mecanismos-de-control>].

101 CÁMARA DE COMERCIO DE VILLAVICENCIO. “Ley de Transparencia y Acceso a la Información”, disponible en [<https://www.ccv.org.co/es/ley-de-transparencia-y-acceso-a-la-informacion-CPG356>].

para la prevención de la materialización del riesgo del daño al patrimonio público que tienen a su cargo, lo que implica no solo un ajuste normativo, sino también un proceso pedagógico profundo.

Q. Particulares autónomos

Tanto la ley, como la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y de la Corte Constitucional, han sido coherentes al señalar que los patrimonios autónomos no tienen personería jurídica¹⁰², sino que es un “centro de imputación de derechos y obligaciones, de carácter temporal y diferente a la persona que le dio origen”¹⁰³).

Al tratar este tema, particularmente por la connotación de fiducia mercantil de los patrimonios autónomos, debemos referirnos a la naturaleza jurídica de los recursos fideicomitidos. Así ha dicho la Superintendencia Financiera de Colombia:

Para efectos de las instrucciones impartidas en esta Circular se entiende que un negocio fiduciario administra recursos o bienes de naturaleza pública cuando dichos recursos sean aportes patrimoniales al fideicomiso y provengan directa o indirectamente de una entidad de carácter público, sea del nivel nacional, departamental, municipal, distrital o de los organismos descentralizados que conforman dichos niveles, sin tener en cuenta la modalidad de contratación utilizada para la celebración del negocio. Igualmente, se entienden como públicos los recursos parafiscales¹⁰⁴.

102 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - SALA DE CASACIÓN CIVIL. Sentencia de 3 de agosto de 2005, M. P.: SILVIO FERNANDO TREJOS BUENO, Expediente n.º 0189-01, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/derechos/CSJ-SCS-03-08-2005.pdf>].

103 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-438 de 13 de julio de 2017, M. P.: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-438-17.htm>].

104 SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA. *Circular Básica Jurídica (C.E. 029/14)*, Parte II: Mercado intermediado, Título II: Instrucciones generales relativas a las operaciones de las sociedades de servicios financieros, Capítulo I: Disposiciones aplicables a los negocios fiduciarios, disponible en [<https://www.superfinanciera.gov.co/inicio/normativa/normativa-general/circular-basica-juridica-ce---/parte-ii-mercado-intermediado-10083480>].

Entonces, lo que define la calidad de público o no en estos contratos, no es el recurso en sí mismo, sino “la naturaleza de la entidad que suscribe el respectivo contrato de fiducia mercantil”¹⁰⁵.

Ahora bien, según un estudio realizado por la Contraloría General de la República en 2020, para 2019 había un total de 130,21 billones de pesos de activos públicos en fiducias, siendo el más importante el Patrimonio Autónomo FIA, por contar con un total de \$2,21 billones de pesos.

Esta situación demuestra la necesidad imperante de establecer un sistema de control fiscal interno en este tipo de particulares, que, por supuesto, integre y se adecúe a sus particularidades.

Al respecto, y por ser el más importante de ellos, nos referiremos al Informe de Auditoría de Cumplimiento vigencia 2019 realizado al Patrimonio Autónomo para el Financiamiento en Inversiones en Agua –FIA–, el cual obtuvo una calificación final de 1.711 puntos de acuerdo con la Guía de Auditoría de Cumplimiento, esto es, “con deficiencias”. Esta guía, adoptada mediante Resolución 022 de 2018¹⁰⁶, establece unos criterios para evaluar el control fiscal interno, por ejemplo, la necesidad de que los auditores comprendan, identifiquen y califiquen los riesgos, en este caso entiéndase que se habla de riesgos fiscales, y establece un formato para la evaluación del control fiscal interno dentro del cual se evalúan los componentes de control interno que se integran el MIPG.

Se ha desconocido entonces una realidad ineludible, y es que estos sujetos de vigilancia fiscal tienen unas calidades diferentes a

105 JUAN DAVID CHING RUIZ. “La naturaleza jurídica de los contratos suscritos por patrimonios autónomos derivados de la celebración de contratos de fiducia mercantil por entidades públicas” (tesis de maestría), Bogotá, Externado, 2020, disponible en [<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/5ed3fa59-5c14-44b3-af82-d9d1c41677ec>].

106 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0022 de 31 de agosto de 2018, “Por la cual se adopta la nueva Guía de Auditoría de Cumplimiento, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0014 de 2017”, *Diario Oficial* n.º 50.706, de 4 de septiembre de 2018, disponible en [https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_contraloria_reg0022_2018.htm].

las de otras entidades y organismos, y por tanto, la evaluación de su control fiscal interno debe ceñirse a esas diferencias y hacer un control efectivo y real de los riesgos y daños fiscales.

VII. ÁMBITO NACIONAL E INTERNACIONAL

En el presente apartado se analizarán los mecanismos de control interno a nivel nacional e internacional con el fin de conocer su funcionamiento y obtener algunas lecciones aprendidas que se puedan tomar como referente en las recomendaciones que se realicen como consecuencia del presente estudio.

A. Nacional

Para el ámbito nacional se identificaron tres empresas (Empresas Públicas de Medellín –EPM–, Empresa Colombiana de Petróleos –ECOPETROL– y Refinería de Cartagena S.A.S. –REFICAR–), las cuales tienen prácticas consolidadas de control interno y aseguramiento, así como un proceso de gestión del conocimiento producto de los riesgos que se han derivado de su gestión y operación. Estas tres empresas fueron estudiadas con el objetivo de validar el nivel de apropiación del sistema de control fiscal interno y de prevención de riesgos de daño al patrimonio público. EPM y REFICAR fueron estudiadas a través de entrevista estructurada con colaboradores de dichas organizaciones, mientras que ECOPETROL fue analizado mediante la documentación disponible en su página web.

– Empresa Colombiana de Petróleos –ECOPETROL–

Para el control de su gestión, ECOPETROL ha adoptado el Modelo de Control Interno COSO (que será referenciado más adelante), para su implementación cuenta con la Dirección de Auditoría Interna que realiza el monitoreo permanente en búsqueda del mejoramiento continuo y la generación de valor enfocada hacia el logro de los objetivos estratégicos.

Entre sus funciones principales se encuentran:

- Diseñar planes de auditoría basados en riesgos.
- Proponer el alcance y contenido del Plan General de Auditoría.
- Asesorar y apoyar a la alta Dirección de ECOPETROL y al Comité de Auditoría de la Junta Directiva.
- Realizar la evaluación integral al Sistema de Control Interno.
- Evaluar y proponer acciones de mejoramiento.
- Informar sobre situaciones irregulares.

– Refinería de Cartagena S.A.S. –REFICAR–

Refinería de Cartagena S.A.S. es una de las sociedades de economía mixta que cuenta con participación accionaria pública menor al 90% dada por su accionista principal ECOPETROL (88,49% en 2023). Esta condición la ubica por fuera del campo de aplicación de la Ley 87 de 1993 y, por tanto, está exenta de implementar un sistema de control interno en los términos que deben hacerlo las entidades públicas y demás organismos señalados en el artículo 5.º de la referida ley.

Ello no ha sido impedimento para que su administración implemente mecanismos de control y adopte un Sistema de Control Interno basado en COSO 2013 que tiene por objetivo brindar una seguridad razonable de los estados financieros en cumplimiento de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX)¹⁰⁷. Para este aseguramiento, se realizan autoevaluaciones, monitoreos, reportes, alertas, pruebas al diseño y operaciones a los controles y los indicadores de riesgo (KRI), entre otras.

107 Estados Unidos - Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 30 de julio de 2002, disponible en [https://www.dol.gov/agencies/oalj/PUBLIC/WHISTLEBLOWER/REFERENCES/STATUTES/SARBANES_OXLEY_ACT_OF_2002].

En el proceso de implementación de este modelo, Refinería de Cartagena cuenta con un Comité de Auditoría de la Junta Directiva como órgano máximo de control encargado de la vigilancia, gestión y efectividad del Sistema de Control Interno. Desde su Junta Directiva se aprueba la matriz de riesgos de la sociedad, que son también monitoreados y reportados periódicamente a un Comité Corporativo de Riesgos y Control Interno de la Administración, y al referido Comité de Auditoría de la Junta Directiva.

REFICAR tiene un esquema de líneas de defensa, donde la primera corresponde a los dueños de procesos; la segunda, está en cabeza del Departamento de Control Interno y Cumplimiento, que proporciona acompañamiento técnico a las áreas en el desarrollo del ciclo de gestión de riesgos y el diseño e implementación de controles, entre otras, y la tercera, liderada por el Departamento de Auditoría Interna, como órgano independiente en cumplimiento de lo establecido en las normas internacionales y el Estatuto de Auditoría, en línea con la estrategia corporativa mediante el aseguramiento sobre la efectividad del gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control interno.

Además, el Departamento de Control Interno realiza el aseguramiento de los controles (evaluación en el diseño y operatividad) que mitigan los riesgos de proceso por medio de las pruebas a la gerencia, las cuales son realizadas por una firma de auditoría independiente (*Deloitte*). Sumado a ello, tiene la evaluación independiente del Sistema de Control Interno por parte de la Revisoría Fiscal, actualmente a cargo de E&Y.

Por último, se resalta que el mapa de riesgos de la entidad no ha incorporado la tipología de riesgo fiscal, sin embargo, existen riesgos asociados con el uso de recursos públicos, como riesgos financieros y presupuestales.

– Aspectos para destacar:

En lo que atañe al control fiscal interno, se resalta la gestión que viene adelantando Refinería de Cartagena en la adopción de los instrumentos que ha diseñado el Departamento Administrativo de la Función Pública, para la prevención del daño al patrimonio público.

Como buena práctica del control interno, resaltamos las jornadas de retroalimentación con otras empresas, en las que se comparte la experiencia en el relacionamiento con entes de control y los sistemas de control interno, y se socializan los avances en la gestión.

B. Internacional

– Ámbito internacional de procesos de control

Con el objeto de identificar elementos de los sistemas de control actualmente desplegados en diferentes partes del mundo, a efectos de validar aquellos componentes de dichos sistemas que puedan implementarse en el contexto nacional para fortalecer los mecanismos vigentes y proponer estrategias de innovación pública articuladas para el cumplimiento de los fines del Estado y la satisfacción de las necesidades de las comunidades.

Para ello, se efectuó la revisión de los modelos vigentes en i) Ecuador, ii) Austria, iii) Noruega, iv) Reino Unido y; v) España, mediante la revisión documental a través de páginas web y el desarrollo de entrevistas semiestructuradas y estructuradas con actores participantes de dichos modelos, para conocer su experiencia en el relacionamiento con dichos sistemas. Veamos:

1. Ecuador

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador¹⁰⁸, dispone a este organismo la regulación del funcionamiento del Sistema de Control, con la adaptación, expedición, aprobación y actualización de las Normas de Control Interno. A partir de este marco regulador, cada institución del Estado dictará las normas, políticas y manuales específicos que considere necesarios para su gestión.

108 Ecuador - Ley 73 de 2002 “Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado”, *Registro Oficial Suplemento* n.º 595, de 12 de junio de 2002, disponible en [https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ecu_ane_cge_23_ley_org_cge.pdf].

Las Normas de Control Interno desarrolladas incluyen: normas generales y otras específicas relacionadas con la administración financiera gubernamental, talento humano, tecnología de la información y administración de proyectos y recogen la utilización del marco integrado de control interno emitido por el coso (que desarrollaremos más adelante), que plantea cinco componentes interrelacionados e integrados al proceso de administración, con la finalidad de ayudar a las entidades a lograr sus objetivos.

La mencionada ley incluye como sujetos de control, por parte de la Contraloría General del Estado, a las siguientes “entidades privadas que manejan recursos públicos”¹⁰⁹:

1. Entidades financieras y bancarias, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
2. Sociedades civiles y fundaciones, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
3. Compañías o sociedades mercantiles sujetas al derecho privado como son las sociedades anónimas, de economía mixta u otra especie de compañías, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
4. Ente contable y jurídico, fondo o fideicomiso mercantil, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
5. Establecimientos educativos particulares, laborales, comisariatos, corporaciones y otras que reciban subvenciones económicas o subvenciones sociales utilizando recursos de carácter público.

109 *Ibíd.*, art. 6.º.

6. Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 50 o más por ciento.
7. Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 49 o menos por ciento.

Y en su artículo 12, establece el mandato de implementar un control interno en “la respectiva entidad y organismo del sector público que controla la Contraloría serán responsables de instalar, mantener y perfeccionar el sistema de control interno”¹¹⁰, con las características arriba indicadas.

En el artículo 17, se indican los *Tiempos del control* y señala el *Control previo* como una “actividad [...] implícita en las funciones y responsabilidades asignadas a cada proceso”, el *Control continuo* como un mecanismo para hacer más eficaz el control externo, que implica actuaciones de control previo, concurrente y posterior, pero que, según lo indica la ley, “por ningún concepto constituirá participación o autorización de actos administrativos”; y el *Control posterior* “como elemento efectivo del sistema de control la Unidad de Auditoría Interna realizará la evaluación de la gestión institucional en forma posterior a las actividades”¹¹¹.

Un componente importante del Sistema es el de *Evaluación del riesgo*, conformado por los siguientes componentes: Identificación, Plan de mitigación, Valoración y Respuesta.

Si bien estos componentes son relevantes, no se evidencia en este modelo un enfoque específico de prevención del riesgo fiscal, no obstante, existen varios mecanismos de seguimiento y control para la adecuada utilización y destino de las inversiones públicas.

En el desarrollo de la entrevista semiestructurada, la percepción por parte de la actora (funcionaria de uno de los Ministerios del Gobierno Nacional) respecto del sistema era bastante pobre, le acusaba de implementar medidas que iban en desmedro de la eficacia, la eficiencia y la efectividad de las actividades de la adminis-

110 *Ibíd.*, art. 12.

111 *Ibíd.*, art. 17.

tración y, contrario a lo que indica la Ley Orgánica de la Contraloría, manifestó que sí hay actuaciones que pueden considerarse como *participación o autorización de actos administrativos*, así como actuaciones directas para la prevención de la utilización indebida de recursos públicos.

– *Aspectos para destacar:*

Del sistema de Control imperante en la República del Ecuador es muy relevante el concepto de los *Tiempos del control*, en el cual es explícita la intervención tanto de los responsables de los procesos como de las Unidades de Control Interno en todo el proceso, y es explícito en la Ley que en ese sistema se ejerce *Control previo* como función y responsabilidad en cada proceso.

2. Austria

En la República de Austria existe una Corte de Cuentas que presenta periódicamente un informe sobre el desarrollo e implementación del Sistema de Control Interno del país, concebido así:

El Control Interno es un proceso integrado en los procesos operativos y de trabajo de una organización, que es llevado a cabo por gerentes y empleados con el fin de registrar y controlar los riesgos existentes y garantizar que se cumplan con seguridad para poder garantizar que la organización en cuestión está llevando a cabo sus tareas y logra sus objetivos. Las comparaciones permanentes entre los objetivos y la realidad tienen como objetivo identificar o prevenir desarrollos indeseables y al mismo tiempo garantizar la transparencia del trabajo y los procesos operativos de una organización.

El Control Interno se realiza de forma automática o mediante seguimiento por parte de los superiores y personas autorizadas para ello. La suma de todos los controles internos incorporados en la organización administrativa se denomina Sistema de Control Interno (SCI).

El SCI se manifiesta de diversas maneras en los procesos, según su naturaleza establece una serie de Principios Orientadores. Por ejemplo, en el ámbito presupuestario, implica la separación de funciones entre los órganos ordenadores y ejecutores del presupuesto (Principio de la Separación de Funciones) y la validación de pagos (Principio de los Cuatro Ojos), adicionalmente establece tres fases de auditoría: Preliminar, en Ejecución de la Gestión y de Seguimiento. Finalmente, el Principio de Transparencia, se deriva de la normatividad presupuestaria de la cual derivan los procesos de trabajo objetivos, con base en los que se desarrolla la gestión del presupuesto.

En el desarrollo de la entrevista semiestructurada, la percepción por parte del actor (empleado de un fondo de desarrollo financiado con recursos públicos) respecto del sistema era muy positivo, pues si bien lo define como exigente, reconoce que todos los controles están orientados a garantizar la adecuada utilización de los recursos a disposición, y su omisión puede derivar en la desfinanciación de los proyectos que administran recursos públicos y el terminar inmersos en procesos de recuperación de los recursos no utilizados adecuadamente, que están a cargo de la Corte de Cuentas.

– Aspectos para destacar:

Del Sistema de Control Interno imperante en la República de Austria es relevante la manifestación de principios aplicables de acuerdo con el ámbito de gestión respectivo, de manera que el control interno si bien contempla unos lineamientos generales, focaliza aquellos elementos inherentes a cada proceso, de manera que las acciones de control sean más efectivas.

3. Noruega

El Reino de Noruega cuenta con la Oficina del Auditor General –OAG–, que es una agencia de auditoría del Parlamento Noruego (*Storting*). Es la única institución que puede proporcionar al *Storting* una auditoría integral e independiente del gobierno. A través del ejercicio de la función de auditoría, seguimiento y orientación, la OAG garantiza

que los ingresos del gobierno central se pagan según lo previsto y que los recursos y activos del gobierno central se utilizan y gestionan conforme a sólidos principios financieros y en cumplimiento de las decisiones parlamentarias.

Sus funciones consisten en: i) Auditar las cuentas del gobierno central; ii) Llevar a cabo auditorías sistemáticas de desempeño de las finanzas, la productividad, el logro de objetivos y los efectos basados en decisiones parlamentarias; iii) Supervisar la gestión de los intereses patrimoniales del Estado en las empresas; iv) Contribuir a la prevención y detección de irregularidades y errores; y v) Asesorar a la administración gubernamental para evitar futuros errores y omisiones.

La OAG ha optado por utilizar el marco y las normas internacionales de auditoría pública de la INTOSAI (que revisaremos más adelante) como base para sus actividades. Una agencia del gobierno conduce verificaciones selectivas sobre la ejecución de los recursos en diversas entidades gubernamentales (control interno), mientras que el *Storting* puede ordenar a la OAG que inicie auditorías especiales focalizadas (control externo).

En el desarrollo de la entrevista estructurada, las respuestas de la actora (empleada de un partido político, que como todos los demás, es financiado con recursos públicos) señala que en la sociedad noruega prima la confianza en todas las actividades que desarrollan los particulares y los funcionarios públicos, no obstante, aplican algunos puntos de control que dependen del tipo organización o institución que sea. En general, todas las organizaciones deben presentar tanto un presupuesto para aprobación y rendir cuentas de la ejecución de dicho presupuesto.

– *Aspectos para destacar:*

Del Sistema de Control imperante en el Reino de Noruega es relevante el rol que ejerce la Oficina del Auditor General, como una instancia independiente del Gobierno y adscrita al Parlamento, consistente en asesorar a la administración gubernamental para evitar futuros errores y omisiones, de manera que garantiza un esquema

de mejora continua organizacional para la optimización de los recursos y los resultados.

4. Reino Unido

En el Reino Unido existe un Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos –CAAR–, que establece los lineamientos para el desarrollo de buenas prácticas, conforme a la “Guía de Gobierno Corporativo en el Gobierno Central”¹¹², que prescribe los principios de implementación que conforman un Sistema de Aseguramiento Jurídico Integral, y delega en la administración de cada entidad las medidas de gobernanza, administración de riesgos y control interno para cada sector.

La asesoría y análisis sobre los riesgos clave son asuntos de la administración de las entidades y no del CAAR, y la entidad debe contar con los siguientes soportes:

- Un Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos, presidido por una persona calificada en Administración Pública que, no obstante, no haga parte de la entidad.
- Un servicio de Auditoría Interna que opere conforme a los estándares de Auditoría del Sector Público.
- Apoyo a los equipos de las unidades clave de la entidad.

Por su parte, los Comités de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos, están sujetos a seis reglas establecidas en la Guía del Departamento del Tesoro, así:

112 HM TREASURY. *Audit and risk assurance committee handbook*, Reino Unido, Tesorería de Su Majestad, 2016, disponible en [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf].

1. La Junta Directiva y el Departamento Contable deben contar con el apoyo de un Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos.
2. La Junta Directiva tiene el deber de asesorar sobre riesgos clave. El Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos debe apoyar la Junta en esta función.
3. Un Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos no debe tener responsabilidades ejecutivas ni estar encargado de tomar o respaldar ninguna decisión.
4. La Junta Directiva debe garantizar que exista un apoyo adecuado para el Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos.
5. El Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos debe liderar la evaluación de la Rendición de Cuentas institucional.
6. El manual de funciones del Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos deben estar disponibles públicamente.

Por último, se establece una división de las funciones del CAAR en dos instancias, así:

- Un Comité de Auditoría, centrado en los acuerdos de aseguramiento sobre: gobierno, informes financieros, informes anuales y cuentas, incluida la rendición de cuentas; y
- Un Comité de Aseguramiento de Riesgos, enfocado en garantizar que exista un marco de aseguramiento y gestión de riesgos adecuado y eficaz.

– Aspectos para destacar:

Del sistema de control imperante en el Reino Unido es relevante el rol que ejerce el CAAR, y en especial, la subdivisión de tareas,

particularmente en lo relacionado con la labor del Comité de Aseguramiento de Riesgos, responsable la adecuada y eficaz gestión de los riesgos.

5. España

El control interno en España tiene como objetivo principal prevenir y detectar irregularidades, fraudes o malversación de fondos en las actividades financieras y administrativas de las entidades públicas. También busca asegurar la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos y promover la transparencia y la rendición de cuentas a través de un conjunto de medidas y procedimientos establecidos por las entidades públicas para garantizar la correcta gestión de los recursos financieros y el cumplimiento de las normas fiscales y presupuestarias. Este es desarrollado por los siguientes actores:

1. Directores públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos.
2. Intervención General de la Administración del Estado –IGAE–.
3. Órganos de control interno en las comunidades autónomas.
4. Órganos de control interno en los municipios.

Respecto a estos actores, valga referirse someramente a los tres últimos, así:

1. *Intervención General de la Administración del Estado –IGAE–*: Este es el órgano superior encargado de la función interventora y de control económico-financiero en el ámbito de la Administración General del Estado. Es responsable de supervisar y fiscalizar la gestión económico-financiera incluyendo el control interno.

La función interventora tal como la concibe el artículo 148 de la Ley 47 de 2003, tiene por objeto “controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den reconoci-

miento de derechos o a la realización de gastos”, es pues, la proyección de una *acción fiscalizadora previa*, aspecto que actualmente no se reconoce en el ordenamiento jurídico colombiano para la Contraloría General de la República. Esta función es formal, se realiza por medio del examen de los documentos que deben ser integrados, y material, que constituye una comprobación real y efectiva de la aplicación de los fondos públicos, comprobando que el gasto esté realmente ejecutado¹¹³.

2. *Órganos de control interno en las comunidades autónomas*: Cada comunidad autónoma en España cuenta con sus propios órganos de control interno, que se encargan de supervisar y fiscalizar la gestión económica-financiera de los organismos públicos en su ámbito territorial. Estos órganos colaboran con la IGAE y tienen competencias específicas en el control económico-financiero a nivel regional.

3. *Órganos de control interno en los municipios*: Los municipios también tienen sus propios órganos de control interno, encargados de supervisar y fiscalizar la gestión económico-financiera a nivel local. Estos órganos contribuyen al control económico-financiero en los municipios y trabajan en coordinación con los organismos de control a nivel estatal y autonómico.

En lo que nos ocupa, el concepto “fiscal” se ve, en parte, desplazado por el concepto de “contable” en el ordenamiento jurídico español. Así, la IGAE es el centro directivo de la contabilidad pública¹¹⁴ y está llamada a ejercer un control de la gestión económico-financiera del sector público estatal¹¹⁵.

Por su parte, el Tribunal Superior de Cuentas tiene como función principal la de “el enjuiciamiento de la *responsabilidad contable*

113 España - Ley 47 de 26 de noviembre de 2003, “General Presupuestaria”, *Boletín Oficial del Estado* n.º 284, de 27 de noviembre de 2003, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>], art. 150.

114 *Ibíd.*, art. 125.

115 *Ibíd.*, art. 140.

en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos” (cursiva fuera de texto)¹¹⁶, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal tiene por objeto garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria¹¹⁷. Esto no es obstáculo para encontrar puntos de encuentro entre los dos planteamientos, como lo hemos dicho a lo largo del texto, el control fiscal interno se ha ejercido en mayor o menor medida a través de otro tipo de controles.

Tiene entonces dos tipos de control, uno interno y otro externo, el primero “se lleva a cabo desde órganos encuadrados dentro de la Administración que es objeto de control, a través de las Intervenciones Generales”¹¹⁸ es decir, lo ejerce la IGAE, y el segundo, corresponde al Tribunal de Cuentas, en su rol de supremo órgano fiscalizador.

Vemos en la IGAE y en su función interventora, una manifestación de control previo, en tanto que la aprobación del acto se suspende hasta que se subsanen los defectos encontrados. Es por tanto un control de legalidad formal y material, que se realiza sobre cada uno de los actos individuales de gestión financiera, control que se descentraliza a través de las delegadas que para el efecto se han constituido a nivel periférico. A través de las delegadas se ejercerá un control financiero *permanente*, que se realiza con una verificación continua de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público en el aspecto económico-financiero. Las siguientes actividades no están sujetas a fiscalización previa: i) Los contratos menores; ii) Los gastos de tracto sucesivo (se fiscaliza el contrato completo, pero no los pagos); iii) Caja fija por debajo de los €5.000

116 España - Ley Orgánica 2 de 12 de mayo de 1982, “del Tribunal de Cuentas”, *Boletín Oficial del Estado* n. 121, de 21 de mayo de 1982, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584>], art. 2.º.

117 España - Ley Orgánica 6 de 14 de noviembre de 2013, “de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal”, *Boletín Oficial del Estado* n. 274, de 15 de noviembre de 2013, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-11935>], art. 2.º.

118 ULPiano L. VILLANUEVA RODRÍGUEZ. “Notas sobre la responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, n.º 55, 2011, pp. 11 a 27, disponible en [<https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/P%C3%A1g%2013-27%20n%C2%BA%2055.pdf>].

euros; iv) Los procesos electorales; v) Las subvenciones con asignación nominativa; vi) Los contratos de acceso a bases de datos.

La función de fiscalización de la gestión económica financiera del Tribunal de Cuentas tiene alcance sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local, pero también a nivel de las comunidades autónomas y de las entidades locales, la función fiscalizadora es ejercida también por los Órganos de Control Externo –OCEX–.

Es importante destacar que el control fiscal en España se realiza en el marco de la normativa legal y reglamentaria, como la Ley General Presupuestaria, las normas contables y las disposiciones fiscales vigentes. Además, se promueve la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos, buscando prevenir y detectar irregularidades fiscales.

En el modelo de control español se contempla la gestión y prevención de riesgos del daño como parte integral del proceso. La gestión y prevención de riesgos tiene como objetivo identificar, evaluar y mitigar los riesgos asociados a la gestión financiera y fiscal, con el fin de prevenir daños y asegurar una adecuada gestión de los recursos públicos.

– Aspectos para destacar:

Como observamos, el control previo reviste una característica de especial importancia en el modelo de control de España, siendo en gran parte la función interventora de la IGAE. Si bien en Colombia no existe un organismo asimilable a la intervención general y la Constitución de 1991 erradicó la función de control previo en cabeza de la Contraloría General de la República, es en este momento sabido que el mismo debe estar a cargo de las propias entidades y sujetos que administran recursos públicos. Destacamos entonces, lo neurálgico que resulta implantar una cultura de prevención y control previo para la protección del patrimonio público.

*C. Committee of Sponsoring Organizations
of the Treadway Commission –COSO–*

De acuerdo con el Marco Integrado de Control Interno. Modelo coso III Manual del Participante¹¹⁹, este es un marco integrador para el fortalecimiento y la unificación del control interno, con los siguientes parámetros:

El modelo coso, conocido por sus siglas (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) o en español Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, fue conformado en 1985 con la finalidad de identificar los factores que originaban la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir las recomendaciones que garantizaran la máxima transparencia informativa en ese sentido. Es una organización compuesta por organismos privados, establecida en los Estados Unidos, dedicada a proporcionar un modelo común de orientación a las entidades públicas y privadas sobre aspectos fundamentales de:

- Gestión ejecutiva y de gobierno
- Ética empresarial
- Control interno
- Gestión del riesgo empresarial
- Control del fraude
- Presentación de informes financieros

coso se dedica a desarrollar marcos y orientaciones generales sobre el control interno, la gestión del riesgo empresarial y la prevención del fraude, diseñados para mejorar el desempeño organizacional y la supervisión, y reducir el riesgo de fraude en las organizaciones. Así mismo, el Comité sustenta que una buena gestión del riesgo y

119 RAFAEL GONZÁLEZ MARTÍNEZ. *Marco Integrado de Control Interno. Modelo coso III. Manual del Participante*, s. l., Qualpro Consulting, s. f., disponible en [<https://www.ofstlaxcala.gob.mx/doc/material/27.pdf>].

un sistema de control interno son necesarios para el éxito a largo plazo de las organizaciones.

– *Evolución del Modelo coso*

En septiembre de 1992, el Comité coso lanzó el informe *Internal Control-Integrated Framework* (Marco Integrado de Control Interno, coso I)¹²⁰ en los Estados Unidos, con el propósito de establecer una definición común de control interno y ofrecer orientación para la creación y mejora de la estructura de control interno en entidades. Aunque inicialmente dirigido a empresas estadounidenses, este marco ha sido ampliamente adoptado a nivel mundial, utilizado para evaluar y mejorar continuamente los sistemas de control interno.

En septiembre de 2004, el Comité coso publicó el *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* (COSO-ERM o COSO II)¹²¹, que amplió el concepto de control interno, proporcionando un enfoque más completo sobre la identificación, evaluación y gestión integral del riesgo. Este enfoque no reemplaza a coso I, sino que lo incorpora, permitiendo a las empresas mejorar las prácticas de control interno o adoptar un enfoque más completo de gestión de riesgos, alineándose con la Ley Sarbanes-Oxley.

En mayo de 2013, el Comité coso lanzó la actualización del Marco Integrado de Control Interno (COSO III) con el objetivo de aclarar requisitos, actualizar el contexto de aplicación a los cambios empresariales y ampliar su aplicabilidad al expandir los objetivos operativos e informativos. Este nuevo marco brinda una cobertura más extensa de los riesgos que enfrentan las organizaciones en la actualidad.

Algunos de los factores más relevantes que contribuyeron a la actualización del Marco Integrado de Control Interno son:

120 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control - Integrated Framework*, Estados Unidos, 1992, disponible en [https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf].

121 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Enterprise Risk Management*, Estados Unidos, 2004, disponible en [<https://www.coso.org/guidance-erm>].

- Variación de los modelos de negocio como consecuencia de la globalización.
- Mayor necesidad de información a nivel interno debido a los entornos cambiantes.
- Incremento del número y complejidad de las normativas aplicables al mundo empresarial a nivel internacional.
- Nuevas expectativas sobre la responsabilidad y competencias de los gestores de las organizaciones.
- Incremento de las expectativas de los grupos de interés (inversores, reguladores) en la prevención y detección del fraude.
- Aumento del uso de las nuevas tecnologías y su desarrollo constante.
- Exigencias en la fiabilidad de la información reportada.

Las empresas deben implementar un sistema de control interno eficiente que les permita enfrentarse a los rápidos cambios del mundo de hoy. Es responsabilidad de la administración y directivos desarrollar un sistema que garantice el cumplimiento de los objetivos de la empresa y se convierta en una parte esencial de la cultura organizacional. El Marco Integrado de Control Interno propuesto por COSO provee un enfoque integral y herramientas para la implementación de un sistema de control interno efectivo y en pro de una mejora continua. Un sistema de control interno efectivo reduce a un nivel aceptable el riesgo de no alcanzar un objetivo de la entidad.

El Modelo de Control Interno COSO 2013 actualizado, está compuesto por los cinco componentes establecidos en el Marco anterior y 17 principios que la administración de toda organización debería implementar.

Gráfico 3. Modelo coso III Manual del Participante



Fuente: Marco Integrado de Control Interno.

– Componentes, principios y puntos de enfoque

Para determinar que el Sistema de Control Interno es efectivo, se requiere que los cinco componentes y los principios estén presentes y funcionando:

- *Presente:* La determinación de que los componentes y los principios relevantes existen en el diseño y la implementación del sistema de control interno para lograr los objetivos especificados.
- *Funcionando:* La determinación de que los componentes y los principios relevantes continúan existiendo en la dirección del sistema de control interno para lograr los objetivos especificados.

No todos los *puntos de enfoque* son requeridos para valorar la efectividad del sistema de control. La administración puede determinar que algunos de estos no son relevantes y puede identificar y considerar otros.

De esta manera, el Marco Integrado de Control Interno *facilita la labor de diseño y supervisión del Sistema de Control Interno* y permite comprender con más claridad el contenido, significado y el impacto que los Sistemas de Control Interno implementados tienen al momento de mitigar los riesgos de la organización.

Veamos cómo se interrelacionan los tres elementos:

1. Entorno de control

- Principios y puntos de enfoque:

- Compromiso con la integridad y los valores éticos: i) *Establece el tono de la gerencia*. La Junta Directiva, la Alta Gerencia y el personal supervisor están comprometidos con los valores y principios éticos y los refuerzan en sus actuaciones. ii) *Establece estándares de conducta*. La integridad y los valores éticos son definidos en los estándares de conducta de la entidad y entendidos en todos los niveles de la organización y por los proveedores de servicio externos y socios de negocios. iii) *Evalúa la adherencia a estándares de conducta*. Los procesos están en su lugar para evaluar el desempeño de los individuos y equipos en relación con los estándares de conducta esperados. iv) *Aborda y decide sobre desviaciones en forma oportuna*. Las desviaciones de los estándares de conducta esperados en la entidad son identificadas y corregidas oportuna y adecuadamente.

- El Consejo de Administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno: i) *Establece las responsabilidades de supervisión de la dirección*. La Junta Directiva identifica y acepta su responsabilidad de supervisión con respecto a establecer requerimientos y expectativas. ii) *Aplica experiencia relevante*. La Junta directiva define, mantiene y periódicamente evalúa las habilidades y experiencia

necesaria entre sus miembros. iii) *Conserva o delega responsabilidades de supervisión.* iv) *Opera de manera independiente.* La Junta Directiva tiene suficientes miembros, quienes son independientes de la Administración y objetivos en evaluaciones y toma de decisiones. v) *Brinda supervisión sobre el Sistema de Control Interno.* La Junta Directiva conserva la responsabilidad de supervisión del diseño, implementación y conducción del Control Interno de la Administración: a) *Entorno de Control:* Establece integridad y valores éticos, estructuras de supervisión, autoridad y responsabilidad, expectativas de competencia, y rendición de cuentas a la Junta; b) *Evaluación de Riesgos:* Monitorea las evaluaciones de riesgos de la administración para el cumplimiento de los objetivos, incluyendo el impacto potencial de los cambios significativos, fraude, y la evasión del control interno por parte de la administración. vi) *Actividades de Control:* Provee supervisión a la Alta Dirección en el desarrollo y cumplimiento de las actividades de control. vii) *Información y Comunicación:* Analiza y discute la información relacionada con el cumplimiento de los objetivos de la entidad. viii) *Actividades de Supervisión:* Evalúa y supervisa la naturaleza y alcance de las actividades de monitoreo y la evaluación y mejoramiento de la administración de las deficiencias.

– La dirección establece con la supervisión del Consejo, las estructuras, líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos: i) *Considera todas las estructuras de la entidad:* La Administración y la Junta Directiva consideran las estructuras múltiples utilizadas (incluyendo unidades operativas, entidades legales, distribución geográfica y proveedores de servicios externos) para apoyar la consecución de los objetivos. ii) *Establece líneas de reporte:* La Administración diseña y evalúa las líneas de reporte para cada estructura de la entidad, para permitir la ejecución de autoridades y responsabilidades, y el flujo de información para gestionar las actividades de la entidad. iii) *Define, asigna y delimita autoridades y responsabilidades:* La Administración y la Junta Directiva delegan autoridad, definen responsabilidades y utilizan procesos y tecnologías adecuadas para

asignar responsabilidad, segregar funciones según sea necesario en varios niveles de la organización: a) *Junta directiva*: Conserva autoridad sobre las decisiones significativas y revisa las evaluaciones de la administración y las limitaciones de autoridades y responsabilidades; b) *Alta Dirección*: Establece instrucciones, guías y control habilitando a la administración y otro personal para entender y llevar a cabo sus responsabilidades de control interno; c) *Administración*: Guía y facilita la ejecución de las instrucciones de la Alta Dirección dentro de la entidad y sus subunidades; d) *Personal*: Entiende los estándares de conducta de la entidad, los riesgos evaluados para los objetivos y las actividades de control relacionadas con sus respectivos niveles de la entidad, la información esperada y los flujos de comunicación, así como las actividades de monitoreo relevantes para el cumplimiento de los objetivos; e) *Proveedores de servicios externos*: Cumple con la definición de la administración del alcance de la autoridad y la responsabilidad para todos los que no sean empleados comprometidos.

– La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en concordancia con sus objetivos: a) *Establece políticas y prácticas*: Las políticas y prácticas reflejan las expectativas de competencia necesarias para apoyar el cumplimiento de los objetivos; b) *Evalúa la competencia y direcciona las deficiencias*: La Junta Directiva y la Administración evalúan la competencia a través de la organización y en los proveedores de servicios externos, de acuerdo con las políticas y prácticas establecidas, y actúa cuando es necesario direccionando las deficiencias; c) *Atrae, desarrolla y retiene profesionales*: La organización provee la orientación y la capacitación necesaria para atraer, desarrollar y retener personal suficiente y competente y proveedores de servicios externos para apoyar el cumplimiento de los objetivos; d) *Planea y se prepara para sucesiones*: La Alta Dirección y la Junta Directiva desarrollan planes de contingencia para la asignación de la responsabilidad importante para el control interno.

– La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos: a) *Hace cumplir la responsabilidad a través de estructuras, autoridades y responsabilidades*: La Administración y la Junta Directiva establecen los mecanismos para comunicar y mantener profesionales responsables para el desempeño de las responsabilidades de control interno a través de la organización, e implementan acciones correctivas cuando es necesario; b) *Establece medidas de desempeño, incentivos y premios*: La Administración y la Junta Directiva establecen medidas de desempeño, incentivos, y otros premios apropiados para las responsabilidades en todos los niveles de la entidad, reflejando dimensiones de desempeño apropiadas y estándares de conducta esperados, y considerando el cumplimiento de objetivos a corto y largo plazo; c) *Considera presiones excesivas*: La administración y la Junta Directiva evalúan y ajustan las presiones asociadas con el cumplimiento de los objetivos; así mismo asignan responsabilidades, desarrollan medidas de desempeño y evalúan el desempeño.

2. Evaluación de riesgos

- Principios y puntos de enfoque:

– La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados: a) *Operativos*: i) Refleja las elecciones de la administración; ii) Considera la tolerancia al riesgo; iii) Incluye las metas de desempeño operativo y financiero; iv) Constituye una base para administrar los recursos. b) *De reporte financiero externo*: i) Cumple con los estándares contables aplicables; ii) Considera la materialidad; iii) Refleja las actividades de la entidad. c) *De reporte no financiero externo*: i) Cumple con los estándares y marcos externos establecidos; ii) Considera los niveles de precisión requeridos; iii) Refleja las actividades de la entidad. d) *De reporte interno*: i) Refleja las elecciones de la administración; ii) Considera el nivel requerido

de precisión; iii) Refleja las actividades de la entidad. e) *De cumplimiento*: i) Refleja las leyes y regulaciones externas; ii) Considera la tolerancia al riesgo.

– La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados: a) Incluye la entidad, sucursales, divisiones, unidad operativa y niveles funcionales: La organización identifica y evalúa los riesgos a nivel de la entidad, sucursales, divisiones, unidad operativa y niveles funcionales relevantes para la consecución de los objetivos; b) Evalúa la consideración de factores externos e internos en la identificación de los riesgos que puedan afectar a los objetivos; c) Involucra niveles apropiados de administración: La dirección evalúa si existen mecanismos adecuados para la identificación y análisis de riesgos; d) Determina la respuesta a los riesgos: La evaluación de riesgos incluye la consideración de cómo el riesgo debería ser gestionado y si aceptar, evitar, reducir o compartir el riesgo.

– La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos: a) Considera varios tipos de fraude: La evaluación del fraude considera el reporte fraudulento, posible pérdida de activos y corrupción; b) La evaluación del riesgo de fraude evalúa incentivos y presiones; c) La evaluación del riesgo de fraude tiene en consideración el riesgo de fraude por adquisiciones no autorizadas, uso o enajenación de activos, alteración de los registros de información, u otros actos inapropiados; d) La evaluación del riesgo de fraude considera cómo la dirección u otros empleados participan en, o justifican, acciones inapropiadas.

– La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno: a) Evalúa cambios en el ambiente externo: El proceso de identificación de riesgos considera cambios en los ambientes regulatorio, económico y físico en los que la entidad opera; b) Evalúa cambios en el modelo de negocios: La organización considera impactos potenciales de las nuevas líneas del negocio, composiciones alteradas dramáticamente de las

líneas existentes de negocios, operaciones de negocios adquiridas o de liquidación en el sistema de control interno, rápido crecimiento, el cambio de dependencia en geografías extranjeras y nuevas tecnologías; c) *Evalúa cambios en liderazgo*: La organización considera cambios en administración y respectivas actitudes y filosofías en el sistema de control interno.

3. Actividades de control

- Principios y puntos de enfoque:
 - La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos: a) *Se integra con la evaluación de riesgos*: Las actividades de control ayudan a asegurar que las respuestas a los riesgos que direccionan y mitigan los riesgos son llevadas a cabo; b) *Considera factores específicos de la entidad*: La administración considera cómo el ambiente, complejidad, naturaleza y alcance de sus operaciones, así como las características específicas de la organización, afectan la selección y desarrollo de las actividades de control; c) *Determina la importancia de los procesos del negocio*: La administración determina la importancia de los procesos del negocio en las actividades de control; d) *Evalúa una mezcla de tipos de actividades de control*: Las actividades de control incluyen un rango y una variedad de controles que pueden incluir un equilibrio de enfoques para mitigar los riesgos teniendo en cuenta controles manuales y automatizados, y controles preventivos y de detección; e) *Considera en qué nivel las actividades son aplicadas*. La administración considera las actividades de control en varios niveles de la entidad; f) *Direcciona la segregación de funciones*: La administración segrega funciones incompatibles, y donde dicha segregación no es práctica, la administración selecciona y desarrolla actividades de control alternativas.
 - La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los

objetivos: a) *Establece actividades de control para la infraestructura tecnológica relevante*: La Dirección selecciona y desarrolla actividades de control diseñadas e implementadas para ayudar a asegurar la completitud, precisión y disponibilidad de la tecnología; b) *Establece las actividades de control para la administración de procesos relevantes de seguridad*: La dirección selecciona y desarrolla actividades de control diseñadas e implementadas para restringir los derechos de acceso, con el fin de proteger los activos de la organización de amenazas externas; c) *Establece actividades de control relevantes para los procesos de adquisición, desarrollo y mantenimiento de la tecnología*: La dirección selecciona y desarrolla actividades de control sobre la adquisición, desarrollo y mantenimiento de la tecnología y su infraestructura.

– La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos: a) *Establece políticas y procedimientos para apoyar el despliegue de las directivas de la administración*: La administración establece actividades de control que están construidas dentro de los procesos del negocio y las actividades del día a día de los empleados a través de políticas estableciendo lo que se espera y los procedimientos relevantes especificando acciones; b) *Establece responsabilidad y rendición de cuentas para ejecutar las políticas y procedimientos*: La administración establece la responsabilidad y rendición de cuentas para las actividades de control con la administración (u otro personal asignado) de la unidad de negocios o función en el cual los riesgos relevantes residen; c) *Funciona oportunamente*: El personal responsable desarrolla las actividades de control oportunamente, como es definido en las políticas y procedimientos; d) *Toma acciones correctivas*: El personal responsable investiga y actúa sobre temas identificados como resultado de la ejecución de actividades de control; e) *Trabaja con personal competente*: personal competente con la suficiente autoridad desarrolla actividades de control con diligencia y continúa atención; f) *Reevalúa políticas y procedimientos*: La administración revisa periódicamente las actividades de control para determinar su continua relevancia, y las actualiza cuando es necesario.

4. Información y comunicación

- Principios y puntos de enfoque:
 - La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno:
 - a) *Identifica los requerimientos de información*: Un proceso está en ejecución para identificar la información requerida y esperada para apoyar el funcionamiento de los otros componentes del control interno y el cumplimiento de los objetivos de la entidad; b) *Captura fuentes internas y externas de información*: Los sistemas de información capturan fuentes internas y externas de información; c) *Procesa datos relevantes dentro de la información*: Los sistemas de información procesan datos relevantes y los transforman en información; d) *Mantiene la calidad a través de procesamiento*: Los sistemas de información producen información que es oportuna, actual, precisa, completa, accesible, protegida, verificable y retenida. La información es revisada para evaluar su relevancia en el soporte de los componentes de control interno; e) *Considera costos y beneficios*: La naturaleza, cantidad y precisión de la información comunicada están acorde con, y apoyan el cumplimiento de los objetivos.
 - La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno:
 - a) *Comunica la información de control interno*: Un proceso está en ejecución para comunicar la información requerida para permitir que todo el personal entienda y lleve a cabo sus responsabilidades de control interno; b) *Se comunica con la Junta directiva*: Existe comunicación entre la administración y la Junta Directiva, por lo tanto, ambas partes tienen la información necesaria para cumplir con sus roles con respecto a los objetivos de la entidad; c) *Proporciona líneas de comunicación separadas*: Separa canales de comunicación, como líneas directas de denuncia de irregularidades, las cuales sirven como mecanismos a prueba de fallos para permitir la comunicación anónima o confidencial cuando los canales normales son inoperan-

tes o ineficientes; d) *Selecciona métodos de comunicación relevantes*: Los métodos de comunicación consideran tiempo, público y la naturaleza de la información.

– La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno: a) *Se comunica con grupos de interés externos*: Los procesos están en funcionamiento para comunicar información relevante y oportuna a grupos de interés externos, incluyendo accionistas, socios, propietarios, reguladores, clientes, analistas financieros y demás partes externas; b) *Permite comunicaciones de entrada*: Canales de comunicación abiertos permiten los aportes de clientes, consumidores, proveedores, auditores externos, reguladores, analistas financieros, entre otros, y proporcionan a la administración y Junta Directiva información relevante; c) *Se comunica con la Junta Directiva*: La información relevante resultante de evaluaciones conducidas por partes externas es comunicada a la Junta Directiva; d) *Proporciona líneas de comunicación separadas*: Separa canales de comunicación, como líneas directas de denuncia de irregularidades, las cuales sirven como mecanismos a prueba de fallos para permitir la comunicación anónima o confidencial cuando los canales normales son inoperantes o ineficientes; e) *Selecciona métodos de comunicación relevantes*: Los métodos de comunicación consideran el tiempo, público y la naturaleza de la comunicación y los requerimientos y expectativas legales, regulatorias y fiduciarias.

5. Actividades de supervisión y monitoreo

- Principios y puntos de enfoque:

– La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema están presentes y funcionando: a) *Considera una combinación de evaluaciones continuas e independientes*: La administración incluye un balance de evaluaciones continuas e independientes; b) *Considera tasa de cambio*: La administración considera la tasa de

cambio en el negocio y los procesos del negocio cuando selecciona y desarrolla evaluaciones continuas e independientes; c) *Establece un punto de referencia para el entendimiento*: El diseño y estado actual del sistema de control interno son usados para establecer un punto de referencia para las evaluaciones continuas e independientes; d) *Uso de personal capacitado*: Los evaluadores que desarrollan evaluaciones continuas e independientes tienen suficiente conocimiento para entender lo que está siendo evaluado; e) *Se integra con los procesos del negocio*: Las evaluaciones continuas son construidas dentro de los procesos del negocio y se ajustan a las condiciones cambiantes; f) *Ajusta el alcance y la frecuencia*: La administración cambia el alcance y la frecuencia de las evaluaciones independientes dependiendo el riesgo; g) *Evalúa objetivamente*: Las evaluaciones independientes son desarrolladas periódicamente para proporcionar una retroalimentación objetiva.

– La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la Alta Dirección y el Consejo, según corresponda: a) *Evalúa resultados*: La Administración o la Junta Directiva, según corresponda, evalúa los resultados de las evaluaciones continuas e independientes; b) *Comunica deficiencias*: Las deficiencias son comunicadas a las partes responsables para tomar las acciones correctivas y a la Alta Dirección y la Junta Directiva, según corresponda; c) *Supervisa acciones correctivas*: La administración monitorea si las deficiencias son corregidas oportunamente.

D. The Criteria of Control (COCO)

El modelo de la Comisión de Criterios sobre el Control (*The Criteria of Control*) es creado en Canadá tomando las raíces del modelo coso ya referenciado, pero articulando esta herramienta a la realidad de las empresas canadienses, de su marco normativo y de su cultura de control. De esta forma, plantea que el control debe ser realizado por el personal de toda la organización, siendo cada persona el primer responsable del diseño, establecimiento, la supervisión y el man-

tenimiento del control y en específico, el responsable de cada área deberá evaluar la efectividad del control y reportarla a su superior.

Plantea como sus propósitos: i) La efectividad y eficiencia de las operaciones u objetivos organizacionales (dentro de los cuales se encuentra la salvaguarda y uso eficiente de los recursos); ii) La confiabilidad de los reportes internos o externos; y iii) El cumplimiento con las leyes o reglamentos aplicables, así como con las políticas internas.

Quizá el más importante de sus planteamientos es la creación de un marco de 20 criterios de control, que se articulan a partir de cuatro elementos esenciales¹²²:

1. El criterio del *Propósito* da un sentido a la dirección de la organización. Se dirige a sus objetivos, riesgos y oportunidades, políticas, planes y el desempeño hacia unas metas e indicadores.
2. El criterio de *Compromiso* provee un sentido de la identidad de la organización y orienta sus valores éticos, su política de recursos humanos, la autoridad, la responsabilidad, la rendición de cuentas y la confianza mutua.
3. El criterio de *Monitoreo y Aprendizaje* provee sentido de la evolución de la organización. Involucran la revisión del ambiente interno y externo, monitorea el desempeño frente a las metas, planteamientos desafiantes y ratifica la necesidad de información.
4. Por último, para el COCO, como para otros sistemas de control, el costo del control debe ser proporcional a los beneficios esperados.

122 INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Internal Controls - A Review of Current Developments*, Nueva York, IFAC, 2006, disponible en [https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf].

– Aspectos para destacar:

Se destaca del COCO la responsabilidad que radica en todo el personal de la organización de hacer el diseño, establecimiento, supervisión y seguimiento de los controles, entre estos, el de la salvaguarda y uso eficiente de los recursos de la organización, la implementación de una serie de criterios de control objetivos que guían la gestión y el seguimiento de la evolución de la organización.

*E. Guía para las Normas de Control Interno
del Sector Público de la Organización Internacional
de Entidades Fiscalizadoras Superiores –INTOSAI–*

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores o INTOSAI por sus siglas en inglés (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) es una organización que tiene por objetivo promover la mejora de la calidad y efectividad de las auditorías gubernamentales en los países miembros y fortalecer el control fiscal a través de la cooperación e intercambio de conocimientos entre las entidades y el fomento de normas internacionales que contribuyan con la transparencia y buena gobernanza en el sector público.

Esta organización ha desarrollado una serie de normas y marcos de referencia, como la *Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público*, para orientar a las entidades del sector público en el manejo de los recursos. Con ese objetivo en mente, define el control interno como un:

Proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones

[...]

- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño¹²³.

Este *proceso* de control está integrado por ciertos componentes, tales como:

1. *Entorno de control*: Consiste en la conciencia que tiene el personal sobre el control, que permite generar disciplina y estructura.
2. *Evaluación del riesgo*: Es el proceso mediante el cual se identifican y analizan los riesgos más significativos en el logro de los objetivos de la entidad. Así pues, la evaluación del riesgo implica:
 - *Identificación del riesgo*: Consiste en la identificación de los riesgos que están relacionados con los objetivos de la entidad, a través de herramientas como la revisión de los riesgos o la autoevaluación de estos.
 - *Valoración del riesgo*: Consiste en la estimación de la importancia del riesgo y la valoración de la probabilidad de ocurrencia de este.
 - *Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización*: Consiste en el análisis de la cantidad de riesgos a los que puede exponerse una entidad, antes de juzgar si una decisión debe ser tomada y determinar con ello la tolerancia al riesgo.
 - *Desarrollo de las respuestas*: En este punto la entidad tiene concebido un mapa de riesgos, del cual deben derivarse o considerarse las respuestas que pueden ser apropiadas para la mitigación de los mismos. Bajo este entendido, la entidad

123 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). *Guía para las normas de control interno del sector público*, Viena, INTOSAI, s. f., disponible en [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf].

deberá determinar si el riesgo puede ser transferido, tolerado o eliminado, y en todo caso deberá establecer las acciones que permitan que este sea correctamente administrado.

3. *Actividades de control*: Son aquellas políticas o procedimientos definidos para mitigar riesgos y obtener la consecución de los objetivos de la entidad. Para ello, la entidad podrá realizar actividades de control que se derivan de políticas o procedimientos tales como:

- *Controles sobre el acceso a los recursos y archivos*: El acceso a los recursos o archivos debe estar limitado al personal autorizado y encargado de realizar la custodia o utilización de estos, dado que la restricción en el acceso a tales recursos reduce el riesgo de pérdida o uso no autorizado.
- *Verificaciones*: Consiste en que las transacciones y eventos significativos deben ser verificados *ex ante* y *ex post* al proceso o procedimiento que se maneja al interior de la organización para cada asunto.
- *Revisión de operaciones, procesos y actividades*: De manera periódica para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas y procedimientos adoptados.

4. *Información y comunicación*: La información deberá ser identificada, capturada, comunicada, archivada y clasificada correcta y rápidamente, lo que implica establecer un límite de tiempo para llevar a cabo dicha actividad. La importancia de esto radica en que en un sistema de control interno las transacciones y eventos relevantes deben estar documentados, así como la información operacional, financiera y no financiera.

Por otro lado, la comunicación efectiva comprende todos los puntos de la organización, y fluye de abajo hacia arriba, de arriba hacia abajo y en todas las direcciones posibles, entendiendo que todo el personal debe recibir, comprender y ser consciente de la información comunicada.

5. *Seguimiento*: Se trata del monitoreo del sistema de control interno, que permita valorar la calidad y obtención de resultados en el tiempo. Este seguimiento puede realizarse de tres maneras diferentes:

- *Seguimiento continuo*: Consistente en el seguimiento que se realiza a las operaciones normales y recurrentes de la entidad.
- *Evaluaciones puntuales*: Aquellas que dependen de la valoración de los riesgos y efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento.

– *Aspectos para destacar*:

Dado que el Modelo Estándar de Control Interno entraña el proceso de control propuesto por INTOSAI, es pertinente plantear las limitaciones que este prevé frente a la efectividad del control, pues indica que depende del *factor humano*, por tanto, “es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos”¹²⁴, en esta medida, no es aceptable pensar en la existencia de un control interno que prevenga la concreción de todos los riesgos, pues de existir, los costos de su operación serían de tal magnitud que haría irrelevante la contingencia del daño. Por tanto, es aconsejable, que el nivel directivo y la alta gerencia procuren la mejora continua del sistema de control interno.

F. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE– es una organización internacional cuya misión es diseñar

124 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). *Guía para las normas de control interno del sector público*, cit., p. 13.

buenas prácticas para una vida mejor, mediante la comparación de experiencias políticas que tiendan a dar solución a problemas comunes. De esta manera, se pretende identificar buenas prácticas y coordinar políticas públicas nacionales con las internacionales. Estos intercambios de buenas prácticas los compila y analiza un colegiado en París, este analiza e investiga factores como cambios sociales, progresos económicos, medio ambiente, etc., promoviendo la prosperidad y la reducción de la desigualdad económica.

La OCDE realiza programas para apoyar a regiones en la gobernanza transparente, como es el caso del Programa Regional de la OCDE para América Latina y el Caribe –LACRP–, donde se presentan herramientas que tienen por objeto “reforzar la eficiencia y la eficacia de las políticas y, en última instancia, crear confianza entre el gobierno y los ciudadanos”¹²⁵, ejemplo de ello, observamos la Conferencia Internacional y Reunión Ministerial de LACRP de la OCDE realizada en Perú en 2018, la cual impulsó la agenda anticorrupción de la región. Resta recordar que Colombia se convirtió oficialmente en el miembro número 37 de esta organización el 28 de abril de 2020.

En su informe de 2019¹²⁶, su Consejo planteó una serie de recomendaciones sobre la integridad pública en la región, que ofrece a los responsables políticos una visión estratégica que transforme las políticas de integridad *ad hoc* por políticas que tienen en cuenta el contexto donde se aplican, utilizando un enfoque conductual y de gestión de riesgos y, en especial, promueve una cultura de integridad en toda la sociedad. La Recomendación cuenta con 13 principios organizados en tres pilares, así:

125 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. “Fortaleciendo las instituciones y la gobernanza en ALC”, s. f., disponible en [<https://www.oecd.org/latin-america/programa-regional/gobernanza/>].

126 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. *La integridad pública en América Latina y el Caribe 2018-2019: de Gobiernos reactivos a Estados proactivos*, s. l., 2019, disponible en [<https://www.oecd.org/gov/ethics/integridad-publica-america-latina-caribe-2018-2019.pdf>].

I. Un sistema de integridad coherente y completo:

1. Demostrar compromiso político y de gestión.
2. Establecer responsabilidades institucionales claras para el sistema de integridad pública bien coordinado.
3. Desarrollar un enfoque estratégico basado en el riesgo.
4. Establecer altos estándares de conducta.

II. Una cultura de integridad pública:

5. Promover un enfoque que involucre toda la sociedad.
6. Invertir en el liderazgo en integridad de los gestores públicos.
7. Promover un servicio público profesional basado en el mérito.
8. Proporcionar información, capacitación, orientación y asesoramiento a los funcionarios públicos en integridad pública.
9. Apoyar una cultura organizacional abierta que responda a las preocupaciones de la integridad pública.

III. Una rendición de cuentas eficaz:

10. *Aplicar un marco de control y gestión de riesgos.*
11. Asegurar respuestas efectivas a las violaciones de la integridad.
12. Reforzar la supervisión y control externos.
13. Fomentar la transparencia y compromiso de todas las partes interesadas en el desarrollo e implementación de las políticas públicas.

El principio 10 del Tercer Pilar de las Recomendación del Consejo de la OCDE sobre Integridad Pública enfatiza a sus adherentes la necesidad de implementar un *marco de control y gestión de riesgos* que salvaguarde la integridad en las entidades del sector público.

Al respecto, frente al contexto colombiano el Consejo recoge el Modelo de Líneas de Defensa contenido en el Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, vigente en nuestro país y señala que dicho “... modelo distingue la existencia de tres grupos dentro de la organización para la efectiva gestión del riesgo y el control, los que actuando efectivamente aseguran mejor el cumplimiento de los objetivos organizacionales”, respecto del cual plantea una serie de desafíos su efectiva implementación en toda la región:

- La relevancia de fortalecer la independencia y las capacidades de las Unidades de Auditoría Interna –UAI–.
- Separar y aclarar las funciones de la UAI con relación a otras unidades del control.
- Incidir en la mejora de la segunda línea de defensa y reforzar el rol de aseguramiento de las Unidades.
- Hacer más eficiente y efectiva la labor de la UAI.

– *Aspectos para destacar:*

- Mejorar la selección meritocrática de la función de auditoría interna en las entidades públicas.
- Asegurar equipos de auditores profesionales en las UAI.
- Incrementar los esfuerzos de profesionalización y desarrollo de capacidades de auditoría interna, apoyándose en buenas prácticas y en certificaciones internacionales y desarrollar enfoques y módulos específicos al país y cursos en temas especializados, como en materia de gestión de riesgos, auditoría forense y en prevención y detección del fraude y la corrupción.

- Explorar los beneficios de introducir consejos o comités independientes de auditoría y de riesgo, incluso mediante planes piloto de implementación en sectores específicos.
- Separar claramente las funciones entre las tres líneas de defensa, en particular insistiendo en el papel de aseguramiento de la función de auditoría interna, garantizando que los auditores internos no participen en actividades de segunda línea de defensa.
- Desarrollar herramientas tecnológicas de apoyo a la gestión del riesgo de fraude para facilitar la eficiencia, pero también la apropiación del control y la gestión de riesgos.
- Alinear la identificación de riesgos con actividades estratégicas del gobierno, enfatizar más la administración de riesgos en las políticas de control interno y garantizar que las evaluaciones de riesgos y las actividades de mitigación encajen con más eficacia en las actividades estratégicas y operativas de los organismos del sector público.
- Generar fortalezas técnicas y herramientas para la gestión de riesgos.
- Concientizar a los servidores públicos y desarrollar sus capacidades en la gestión del riesgo a través de la inclusión de programas específicos de administración de riesgos de fraude y corrupción en las formaciones generales de gestión pública.
- Explorar formas de vigilar de cerca, evaluar e incluso revisar si fuera necesario, la calidad y el impacto de los mapas de riesgo en la gestión y en las operaciones de la entidad, para asegurar que este ejercicio tenga un verdadero valor agregado respecto a la mejora en la prestación de servicios a los ciudadanos y en el logro de la misión y objetivos de la entidad.

- Los entes rectores del control interno podrían jugar un rol más activo en el seguimiento y aseguramiento de la validez y utilidad de los mapas, matrices y plantillas de riesgos, en el logro de los objetivos de los organismos.

G. Public Expenditure and Financial Accountability - Metodología PEFA

El Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas –PEFA– es un marco de referencia para la evaluación y la presentación de informes sobre las fortalezas y debilidades de la Gestión de las Finanzas Públicas –GFP–, mediante la utilización de indicadores cuantitativos para medir el desempeño.

Esta metodología está diseñada para determinar el estado del desempeño en materia de GFP en un momento específico, y reiterarla en evaluaciones sucesivas, para así obtener una panorámica de su evolución a lo largo del tiempo, con el propósito de garantizar que las políticas públicas se apliquen conforme a lo previsto y logren sus objetivos.

Una GFP correctamente implementada, es un requisito para alcanzar los objetivos fiscales y presupuestarios de:

- *Disciplina fiscal global*: Requiere un control eficaz del presupuesto total y la gestión de los riesgos fiscales.
- *Asignación estratégica de recursos*: Supone la planificación y ejecución del presupuesto conforme a las prioridades gubernamentales dirigidas a lograr objetivos de política pública.
- *Eficiente prestación de servicios*: Requiere el uso de los ingresos presupuestados para lograr los mejores niveles de servicios públicos con los recursos disponibles.

Este análisis tiene como objetivo proporcionar una evaluación completa e integrada del desempeño de un país en materia de GFP, orientado por los indicadores de los principales elementos del sis-

tema, lo que se realiza a través de un estudio general del Estado, no sobre procesos específicos.

Dicho esto, hay que resaltar que para llegar a conclusiones generales, parte de una serie de preguntas en las que se puede encontrar lo relativo a la gestión financiera y fiscal, así:

El ítem 12.1., en el marco de la gestión de los activos públicos, establece el seguimiento de los activos financieros, de la siguiente manera:

- a. Valor de los activos financieros en cada clase e información sobre los métodos de valuación utilizados.
- b. Documento o conjunto de documentos publicados que abarcan el desempeño de la cartera de activos financieros e información sobre la frecuencia con que se publican dichos documentos.

A su vez, y en el entendido que la gestión fiscal (en este caso de activos públicos) no solo se predica de activos financieros, sino de *no financieros* también, se establece el ítem 12.2., relativo al seguimiento de los activos no financieros, así:

- a. Registros de activos fijos, tierras y (si corresponde) activos en el subsuelo, posiblemente con información sobre su uso y antigüedad.
- b. Documento o conjunto de documentos publicados y vinculados con una o más de las categorías de activos no financieros mencionadas.

– *Aspectos para destacar:*

Como se demostró, las preguntas planteadas en esta herramienta y sus escalas de valoración pueden ser útiles para el diseño de metodologías de evaluación o autoevaluación de la eficacia y eficiencia del control interno.

VIII. LÍNEA BASE DEL ESTUDIO

Con el fin de garantizar el rigor del presente estudio, se consideró que las hipótesis planteadas se deben confirmar o descartar no solo con el estudio jurídico realizado, sino también utilizando metodologías de recolección de información a través de una encuesta y se utilizó el método de muestreo por conveniencia para llevar a cabo este proceso.

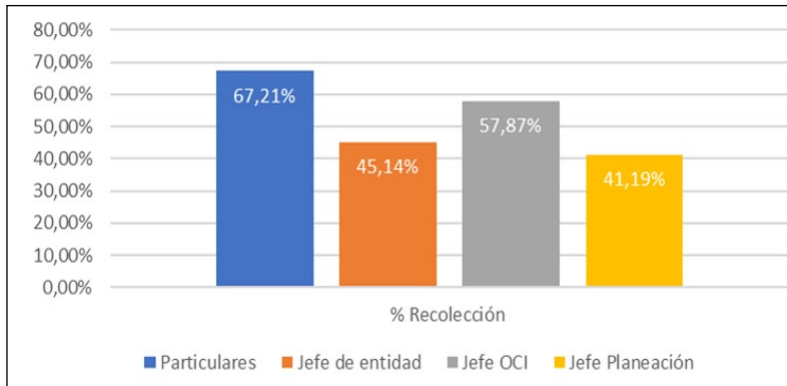
La línea base suele tener un carácter cuantitativo y puede recurrir tanto a fuentes primarias (producidas *ad-hoc*) como a secundarias (p. ej.: censos, estudios previos), pero se prefieren las fuentes primarias dado que muchas veces los proyectos de desarrollo conciernen a un escenario específico no contemplado por otros investigadores.

A. Encuesta actores del Sistema de Control Fiscal Interno

En el marco del presente estudio se realizó una encuesta dirigida a todos los sujetos que administran recursos públicos, entre ellos: entidades de orden nacional, entidades territoriales, entidades estatales que desarrollan su objeto en derecho público, derecho privado y particulares que gestionan recursos públicos. El propósito de esta encuesta fue evaluar el conocimiento, las capacidades y los recursos disponibles en estas entidades y particulares en relación con el Sistema de Control Fiscal Interno y la gestión preventiva del riesgo fiscal.

La tasa de participación en la encuesta fue del 47,81% en relación al total del universo. Además, se observaron otras variables por tipología de sujetos, los cuales, debido a sus roles y funciones, desempeñan un papel crucial en el modelo constitucional de control fiscal en Colombia:

Gráfico 4. Porcentaje de participación por actor



Fuente: elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

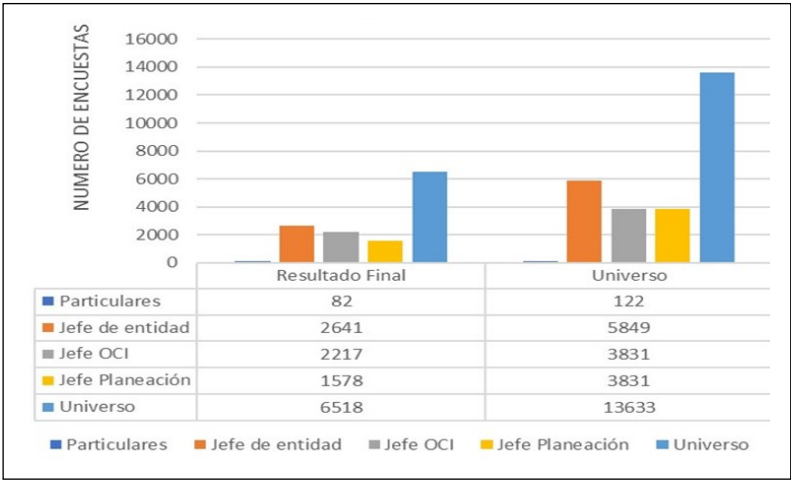
Con base en los resultados de la encuesta se pudieron validar las siguientes hipótesis, planteadas al inicio de este estudio:

- **Hipótesis 6:** Las entidades estatales y los particulares que administran patrimonio público desconocen los conceptos de sistema de control fiscal interno y de prevención de riesgo fiscal.
- **Hipótesis 8:** Los gestores fiscales no han implementado un método de prevención de riesgos de daño al patrimonio público. Lo cual se ve reflejado en la existencia continua de hallazgos y fallos con responsabilidad fiscal.

Es preciso mencionar que la encuesta referida valida la primera parte de la hipótesis 8, mientras que la segunda parte, es validada a través del análisis cuantitativo histórico de hallazgos y fallos.

A continuación, se realiza el análisis de las respuestas entregadas por los sujetos encuestados, el cual se desarrolló con base en la agrupación por concepto clave de las respuestas a las preguntas abiertas, mediante la utilización de la herramienta Chat GPT 3.5, permitiendo el siguiente análisis:

Gráfico 5. Número de respuestas recibidas



Fuente: elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

– *Jefes de entidad*

Los jefes de entidad, configuran la cabeza del control fiscal interno de las entidades públicas, por lo que se esperaría una mayor apropiación sobre las actividades más efectivas para la prevención del daño al patrimonio público, en el contexto de cada entidad.

Ante la diversidad de entidades estatales en Colombia y sus particularidades, las respuestas a preguntas abiertas revelan variabilidad. Así mismo, se resalta que cada pregunta se recategorizaba de acuerdo a criterios establecidos mediante inteligencia artificial.

- *¿Qué actividades desarrolla la Oficina de Control Interno o quien hace sus veces para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

En respuesta a la pregunta, se procedió a organizar las actividades mediante inteligencia artificial en 65 grupos distintos. De estos, solo el 47,7% se relaciona potencialmente con la gestión de riesgos fiscales, mientras que el 52,3% comprende actividades que

no son pertinentes para dicho propósito. De esta manera, se puede concluir que en la actualidad, el Sistema de Control Interno en Colombia no ha implementado los instrumentos estandarizados disponibles para prevenir el daño al patrimonio público.

- *¿Qué actividades desarrolla la Alta Dirección de la entidad para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

Los jefes de entidad han reducido la dispersión en sus respuestas, identificándose un total de 57 actividades agrupadas por la inteligencia artificial. De estas, el 52,6% está orientado a la prevención del daño al patrimonio público. Este hecho refleja una mayor apropiación por parte de los jefes de entidad en relación con las actividades bajo su responsabilidad, en contraste con las actividades a cargo de la oficina de control interno, aunque este valor sigue siendo poco representativo.

- *¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?*

El 28,6% respondió negativamente, mientras que el 71,4% afirmó tener conocimiento sobre en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno. Sin embargo, al solicitarles que explicaran en qué consiste este sistema y al analizar las definiciones proporcionadas, se evidenció que solo aproximadamente el 30% de las respuestas estaban en concordancia con su verdadero sentido, haciendo alusión a la gestión del riesgo fiscal. Este hecho refleja que aproximadamente el 78% de los gerentes públicos en el país carece de conocimiento o presenta deficiencias en la comprensión del sistema de control fiscal interno.

- *Explique brevemente la herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento institucional.*

El 49% de los jefes de entidad indicó que no cuentan con instrumentos para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento institucional. Esta carencia puede tener un impacto

significativo considerando que dichos planes deben contener acciones para corregir o prevenir daños al patrimonio público y otras desviaciones. Es relevante destacar que los representantes legales de las entidades comprometen su responsabilidad en caso de incumplir estas actividades de mejora.

En contraste, el 51% de los jefes de entidad que respondieron afirmativamente describieron diversos instrumentos para llevar a cabo el seguimiento de los planes de mejoramiento. De este porcentaje, el 70% mencionó herramientas pertinentes para supervisar las actividades de mejora, como:

- Sistema de Gestión Integral – Almera
- Guías establecidas por Contralorías Territoriales
- Procedimientos institucionales estandarizados
- Orientaciones del Departamento Administrativo de la Función Pública
- Comités Institucionales de Control Interno
- Herramientas ofimáticas de seguimiento y control

– Jefes de Oficina de Control Interno y/o quien hace sus veces

Los jefes de las oficinas de control interno y/o quienes hacen sus veces, constituyen la tercera línea de defensa al interior de las entidades estatales en el marco del modelo MIPG¹²⁷. Este actor juega un papel fundamental en el modelo de control interno concebido en la Ley 87 de 1993, el cual desarrolla a través de sus cinco roles:

1. Liderazgo estratégico
2. Enfoque hacia la prevención
3. Evaluación de la gestión del riesgo

127 FUNCIÓN PÚBLICA. “Micrositio del Modelo Integrado de Planeación y Gestión”, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/web/mipg>].

4. Evaluación y seguimiento
5. Relación con entes externos de control

Así mismo, en el marco del nuevo enfoque de control fiscal adquiere responsabilidades complementarias, tales como la articulación con los organismos de control para concretar el control multinivel.

- *¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?*

El 55,8% respondió negativamente, mientras que el 44,2% afirmó saber en qué consiste el sistema de control fiscal interno. Sin embargo, al solicitarles que explicaran en qué consiste el sistema de control fiscal interno de su entidad, el análisis de datos realizado por la inteligencia artificial organizó las respuestas en 98 conceptos. De este total, el 63,9% no guarda relación con la prevención de daños al patrimonio público, ya que se centran principalmente en el cumplimiento de objetivos y normativas, así como en riesgos generales de gestión.

- *¿Qué actividades desarrolla la Alta Dirección de la Entidad para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

Los jefes de control interno redujeron significativamente la dispersión en sus respuestas, con un total de 21 actividades categorizadas por la inteligencia artificial. De estas, solo el 18,1% se centra en la prevención del daño al patrimonio público.

- *¿Qué actividades desarrolla la Oficina de Control Interno o quien hace sus veces para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

Las respuestas fueron clasificadas por inteligencia artificial en 17 grupos distintos. Sin embargo, solo el 34% de estas actividades guardan relación con la gestión de riesgos fiscales, mientras que el 66% abordan aspectos vinculados a políticas anticorrupción, cumplimiento de objetivos y normas, así como riesgos de gestión en general sin un enfoque específico en la prevención del daño al patrimonio público.

Esto evidencia que los responsables de control interno y sus equivalentes comprenden de manera adecuada el concepto de sistema de control de gestión, pero no muestran un conocimiento específico sobre el sistema de control fiscal interno y la prevención del daño fiscal.

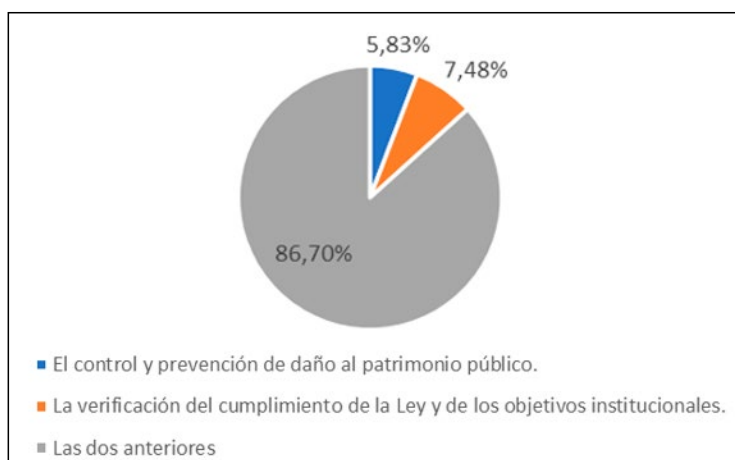
Considerando que el Sistema de Control Fiscal Interno es el primer nivel de control fiscal y que los actores de este primer nivel no tienen apropiado el concepto de prevención de riesgo fiscal, se valida la hipótesis 6 de este estudio, según la cual “Las entidades estatales y los particulares que administran patrimonio público desconocen los conceptos de Sistema de Control Fiscal Interno y de prevención de riesgo fiscal”, así como la primera parte de la hipótesis 8 que indica “Los gestores fiscales no han implementado un método de prevención de riesgos de daño al patrimonio público...”.

– Preguntas cerradas

- *¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?*

El 86,7% de los líderes de las Oficinas de Control Interno respondieron afirmativamente seleccionando “Las dos anteriores”, es decir, tanto (i) el control y prevención del daño al patrimonio público, como (ii) la verificación del cumplimiento de la ley y de los objetivos institucionales.

Gráfico 6. ¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Sea de paso reiterar que, como lo hemos señalado en acápites anteriores y como lo señaló la Sentencia C-103 de 2015 “... el ejercicio del control fiscal previo, a través de la figura del control interno, y el control posterior externo, dado que el primero constituye uno de los insumos para el ejercicio de este último”¹²⁸, es en el control fiscal interno donde se deben ver reflejados los controles que da a los riesgos fiscales cada entidad, más allá de la consideración según la cual, al ser una manifestación del control interno este está atado a un control administrativo de gestión y procesos, debe apreciarse en su sentido puro, como prevención del daño al patrimonio público.

A partir de estos análisis, se deduce que solo el 5,83% de los líderes de las oficinas de control interno encuestados comprenden adecuadamente el concepto de “control fiscal interno”. Resulta notable que el mayor porcentaje de respuestas correctas proviene del nivel municipal y de la categoría “otros”, que abarca entidades

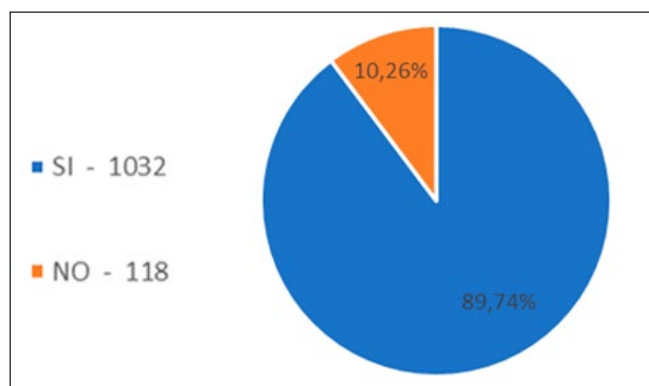
128 CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-103 de 2015, cit.

descentralizadas del orden territorial, cajas de compensación, empresas sociales del Estado, territoriales de vigilancia y control, entre otras. Esta situación genera preocupación, ya que en términos generales, las entidades nacionales y distritales manejan una proporción considerable de los recursos públicos. Se podría esperar una mejor comprensión de estos conceptos en dichos niveles. No obstante, como conclusión, y aunque no fue el foco de este estudio, parece que la gestión de riesgos fiscales y la prevención del daño al patrimonio público no guardan proporción directa con los recursos administrados y ejecutados por cada entidad.

- *¿Conoce en qué consiste el sistema de control fiscal interno?*

El 89,74% de los líderes de las Oficinas de Control Interno afirmaron comprender y entender su papel como primer nivel de control fiscal, mientras que el 10,26% restante indicó no estar familiarizado con esta función.

Gráfico 7. ¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?



Fuente: elaboración propia CDEFP.

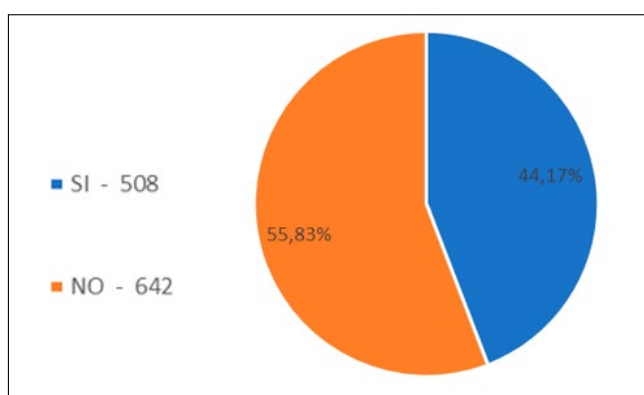
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Aunque, como se evidenció en la pregunta anterior, la concepción exacta del sistema de “control fiscal interno” puede no ser precisa, el alto porcentaje de respuestas afirmativas se justifica por las cualidades formativas y el conocimiento que se espera que posean los líderes de las oficinas de control interno en su rol de tercera línea de defensa. En términos generales, las respuestas afirmativas por nivel fueron cercanas con un promedio de alrededor el 90%. Los sectores de gestión pública e instituciones financieras, así como salud, registraron un mayor número de respuestas “sí”, mientras que órganos de control y “otros” tuvieron un mayor número de respuestas negativas a esta pregunta.

- *¿Su entidad tiene establecido un sistema de control fiscal interno?*

El panorama es desalentador, ya que el 55,83% de los jefes de Oficina de Control Interno afirmaron no contar con dicho sistema. Esto, junto con las respuestas anteriores, lleva a una conclusión preocupante: desde la perspectiva de la Oficina de Control Interno, a pesar de afirmar que entienden y comprenden el Sistema de Control Fiscal Interno, su entidad no ha adoptado ningún sistema que prevenga o gestione este tipo de riesgos.

Gráfico 8. ¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

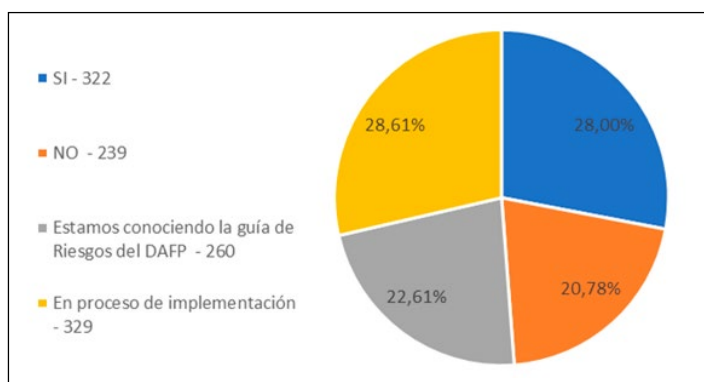
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

De nuevo, el nivel municipal lidera las respuestas afirmativas a esta pregunta con un total de 349 respuestas positivas. Además, los sectores de gestión pública e instituciones financieras y salud concentran la mayoría de las respuestas afirmativas a esta interrogante.

- *¿Su entidad cuenta con un mapa de riesgos fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de Riesgos del DAFP?*

El 56,61% de los jefes de Oficina de Control Interno han implementado o están en proceso de implementar el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de Riesgos del DAFP. Destaca que los niveles de asociatividad territorial y distrital muestran los mayores porcentajes de respuestas “sí” a esta pregunta. Además, los sectores de inclusión social y minas y energía son los que registran la mayor cantidad de respuestas afirmativas.

Gráfico 9. ¿Su entidad cuenta con un mapa de riesgos fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de riesgos del DAFP?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

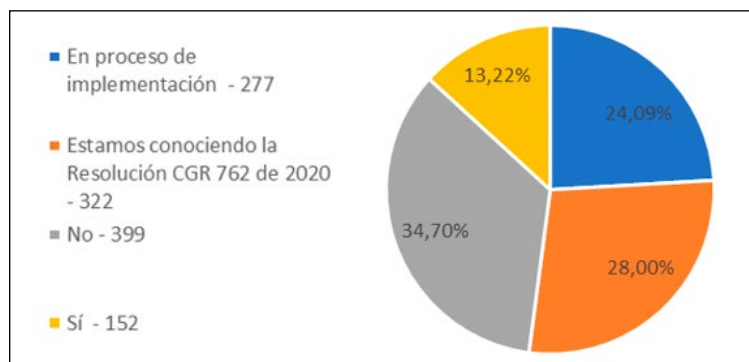
Es fundamental destacar la relevancia de implementar este documento en el Sistema de Control Fiscal Interno de las entidades, e incluso en el de particulares que administran recursos públicos. Esto se debe a que incorpora conceptos específicos del riesgo fiscal que lo distinguen, total o parcialmente, de otros riesgos identificables durante el proceso de auditoría.

¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?

Solo el 13,22% de los jefes de Oficina de Control Interno respondieron afirmativamente, y otro 24,09% se encuentra en proceso de implementación. Estas respuestas son preocupantes considerando el papel de las Oficinas de Control Interno, cuyas funciones incluyen proporcionar orientación técnica y recomendaciones sobre la gestión del riesgo, así como formar a la Alta Dirección y a todos los niveles de la entidad en relación con las responsabilidades en materia de riesgos

En este contexto, la mayoría de las entidades carece de puntos de control específicos para los riesgos fiscales, ya que, como se ha indicado, el responsable de estos procesos ha señalado su inexistencia. Aunque el nivel municipal registró el mayor porcentaje de respuestas afirmativas, solo representa un 12,74% de las respuestas de ese nivel. En comparación, el nivel nacional alcanzó un 23,33%, pero dada la baja proporción de ambos niveles, cualquier intento de conclusión basado en estos datos podría considerarse ineficaz.

Gráfico 10. ¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?



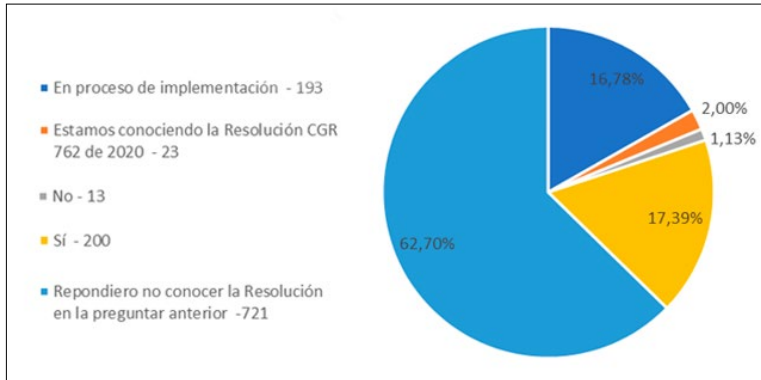
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *Dentro del procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos, ¿está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?*

En concordancia con las respuestas anteriores, el 62,7% de los jefes de Oficina de Control Interno indicaron que no cuentan con un procedimiento para este tipo de reporte. Apenas el 17,39% manifestó tenerlo, mientras que el 16,78% indicó estar en proceso de implementación. Esto reduce aún más el universo de entidades que realizan estos reportes de manera eficiente, llevando a cabo socializaciones con los responsables de cada proceso donde se genera la alerta. En este universo más reducido, los niveles distrital y nacional registraron los mayores porcentajes de respuestas afirmativas, destacándose en los sectores de defensa y seguridad, así como en el de inclusión social.

Gráfico 11. Dentro del procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos, ¿está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?



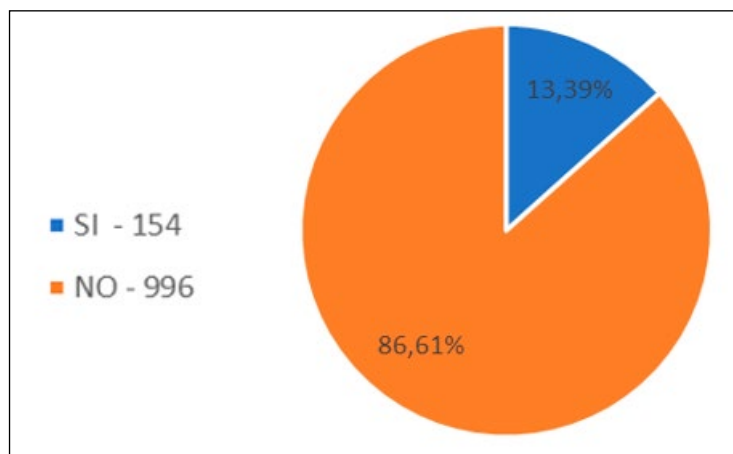
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *¿En su calidad de jefe de control interno, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?*

La mayoría de los jefes de Oficina de control Interno, un 86,61%, respondieron negativamente, en marcado contraste con el 13,39% que ofreció respuestas afirmativas. Los niveles “otros” y “departamental” destacaron como los más representativos en las respuestas positivas, al igual que los sectores de comercio y desarrollo regional, así como tecnologías de la información y las comunicaciones.

Gráfico 12. ¿En su calidad de jefe de control interno, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

– Jefes de Oficina de Planeación

Los jefes de Oficina de Planeación revisten una posición relevante en la gestión de riesgos fiscales dentro de las entidades públicas, pues actúan en dos frentes, como parte de la cabeza del Sistema de Control Fiscal Interno y como segunda línea de defensa dentro del modelo de control interno establecido en el MIPG. Así, la apropiación, o no, que estos tengan sobre los riesgos fiscales, y la manera de prevenirlos, mitigarlos y gestionarlos para impedir que se concreten en un daño al patrimonio público, es un claro indicador del seguimiento que se le está dando dentro de cada entidad a este tipo de controles.

Con relación con estos temas, se realizaron varias preguntas a los jefes de Oficina de Planeación, cuyas respuestas serán examinadas a continuación:

– Preguntas abiertas

Cuando se les consultó a los jefes de planeación si su entidad contaba con un Sistema de Control Fiscal Interno, el 49,6% respondió negativamente, mientras que el 50,4% respondió de modo afirmativo. Este último porcentaje, aunque representa una mitad de los encuestados, resulta considerablemente bajo al revisar las habilidades y roles atribuidos a estos profesionales. Así mismo, de aquel 50,4% que afirmó tener un sistema de control fiscal interno, solo el 28,8% de los conceptos agrupados por la inteligencia artificial guardaban relación con la gestión de riesgos fiscales. Este dato destaca la brecha de desconocimiento y debilidad en la gestión de riesgos que podrían derivar en daño al patrimonio público.

- *¿Qué actividades desarrolla la Alta Dirección de la entidad para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

El 45,5% de las actividades agrupadas por la inteligencia artificial pueden considerarse como pertinentes para la gestión de riesgos fiscales, mientras que el porcentaje restante se refiere principalmente a actividades que están orientadas a prevenir riesgos administrativos o de gestión.

- *¿Qué actividades desarrolla la Oficina de Control Interno o quien hace sus veces para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

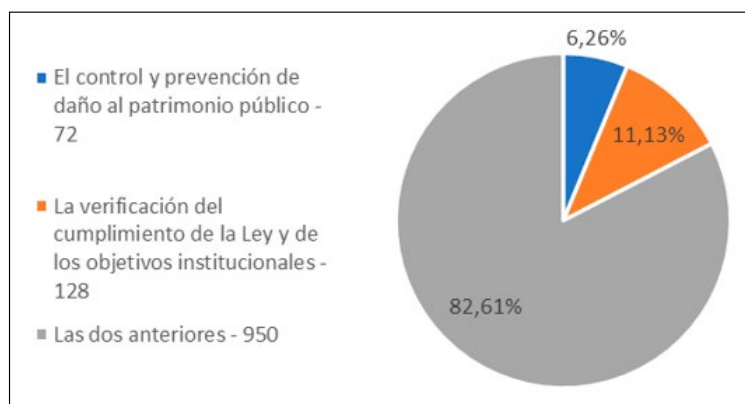
El 46,3% de las actividades agrupadas por la inteligencia artificial hacen referencia a acciones pertinentes para la mitigación del daño al patrimonio público, mientras que el 53,7% restante no está orientado hacia dicho concepto, sino al desarrollo de otras actividades a cargo de las Oficinas de Control Interno.

– Preguntas cerradas

- ¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?

El 82,61% de los jefes de Oficina de Planeación respondieron afirmativamente a “Las dos anteriores”, es decir, (i) el control y prevención del daño al patrimonio público, y (ii) la verificación del cumplimiento de la ley y de los objetivos institucionales.

Gráfico 13. ¿Cuál es la finalidad del Sistema de Control Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

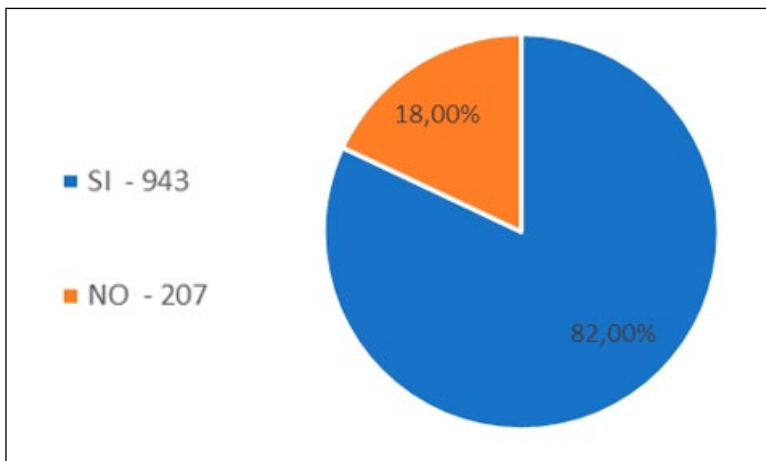
Recordemos que el Sistema de Control Fiscal Interno entendido como el rol que debe desempeñar el sistema de control interno, cuando actúa como *primer nivel* de la vigilancia de los recursos públicos, está consagrado desde el texto original de la Constitución Política de 1991 como uno de los pilares del Régimen Constitucional de Control Fiscal, y su adecuada implementación está en cabeza de la Alta Dirección de la entidad, por lo que los jefes de Oficina de Planeación son actores bastante preponderante en dicho sistema, y en sus efectos en la mitigación del riesgo de daño al patrimonio público.

El promedio de respuestas correctas por nivel asciende a un destacado 89,52%, una cifra considerable. Sin embargo, al desglosar este promedio por sectores, se observa una ligera disminución a 79,96%. Entre los sectores, inclusión social, trabajo y educación, ciencia y tecnología, cultura, recreación y deporte, obtuvieron los mejores resultados con un promedio del 96,49%, mientras que vivienda y saneamiento básico, medio ambiente y comercio y desarrollo regional mostraron los resultados menos aproximados, con un 46,98% en sus respuestas.

- *¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?*

El 82% de los jefes de Oficina de Planeación afirmaron conocer el Sistema de Control Fiscal Interno, mientras que el 18% restante indicó no tener conocimiento al respecto.

Gráfico 14. ¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFI.

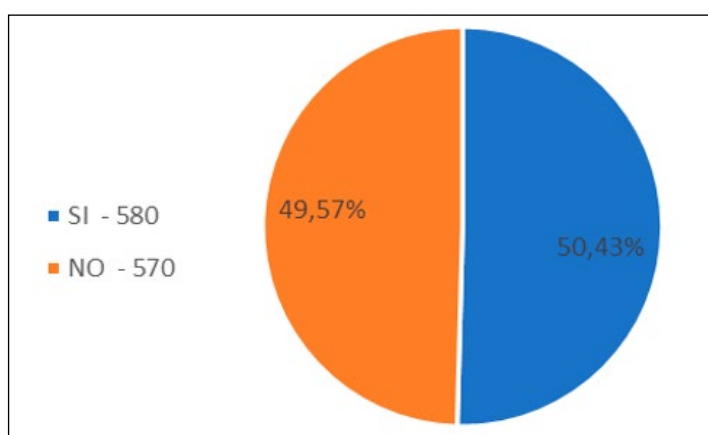
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Al cruzar esta respuesta con las definiciones proporcionadas al preguntar en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno, solo el 23% de los jefes de Oficina de Planeación logran ofrecer una definición adecuada. Este bajo porcentaje sugiere que menos de la cuarta parte de los encuestados puede caracterizar de manera precisa este sistema, lo que podría resultar en acciones de planificación inadecuadas para la prevención de riesgos fiscales.

- *¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?*

El 50,43% de los jefes de oficina de planeación contestaron de manera afirmativa y un 49,57% respondieron negativamente.

Gráfico 15. ¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

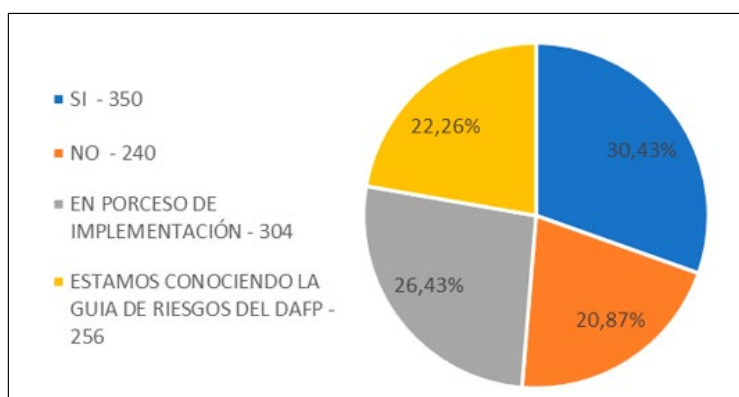
Los resultados de esta pregunta refuerzan la situación descrita en la pregunta anterior, ya que demuestran que uno de los actores principales en las diversas entidades, debido a las funciones particulares que desempeña y al papel que juega en el Sistema de Control Interno, carece del conocimiento necesario para incorporar

en sus responsabilidades las acciones pertinentes y necesarias para prevenir el riesgo de daño al patrimonio público.

- *¿Su entidad cuenta con un Mapa de Riesgos Fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de Riesgos del DAFP?*

Existieron diversas respuestas a esta pregunta: el 20,87% indicó “no”, el 22,26% mencionó que están “conociendo la Guía...”, el 26,43% manifestó que se encuentran “En proceso de implementación”, y el 30,43% respondió afirmativamente.

Gráfico 16. ¿Su entidad cuenta con un Mapa de Riesgos Fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la Guía de riesgos del DAFP?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

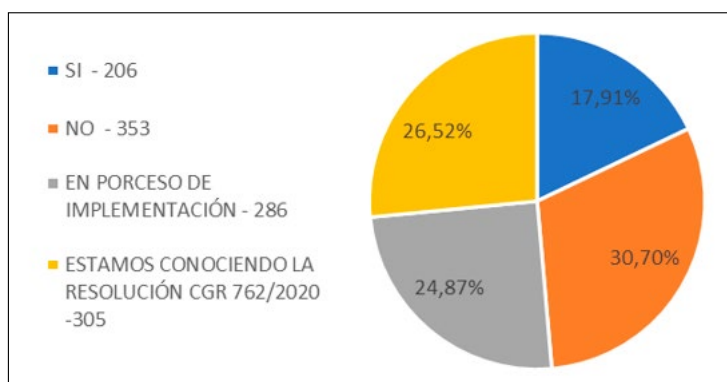
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Este escenario representa una ventana de oportunidad, dado que el 48,69% de las entidades, aunque aún no hayan elaborado el Mapa de Riesgos Fiscales, han expresado su interés en implementarlo. Este hecho, junto con el 30,43% que respondió afirmativamente, sugiere un panorama en el que se percibe un interés y comprensión de la relevancia del tema, a pesar de un evidente rezago.

- *Considerando que el artículo 62 del Decreto 403 de 2020 y la Resolución CGR 762 de 2020 establecen el Sistema de Alertas del Control Interno, ¿su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?*

Las respuestas abarcaron una diversidad de opiniones: el 17,91% afirmó que sí, el 24,87% indicó estar en proceso de implementación, el 26,52% expresó que están conociendo la Resolución y el 30,70% respondió negativamente.

Gráfico 17. ¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?



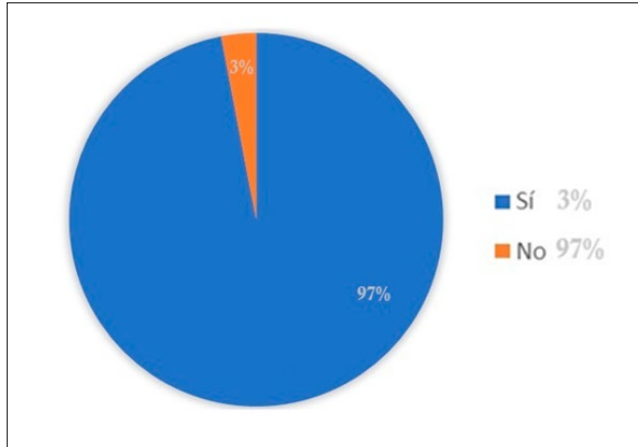
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- Si la respuesta al anterior interrogante fue afirmativa, se formulaba la pregunta *“Dentro del procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos, ¿está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?”*

Ante esta pregunta, el 97% de los participantes respondió afirmativamente, mientras que el 3% indicó que no.

Gráfico 18. ¿Está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR?

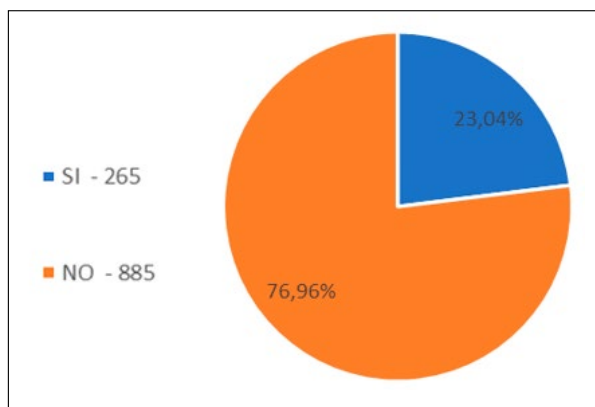


Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- Frente al tema de los reportes al SACI, se preguntó: *¿El jefe de Control Interno, o quien haga sus veces, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?* Ante esta pregunta el 23,04% respondió afirmativamente y un 76,96% respondió de modo negativo.

Gráfico 19. ¿El jefe de control interno, o quien haga sus veces, ha hecho reportes en el Sistema de Alertas del Control Interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

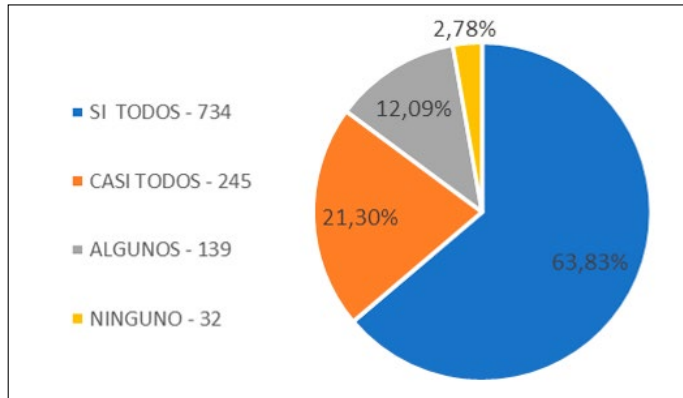
En virtud de las respuestas obtenidas en las preguntas realizadas en la encuesta de actores del Sistema de Control Interno 2023, resulta evidente que, como consecuencia de este estudio, se podría sugerir la socialización y difusión de las herramientas específicamente diseñadas para facilitar la identificación y administración del riesgo de daño al patrimonio público. Esta iniciativa hallará interés entre las entidades que buscan satisfacer esa necesidad identificada.

Las siguientes preguntas hacen referencia a la percepción sobre las capacidades de la Oficina de Control Interno para el desempeño de su labor como tercera línea de defensa del MIPG:

- *En la siguiente escala califique esta afirmación: El grupo de control interno conoce ampliamente las funciones, objetivos y procedimientos del control interno*

Las respuestas se distribuyeron de la siguiente manera: el 63,83% indicó “Todos”, el 21,30% seleccionó “Casi todos”, el 12,09% optó por “Algunos” y el 2,78% indicó “Ninguno”.

**Gráfico 20. En la escala califique esta afirmación:
El grupo de control interno conoce ampliamente las funciones,
objetivos y procedimientos del control interno**



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

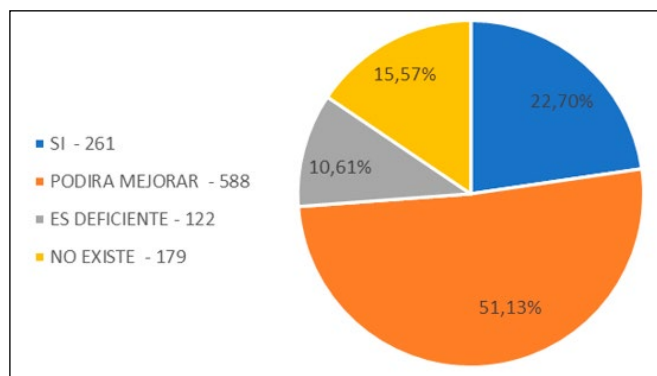
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Es evidente que los jefes de la Oficina de Planeación tienen una percepción positiva sobre el conocimiento que poseen los miembros de los equipos de control interno respecto a sus responsabilidades. Esto contribuye al respaldo necesario para que estos equipos desempeñen eficientemente sus funciones dentro de la entidad. Esta perspectiva se mantiene consistente en todos los niveles, con porcentajes que oscilan entre el 81% y el 100%.

- *¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su entidad, es suficiente y adecuado?*

Las respuestas indicaron que el 22,70% considera que sí existe, el 51,13% opina que podría mejorar, el 10,61% la percibe como deficiente y el 15,57% afirmó que no existe.

Gráfico 21. ¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su entidad, es suficiente y adecuado?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

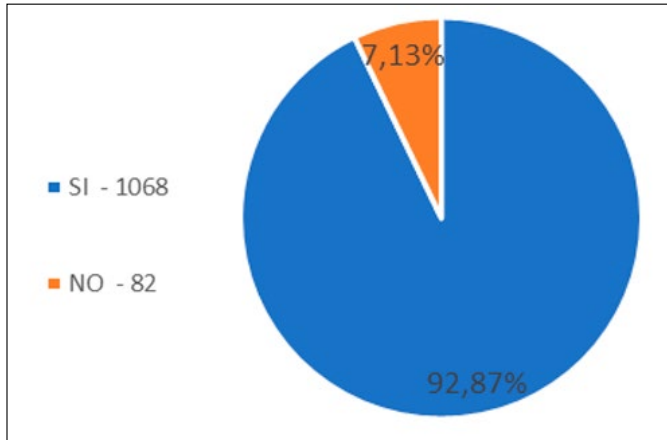
En todos los sectores, se evidencia con un 49,62% que los jefes de Oficina de Planeación consideran que el plan de capacitaciones en auditoría interna podría mejorar. Esto plantea un desafío para todas las instancias institucionales, tanto al interior de las entidades como en otros estamentos gubernamentales, para proporcionar procesos de formación en competencias que faciliten y mejoren el ejercicio de la función de auditoría interna.

Para finalizar, las preguntas de los jefes de Oficina de Planeación, se formuló una pregunta directamente orientada a la incidencia que tiene los resultados de auditoría en la planeación estratégica de la entidad.

- *¿En su entidad se tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?*

Las respuestas indicaron que el 92,87% está de acuerdo, mientras que el 7,13% no lo está.

Gráfico 22. ¿En su entidad se tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Es significativo que una considerable mayoría de los jefes de Oficina de Planeación considere que en sus entidades se toman en cuenta los resultados de auditoría para la toma de decisiones estratégicas. Estos resultados se convierten en valiosos insumos para la mejora continua de los procesos, fortaleciendo así sus capacidades y permitiéndoles cumplir con sus objetivos misionales. Al mismo tiempo, proporciona herramientas para mitigar los riesgos inherentes a su ejercicio, mientras se fomenta la conciencia de la necesidad de identificar y administrar el riesgo de daño al patrimonio público.

– Particulares que administran recursos públicos

Frente a los particulares que administran recursos públicos se han hecho varias precisiones a lo largo de este documento, resaltando su participación en la administración de recursos públicos, especialmente debido a la elevada cuantía de estos en manos de priva-

dos. Así las cosas, y de conformidad con el Modelo Constitucional de Control Fiscal, estos deben contar con un Sistema de Control Fiscal Interno, de manera que se pueda garantizar la transparencia, eficiencia y eficacia de la gestión de riesgos fiscales de los que se pueda derivar un daño al patrimonio público, que sea coherente con su estructura y que no haga inviable el desarrollo de su objeto social. Al respecto, de las preguntas realizadas sobre conocimiento, formación e implementación del Sistema de Control Fiscal Interno, se obtuvieron las respuestas que se analizan a continuación:

– *Preguntas abiertas*

- *¿Qué actividades desarrolla su organización para prevenir la materialización de riesgos fiscales?*

La inteligencia artificial clasificó las respuestas en 23 actividades distintas, de las cuales solo nueve estaban alineadas con conceptos de prevención de daño al patrimonio público, representando el 47,7%. El restante, es decir el 52,3% hacía referencia a actividades relacionadas con la gestión y el cumplimiento normativo, sin abordar puntos de gestión real del riesgo fiscal.

- *Explique brevemente la herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento institucional*

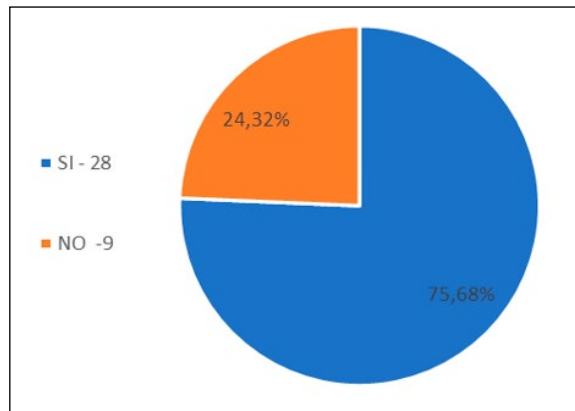
El 17,8% de los particulares responsables de administrar recursos públicos afirmaron no disponer de herramientas específicas para este propósito. En cambio, el 82,2% indicó contar con alguna herramienta, aunque solo el 30% de estas pueden considerarse pertinentes para la prevención del riesgo fiscal. Este dato adquiere relevancia al considerar que el plan de mejoramiento institucional debe abordar las causas subyacentes a los hallazgos, prevenir la ocurrencia de daño al patrimonio público y corregir desviaciones identificadas.

– Preguntas cerradas

- *¿Su organización tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?*

Las respuestas se distribuyeron en un 75,68% respondiendo “Sí” y un 24,32% contestando “No”.

Gráfico 23. ¿Su organización tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?



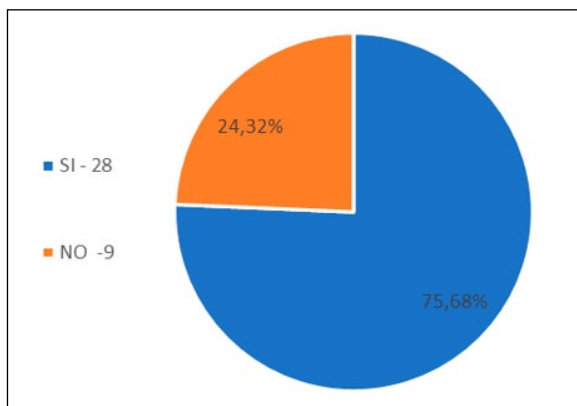
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *¿Su organización cuenta con una herramienta de gestión de riesgos fiscales?*

Las respuestas reflejaron una tendencia similar a las respuestas de la pregunta anterior, con un 75,68% de respuestas afirmativas y un 24,32% contestando negativamente.

Gráfico 24. ¿Su organización cuenta con una herramienta de gestión de riesgos fiscales?



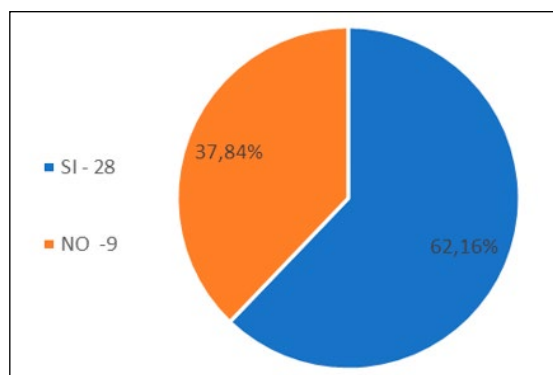
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- ¿El mapa de riesgo de su organización tiene integrados los riesgos fiscales (riesgos de daño al patrimonio público)?

Las respuestas se dividieron en 62,16% afirmativas y 37,84% negativas.

Gráfico 25. ¿El mapa de riesgo de su organización tiene integrados los riesgos fiscales (riesgos de daño al patrimonio público)?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

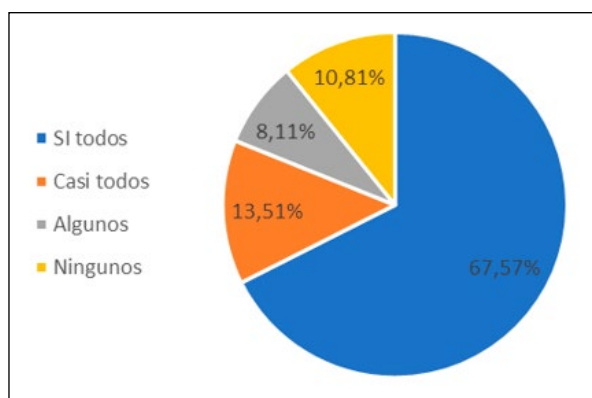
Las respuestas a estas tres preguntas indican que los particulares valoran la importancia de prevenir el daño al patrimonio público. No obstante, al profundizar en las actividades que implementan para gestionar adecuadamente este riesgo, se evidencia un desconocimiento sobre las acciones prácticas orientadas a prevenir el riesgo fiscal y las herramientas disponibles para su administración. Esto subraya la urgencia de promover la socialización y difusión de dichas herramientas, así como proporcionar orientación sobre su correcta gestión.

Es crucial para este estudio el poder comprender la percepción de los particulares con respecto a las capacidades y herramientas de sus propias unidades de auditoría. Para abordar esta cuestión, se plantearon las siguientes preguntas:

- *En la escala califique la siguiente afirmación: Las personas que realizan auditoría interna tienen formación en auditoría.*

Las respuestas recopiladas indican que el 67,57% afirmaron que “Todos” los particulares consideran que sus unidades de auditoría tienen las capacidades y herramientas necesarias, seguido por un 13,51% que opinó “Casi todos”, un 8,11% que indicó “Algunos” y un 10,81% que expresó “Ninguno”.

Gráfico 26. En la escala califique la siguiente afirmación: Las personas que realizan auditoría interna tienen formación en auditoría



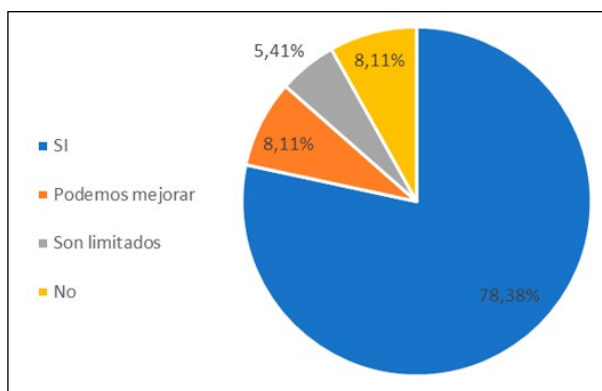
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *¿El área que desarrolla auditoría interna en su organización cuenta con los recursos físicos adecuados para adelantar su labor? (p. ej. computadores, puestos de trabajo dotados, impresora, escáner, etc.)*

Las respuestas de los particulares fueron las siguientes: “Sí” con un 78,38%, “Podemos mejorar” con un 8,11%, “Son limitados” con un 5,41%, y “No” con un 8,11%.

Gráfico 27. ¿El área que desarrolla auditoría interna en su organización cuenta con los recursos físicos adecuados para adelantar su labor?



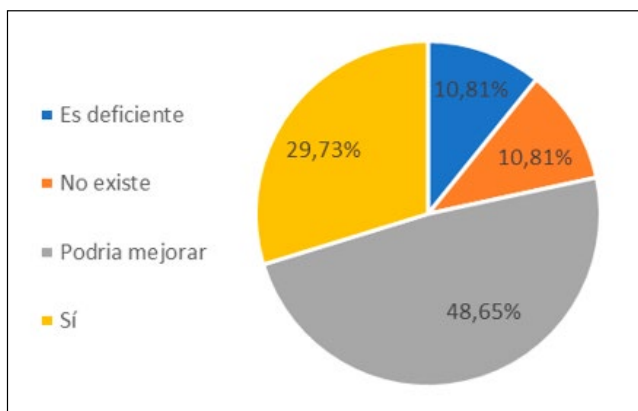
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su organización, es suficiente y adecuado?*

Las respuestas obtenidas fueron las siguientes: “Es deficiente” con un 10,81%, “No existe” con un 10,81%, “Sí” con un 29,73% y “Podría mejorar” con un 10,81%.

Gráfico 28. ¿El plan de capacitaciones en auditoría interna en su organización, es suficiente y adecuado?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

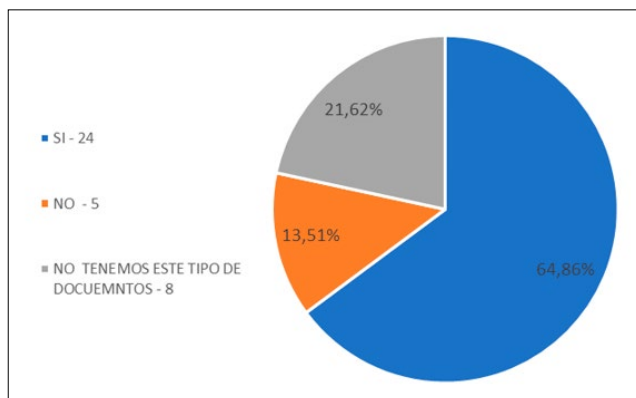
Las respuestas a estas tres preguntas revelan que, aunque los particulares consideran que sus equipos de auditores están bien calificados para realizar sus funciones y que cuentan con recursos suficientes para llevar a cabo su labor, es necesario proporcionar más y mejores oportunidades de formación. Esto permitiría que los auditores internos adquieran y fortalezcan las competencias necesarias para llevar a cabo sus procesos de manera más beneficiosa para la organización.

Respecto de las herramientas a disposición de su organización, se le preguntó lo siguiente a los particulares:

- *¿En los documentos que rigen el proceso de auditoría interna en su organización se prevén mecanismos de administración, gestión y mitigación de riesgos fiscales?*

Las respuestas de los particulares a esta pregunta fueron las siguientes: el 21,62% respondió "Sí", el 13,51% "No" y el 64,86% indicó "No tenemos este tipo de documentos".

Gráfico 29. ¿En los documentos que rigen el proceso de auditoría interna en su organización se prevén mecanismos de administración, gestión y mitigación de riesgos fiscales?



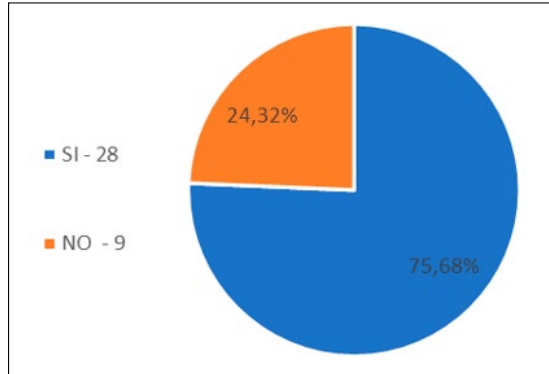
Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

- *¿Su organización cuenta con una herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento?*

Las respuestas a esta pregunta indican que el 75,68% de los particulares respondieron afirmativamente, mientras que el 24,32% indicó que no contaban herramientas para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento.

Gráfico 30. ¿Su organización cuenta con una herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

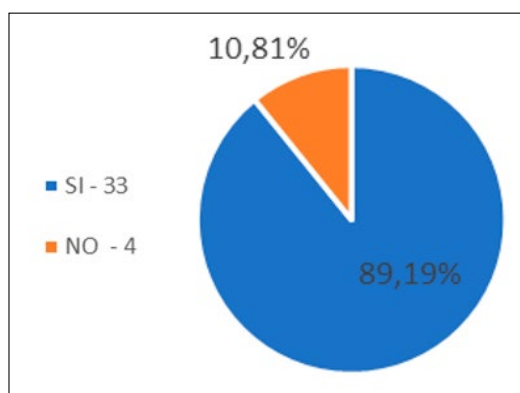
Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

La interpretación conjunta de ambas respuestas sugiere que el proceso auditor de los particulares se centra principalmente en los riesgos corporativos clave, sin abordar de manera profunda los riesgos de daño al patrimonio público que administran. Aunque poseen herramientas de seguimiento y control, estas no están orientadas específicamente a la mitigación del riesgo fiscal.

- *¿El jefe de su organización tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional, como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?*

Los particulares expresaron mayoritariamente una respuesta afirmativa, con un 89,19%, mientras que un 10,81% indicó una respuesta negativa.

Gráfico 31. ¿El jefe de su organización tiene en cuenta el resultado de las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional, como fuente para el direccionamiento estratégico y la toma de decisiones?



Fuente: Elaboración propia CDEFP.

Referencia: Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023.

Esta respuesta refuerza la idea de que los particulares buscan herramientas para la mejora continua, pero estas no están específicamente orientadas a la prevención del riesgo fiscal, como se mencionó anteriormente. Además, considerando su condición privada, en algunos casos no son objeto de un escrutinio exhaustivo. Esto implica que una considerable cantidad de recursos públicos no está siendo protegida de manera adecuada.

Todo lo anterior resalta la necesidad imperativa de contar con un sistema de control fiscal interno adaptado a las particularidades de los sujetos privados. Este sistema debería incluir puntos de control específicos para el riesgo fiscal que vayan más allá de la gestión organizacional, permitiendo así una gestión efectiva del riesgo de daño al patrimonio público.

B. Conclusiones. Encuesta actores del Sistema de Control Interno realizada por la CGR

En todos los actores encuestados se evidencia una comprensión y apropiación generalizada del concepto de riesgo de cumplimiento y gestión, sin embargo, también se observó que se carece de un conocimiento específico acerca del riesgo fiscal (afectación al patrimonio público), que implica la afectación al patrimonio público y su prevención.

De igual manera, al analizar las respuestas a las preguntas abiertas, se evidencia una confusión generalizada entre los conceptos de riesgo de corrupción y riesgo financiero con el riesgo fiscal.

Como se ha indicado en este documento, el Sistema de “Control Fiscal Interno” es el primer nivel de control fiscal y según los resultados de la encuesta, se confirma la hipótesis 6 de este estudio, que plantea que “las entidades estatales y los particulares que administran patrimonio público desconocen los conceptos de sistema de control fiscal interno y de prevención de riesgo fiscal”. Además, se valida la primera parte de la hipótesis 8, que sugiere que “los gestores fiscales no han implementado un método de prevención de riesgos de daño al patrimonio público”.

A pesar de que los participantes en la encuesta demuestran comprender los conceptos generales de riesgo de cumplimiento y de gestión, se evidencia una falta de conocimiento específico sobre el riesgo fiscal, que implica la posible afectación al patrimonio público y las medidas de prevención asociadas.

Al analizar las respuestas a las preguntas abiertas, se destaca una tendencia a confundir los conceptos de riesgo fiscal con los de riesgo de corrupción y riesgo financiero. Esta confusión sugiere la necesidad de una mayor claridad conceptual y comprensión específica en relación con el riesgo fiscal y sus implicaciones para el patrimonio público.

Como se ha destacado, el Sistema de Control Fiscal Interno constituye el primer nivel de control fiscal. Al analizar los resultados de la encuesta, se llega a la conclusión de que los actores de este nivel no tienen un entendimiento adecuado del concepto de prevención de riesgo fiscal.

IX. ANÁLISIS DE AUTOEVALUACIONES DE LAS OFICINAS DE CONTROL FISCAL INTERNO EN ASPECTOS QUE SE CONSIDERAN CONSTITUYEN RIESGO FISCAL CON USO DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL

En esta sección se analizarán los datos cualitativos correspondientes a las autoevaluaciones realizadas por las oficinas de control interno en aspectos que se consideran constituyen riesgo fiscal con la ayuda de la inteligencia artificial. El análisis de estos datos proporciona información crucial para el estudio de la efectividad del control fiscal interno en las entidades sujetas de control de la Contraloría General de la República y establecer las causas de las posibles deficiencias que les impide ser efectivas en el uso adecuado de los recursos públicos de los últimos tres años.

A. Metodología

Para llevar a cabo el análisis de los datos cualitativos, se siguieron los siguientes pasos metodológicos:

- a. Categorización de los aspectos evaluados:* Se procedió a categorizar los aspectos evaluados en función de su naturaleza y relevancia en términos de riesgo fiscal en mesa de trabajo con parte del equipo de estudio de la efectividad del control fiscal interno. Se establecieron categorías tales como contratación pública, ejecución presupuestaria, gestión de activos, entre otros, con el fin de organizar los datos de manera efectiva.
- b. Recopilación de las autoevaluaciones:* Se llevó a cabo la recopilación de las autoevaluaciones realizadas por las oficinas de control interno, en las cuales se detallan los aspectos evaluados y los hallazgos identificados en relación con el riesgo fiscal. Para obtener estas autoevaluaciones, se envió un oficio suscrito por la Contralora delegada para Economía y Finanzas Públicas a la Contaduría General de la Nación. En dicho oficio, se solicitó de manera formal las respuestas a las Evaluaciones de Control

Interno Contable de las entidades seleccionadas en la muestra para la Auditoría al Balance General y de Hacienda Pública.

- c. *Análisis cualitativo de los hallazgos:* Inicialmente se examinaron las descripciones proporcionadas por las oficinas de control interno para comprender la naturaleza y el alcance de los riesgos fiscales asociados a cada aspecto evaluado a través de un modelo de inteligencia artificial (ChatGPT 3), que fue entrenado para que sus calificaciones se acercaran lo más posible a las otorgadas por expertos humanos de la Contraloría General, que tras calificar solo las respuestas sin saber el nombre de la entidad escogida al azar, dictaminaban un puntaje en una escala de 1 a 10 la existencia o no existencia de riesgo fiscal.
- d. *Identificación de patrones y tendencias:* A partir del análisis cualitativo de los hallazgos y del contraste con expertos humanos, se identificaron patrones y tendencias recurrentes. Esto permitió identificar áreas específicas que presentaban un mayor nivel de riesgo fiscal.

B. Resultados y conclusiones

El análisis de los datos cualitativos de las autoevaluaciones de las oficinas de control interno, realizado mediante la combinación de la inteligencia artificial y la evaluación de expertos humanos, ha revelado una serie de aspectos que se consideran constituyen riesgo fiscal para la entidad estatal. Entre las principales observaciones identificadas, se destaca la distribución de los promedios de las calificaciones a las autoevaluaciones de las entidades analizadas por ámbito.

En este contexto, se observa que las entidades del orden nacional muestran tener sistemas de control interno más robustos, mientras que las entidades territoriales presentan promedios de calificaciones más bajos. Además, se evidencia que los departamentos administrativos y los ministerios exhiben sistemas de control interno más eficientes en comparación con las entidades cotizantes, tanto a nivel nacional como territorial. Estos resultados ofrecen

una perspectiva importante sobre las áreas de mejora necesarias en las entidades para fortalecer sus sistemas de control interno y mitigar los riesgos fiscales.

Tabla 4. Calificaciones a las autoevaluaciones de las entidades analizadas por ámbito

Ámbito	2020	2021	2022	Promedio tres años
Nacional - Departamentos administrativos	8,8	9,4	9,4	9,2
Nacional - Ministerios	8,8	8,8	9	8,9
Nacional - No cotizantes SEM	8,4	9	8,6	8,7
Nacional - Organismos de control	8,4	8,4	9,1	8,6
Nacional - Rama Judicial	8,2	8,7	8,9	8,6
Nacional - UAE sin personería jurídica	8,3	8,4	9	8,6
Nacional - Institutos científicos o tecnológicos	8,6	8,7	8,4	8,6
Territorial - Cotizantes ESP	8,7	8,3	8,5	8,5
Nacional - Otras entidades gobierno general	7,9	8,5	8,5	8,3
Territorial - No cotizantes SEM	8,1	8,2	8,3	8,2
Nacional - Superintendencias con personería jurídica	7,7	7,9	8,8	8,1
Nacional - Cotizantes otras empresas	8,2	8,1	8,1	8,1
Nacional - Otras entidades administración central	8,5	7,7	8,1	8,1
Territorial - Cotizantes SEM	7,9	7,6	8,3	7,9
Nacional - No cotizantes EICE	8	7,4	8,3	7,9
Nacional - UAE con personería jurídica	7,8	8,2	7,7	7,9
Nacional - Establecimientos públicos	7,6	7,8	7,6	7,7
Territorial - No cotizantes EICE	7,7	7,4	7,2	7,4
Territorial - No cotizantes ESE	7,3	7,5	7,4	7,4
Nacional - Cotizantes sociedades públicas	6,6	7,2	8,2	7,3
Territorial - Otras entidades gobierno general	6,9	7,5	7,6	7,3
Nacional - Cotizantes SEM	6,3	7,7	7,9	7,3
Nacional - No cotizantes ESP	7,3	7,3	7,3	7,3
Territorial - Establecimientos públicos	6,8	7,2	7,4	7,1

Territorial - No cotizantes otras empresas	6,6	7,1	7,4	7,0
Territorial - Gobernaciones	6,7	7	7,2	7,0
Territorial - Procesos especiales empresas	6,8	6,9	–	6,9
Territorial - No cotizantes ESP	5,8	7	7,1	6,6
Territorial - Alcaldías	5,5	6,2	6,5	6,1
Territorial - Cotizantes EICE	8,9	0	9	6,0
Nacional - Cotizantes ESP	3	3,3	3	3,1
Promedio	7,5	7,4	7,9	7,6

Las calificaciones cualitativas de las respuestas de autoevaluación de control interno que constituyen riesgo fiscal, han mantenido un comportamiento uniforme a lo largo del periodo evaluado (2020-2022). Esto se refleja en la tabla de estadísticas descriptivas promedio de tres años por ámbito, donde los datos muestran una distribución estrecha alrededor de la media. La curtosis mayor que 1, un error estándar bajo y una desviación estándar proporcionalmente menor que la media, indican una uniformidad en las calificaciones. Este patrón sugiere que las calificaciones cualitativas de las respuestas de autoevaluación del control interno son confiables y consistentes a lo largo del tiempo.

**Tabla 5. Estadísticas descriptivas
(promedio tres años por ámbito)**

Media	7,60376344
Error típico	0,20767201
Mediana	7,9
Moda	7,33333333
Desviación estándar	1,15626882
Varianza de la muestra	1,33695759
Curtosis	6,72538434
Coefficiente de asimetría	-2,0387027
Rango	6,1

Mínimo	3,1
Máximo	9,2
Cuenta	31

Respecto a los parámetros que pertenecen a la autoevaluación y que se considera constituyen riesgo fiscal, se puede apreciar las siguientes calificaciones otorgadas por la inteligencia artificial.

Tabla 6. Calificaciones dadas por la IA

2020	2021	2022	Promedio	Descripción
6,7	7,0	7,1	6,9	¿Se ha implementado una política o instrumento (directriz, procedimiento, guía o lineamiento) sobre la identificación de los bienes físicos en forma individualizada dentro del proceso contable de la entidad?
6,5	6,6	7,0	6,7	¿Se verifica la individualización de los bienes físicos?
6,4	6,6	7,1	6,7	Se cuenta con una directriz, guía o procedimiento para realizar las conciliaciones de las partidas más relevantes, ¿a fin de lograr una adecuada identificación y medición?
6,2	6,5	6,9	6,6	¿Se verifica la aplicación de estas directrices, guías o procedimientos?
6,0	6,8	6,8	6,5	¿La entidad tiene implementadas directrices, procedimientos, guías o lineamientos para realizar periódicamente inventarios y cruces de información, que le permitan verificar la existencia de activos y pasivos?
6,3	6,6	6,8	6,6	¿Se cumple con estas directrices, procedimientos, guías o lineamientos?
7,3	7,9	7,8	7,7	Los derechos y obligaciones se encuentran debidamente individualizados en la contabilidad, bien sea por el área contable, ¿o bien por otras dependencias?

7,7	8,4	8,0	8,0	¿Se llevan registros individualizados de los hechos económicos ocurridos en la entidad?
8,1	8,4	8,6	8,4	¿Los hechos económicos registrados están respaldados en documentos soporte idóneos?

Se puede concluir que, a nivel nacional, las entidades tienen menor inclinación para implementar directrices, procedimientos, guías o lineamientos que permitan realizar periódicamente inventarios y cruces de información. Sin embargo, en sentido contrario, las entidades evaluadas muestran una mayor propensión a respaldar los hechos económicos con documentos soporte idóneos.

En cuanto a la revisión detallada de las entidades cuyas calificaciones en las evaluaciones de control interno, que para el grupo de estudio constituyen riesgo fiscal, se destacan las que se muestran en la Tabla 7. Estas entidades han mantenido un promedio de calificación durante los últimos tres años que está por debajo de la distribución normal, lo que las sitúa en el top diez de las entidades peor calificadas por sus respuestas.

Tabla 7. Entidades peor evaluadas

Entidad del orden nacional	Promedio tres años
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar	0
ESP Gestión Energética S. A.	0,1
ESP XM Compañía de Expertos en Mercados S. A.	0,5
Cenit Transporte y Logística de Hidrocarburos SAS	1,2
Internexa S. A.	1,3
Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo	1,8
Isa Intercolombia S. A. ESP	2,1
Financiera de Desarrollo Territorial S. A.	3,6
Interconexión Eléctrica S. A.	3,6
UAE de la Aeronáutica Civil	4,0
Departamento del Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina	0,0
Providencia	0,4
Caramanta	0,6
San Pedro - Sucre	0,7

Chiriguaná	0,7
Valencia	0,8
Concordia - Antioquia	0,8
Universidad Francisco de Paula Santander	0,9
Cotorra	1,0
Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación	1,0

Las entidades que han obtenido una calificación superior al promedio se presentan a continuación, distinguiendo entre nacionales y territoriales. Este es el top diez de las entidades mejor evaluadas por sus respuestas de autoevaluación de control interno:

Tabla 8. Entidades mejor evaluadas

Entidad del orden territorial	Calificación
Emtelco SAS	9,7
ESP Aguas de San Andrés S. A.	9,7
UNE EPM Telecomunicaciones S. A.	9,7
El Paso	9,6
ESP Colombia Móvil S. A.	9,6
Girón	9,4
ESE Pasto Salud	9,4
Transcaribe S. A.	9,4
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS	9,3
Fondo de Valorización del Municipio de Medellín	9,3

Es relevante destacar que este es un ejercicio preliminar y existe la posibilidad de que las calificaciones proporcionadas por el algoritmo GPT-3.5 no estén completamente alineadas con el análisis humano. Sin embargo, es importante señalar que se analizaron 12.780 respuestas en un período de cuatro horas, lo que destaca la eficiencia y rapidez del proceso automatizado. Cabe mencionar que el juicio humano puede aportar matices y contextos específicos que podrían complementar la evaluación automatizada.

X. ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS FISCALES Y FALLOS CON RESPONSABILIDAD FISCAL PROFERIDOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

En la hipótesis 8 de este estudio, se contempló que la falta de métodos de prevención de riesgos fiscales en las entidades estatales y en los particulares que administran recursos públicos propicia la ocurrencia de daño al patrimonio público, evidenciado por la presencia constante de hallazgos y fallos con responsabilidad fiscal. Como un tercer componente de la línea base de estudio, se analizarán los hallazgos fiscales y los fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General. Esto permitirá determinar si la identificación de riesgos fiscales y las acciones de control son efectivas para evitar la pérdida del patrimonio público.

A. Hallazgos fiscales - vigencias 2021 y 2022

Se presenta a continuación un análisis de los hallazgos fiscales con base en la rendición de cuentas de las vigencias 2021 y 2022, destacando los sectores con las mayores y menores cuantías¹²⁹.

– Vigencia 2021

Durante esta vigencia se reportaron 991 hallazgos fiscales por un valor de \$2.323.754.128.565. Los sectores que representan una mayor proporción según la cuantía son:

1. Salud y protección social
2. Justicia y seguridad
3. Comercio, industria y turismo
4. Minas y energía, trabajo

¹²⁹ Cabe mencionar que el ítem “Otro” no fue considerado, ya que no es posible determinar a qué sector corresponde la información.

Estos representan un 52,59% (\$1.222.057.431.184) del total de la cuantía de los hallazgos fiscales.

Por otro lado, los que tiene un menor peso son los sectores de:

1. Corporación de elección popular
2. Educación
3. Central
4. Inclusión social y reconciliación
5. Organismo de control (Superintendencia de Notariado y Registro)

Estos representan el 0,79% (\$18.371.839.091) del total de los hallazgos fiscales.

– Vigencia 2022

Durante esta vigencia se reportaron 1.004 hallazgos fiscales por un valor de \$1.489.035.913.120.

Los sectores que representan una mayor proporción según su cuantía son:

1. Salud y protección social
2. Defensa
3. Trabajo
4. Servicios públicos
5. Transporte

Estos representan un 29,41% (\$437.899.035.430) del total de la cuantía de los hallazgos fiscales.

Por otro lado, los que tienen una menor representación son los sectores:

1. Vivienda
2. Cultura
3. Deporte y recreación
4. Educación
5. Central

Estos representan el 2,70% (\$40.152.916.759) de la cuantía total de los hallazgos fiscales.

Tabla 9. Número de hallazgos y cuantía por sector - 2021

Sector	Hallazgos fiscales	Cuantía hallazgos fiscales
Otro	402	\$850.889.304.712
Salud y protección social	103	\$614.414.163.441
Justicia y seguridad	40	\$276.275.678.764
Comercio, industria y turismo	83	\$156.468.195.284
Minas y energía	28	\$113.196.710.001
Trabajo	78	\$61.702.683.694
Transporte	25	\$61.106.547.731
Defensa	30	\$54.430.038.189
Servicios públicos (agua potable, saneamiento básico, telefonía)	41	\$41.812.539.386
Agricultura y desarrollo rural	30	\$34.024.007.020
Vivienda	42	\$18.929.767.055
Ambiente y desarrollo sostenible	32	\$14.273.031.427
Hacienda	6	\$7.859.622.770
Corporación de elección popular	1	\$6.771.395.187
Educación	16	\$6.242.717.735
Central	9	\$3.373.582.819
Inclusión social y reconciliación	24	\$1.612.033.423
Organismo de control	1	\$372.109.927
Total general	991	\$2.323.754.128.565

Tabla 10. Número de hallazgos y cuantía por sector – 2022

Sector	Hallazgos fiscales	Cuantía hallazgos fiscales
Otro	271	\$822.846.322.729
Salud y protección social	135	\$132.760.002.969
Defensa	33	\$101.183.874.410
Trabajo	89	\$84.535.185.173
Servicios públicos (agua potable, saneamiento básico, telefonía)	97	\$68.172.755.527
Transporte	29	\$51.247.217.351
Hacienda	20	\$49.496.215.188
Justicia y seguridad	56	\$38.918.240.537
Inclusión social y reconciliación	61	\$35.819.543.431
Comercio, industria y turismo	55	\$19.783.601.587
Agricultura y desarrollo rural	30	\$17.174.773.544
Minas y energía	8	\$13.796.947.546
Ambiente y desarrollo sostenible	26	\$13.148.316.369
Vivienda	13	\$12.589.486.112
Cultura	8	\$10.468.061.475
Deporte y recreación	12	\$6.959.396.983
Educación	54	\$5.970.723.230
Central	7	\$4.165.248.959
Total general	1.004	\$1489.035.913.120

– Fallos con responsabilidad fiscal

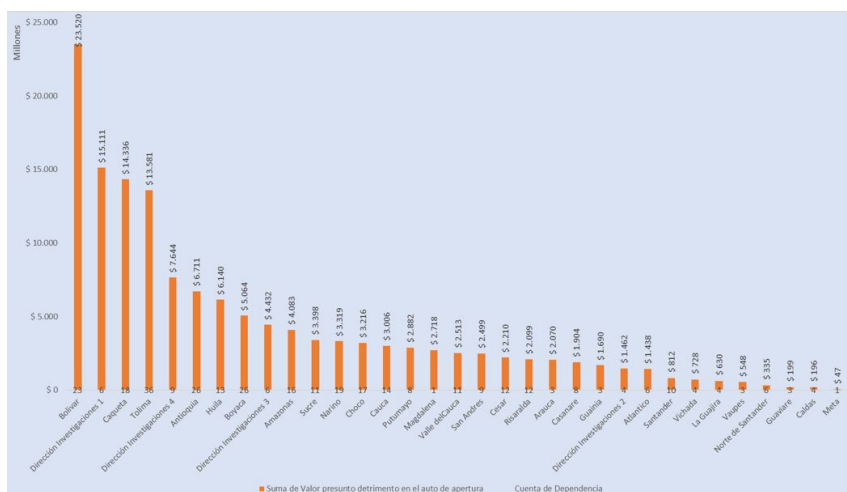
Vigencia 2021 Durante el 2021 la Contraloría General de la República emitió 352 fallos con responsabilidad –proceso ordinario– en firme por \$140.541.616.143¹³⁰.

130 En 2021 se emitió fallo con responsabilidad fiscal de Hidroituango por 4,3 billones de pesos, cifra que para este análisis no se ha tenido en cuenta.

El análisis cuantitativo de fallos refleja que, para esta vigencia, Bolívar es el departamento que tiene mayor monto de fallos con responsabilidad fiscal \$23.520.233.664, y es también el que mayor número de fallos tiene con 23; seguido por el Caquetá con 18 fallos por \$14.33.6128.924 y por el departamento del Tolima, con 36 fallos con responsabilidad por un monto de \$13.580.814.734.

Por su parte, las cuatro direcciones de investigaciones emitieron durante el 2021 25 fallos por \$13.580.814.734.

Gráfico 32. Entes territoriales con presunto detrimento (año 2021)



- Vigencia 2022

Durante el 2022 la Contraloría General de la República emitió 414 fallos con responsabilidad –proceso ordinario– en firme por \$629.268.313.719.

El análisis cuantitativo de fallos refleja que para esta vigencia Caquetá es el departamento que tiene mayor monto de fallos con responsabilidad fiscal por valor de \$15.070.822.884; seguido por Cesar y Bolívar, por \$12.729.959.660 y \$12.211.167.993 respecti-

vamente. Por número de fallos, el primer lugar lo tiene el departamento de Bolívar con 34 fallos en firme, seguido por Tolima con 28 fallos y Antioquia con 27.

Por su parte, el nivel central durante el 2022 emitió 52 fallos con responsabilidad fiscal, por \$501.504.460.663.

Gráfico 33. Entes territoriales con presunto detrimento (año 2022)



B. Análisis de las brechas entre conceptos del control interno contable Contaduría General de la Nación –CGN– y Contraloría General de la República –CGR–

Una de las principales inquietudes de la Comisión Legal de Cuentas en Colombia, son las brechas que se presentan entre los conceptos de control interno emitidos por la CGR y los emitidos por la Contaduría General de la Nación.

Para el primer semestre del 2023, en donde se realizaron auditorías financieras a la vigencia 2022 se observaron divergencias entre los conceptos para las siguientes entidades del orden nacional así:

Tabla 11. Entidades con divergencias entre conceptos

Sector	Entidad	Incorrecciones en millones	Concepto CI CGR		Concepto CI CGN	
Agropecuario	Ministerio de Agricultura	253.639,8	1	Ineficiente	5	Eficiente
Agropecuario	ICA	10.178,6	1	Ineficiente	4,83	Eficiente
Comercio	PA FONTUR	67.689,9	1	Ineficiente	4,97	Eficiente
Defensa	Unidad Nacional de Protección	36.000,0	1	Ineficiente	5	Eficiente
Infraestructura	Aerocivil	165.559,0	1	Ineficiente	4,26	Eficiente
Infraestructura	INVÍAS	51.514,2	1	Ineficiente	4,25	Eficiente
Infraestructura	Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres	1,195.743,7	1	Ineficiente	4,91	Eficiente
Infraestructura	Fondo Adaptación	104.439,7	1	Ineficiente	4,46	Eficiente
Justicia	INPEC	131.829,3	1	Ineficiente	4,51	Eficiente
Justicia	FRISCO	90.548,2	1	Ineficiente	4,6	Eficiente
Medio ambiente	CAR Cundinamarca	19.382,8	1	Ineficiente	4,87	Eficiente
Tecnologías	Fondo Único de Tecnologías de la Información	28.439,1	1	Ineficiente	4,81	Eficiente
Vivienda	FONVIVIENDA	33.895,9	1	Ineficiente	4,99	Eficiente
Comercio	EmTerritorio	3.448,8	2	Con deficiencias	4,89	Eficiente
Justicia	Sociedad de Activos Especiales	241.406,5	2	Con deficiencias	4,67	Eficiente
Tecnologías	Sociedad de Televisión de las Islas - Teleislas	4.859,6	2	Con deficiencias	5	Eficiente
Comercio	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo	124.936,4	2	Con deficiencias	4,97	Eficiente
Defensa	Ministerio de Defensa consolidado	543.530,4	2	Con deficiencias	4,74	Eficiente
Defensa	Caja de Retiro de las Fuerzas Militares	596.128,9	2	Con deficiencias	4,68	Eficiente

Defensa	Ministerio del Interior	1.133.016,5	2	Con deficiencias	4,86	Eficiente
Educación	INFOTEP San Juan del Cesar	19.269,4	2	Con deficiencias	5	Eficiente
Gestión pública	Registraduría Nacional del Estado Civil	87.645,3	2	Con deficiencias	4,98	Eficiente
Gestión pública	UAE de la DIAN - pagadora	145.542,1	2	Con deficiencias	4,62	Eficiente
Gestión pública	DIAN - recaudadora	514.891,6	2	Con deficiencias	4,26	Eficiente
Infraestructura	Ministerio de Transporte	114.848,1	2	Con deficiencias	4,93	Eficiente
Infraestructura	ANI	75.221,8	2	Con deficiencias	4,83	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Alto Magdalena	2.618,7	2	Con deficiencias	5	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Magdalena	5.632,9	2	Con deficiencias	4,94	Eficiente
Medio ambiente	CAR de Risaralda	4.076,7	2	Con deficiencias	4,92	Eficiente
Medio ambiente	CAR de la Frontera Nororiental - CORPONOR	5.262,6	2	Con deficiencias	4,94	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Tolima	11.754,0	2	Con deficiencias	4,66	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Atlántico	1.081,4	2	Con deficiencias	4,81	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Valle del Cauca	1.743.245,4	2	Con deficiencias	5	Eficiente
Medio ambiente	Parques Nacionales Naturales de Colombia	15.266,1	2	Con deficiencias	4,25	Eficiente
Trabajo	PA FONPRECON - vejez	59.390,3	2	Con deficiencias	4,93	Eficiente
Trabajo	UGPP	28.806,3	2	Con deficiencias	4,96	Eficiente

Fuente: Elaboración propia, datos auditorías financieras CGR y calificaciones evaluación control interno contable CGN.

De acuerdo con el análisis efectuado, algunas de las razones por las que se podrían presentar estas brechas son:

- *Diferencias en las metodologías aplicadas por la CGR y la CGN*

La CGN diseñó un procedimiento plasmado en la Resolución 193 de 2016¹³¹ con el objetivo de evaluar el cumplimiento en los estados financieros de las características fundamentales de relevancia y representación fiel, tal como se establece en los marcos conceptuales incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución mencionada establece que los jefes de control interno tienen la responsabilidad de evaluar de manera continua la existencia, el grado de implementación y la efectividad del control interno contable para prevenir y neutralizar el riesgo asociado a la gestión contable. La CGN ha identificado, para las entidades, factores de riesgo vinculados al marco normativo contable, las distintas etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo contable. Así mismo, ha determinado los elementos y acciones de control interno necesarios para gestionar los riesgos contables, abarcando áreas como políticas contables, políticas de operación, reconocimiento, clasificación, medición inicial, registro de los hechos económicos y presentación de estados financieros y sus notas.

Las entidades deben elaborar un informe anual de evaluación del control interno contable utilizando un formulario que sigue una metodología específica. Este formulario incluye la valoración cuantitativa de 32 criterios de control, midiendo la existencia y efectividad con opciones de calificación como “Sí”, “Parcialmente” y “No”. Cada una de estas opciones tiene una valoración específica dentro del formulario.

131 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 193 de 5 de mayo de 2016, “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, *Diario Oficial* n.º 49.871, de 12 de mayo de 2016, disponible en [https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_contaduria_0193_2016.htm].

Tabla 12. Valores Ex y Ef

Existencia (Ex)		Efectividad (Ef)	
Respuesta	Valor	Respuesta	Valor
Sí	0,3	Sí	0,7
Parcialmente	0,18	Parcialmente	0,42
No	0,06	No	0,14

Cada criterio de control tiene un valor total de 1, distribuido entre la pregunta que verifica la existencia del control (Ex) con un 30%, y las preguntas que evalúan la efectividad del control (Ef) con el 70% restante. Al completar el cuestionario, se suma el puntaje total y se divide entre el número total de criterios. El porcentaje resultante se multiplica por cinco, generando una calificación que varía entre 1 y 5. Esta calificación refleja el grado de cumplimiento y efectividad del control interno contable, interpretándose de la siguiente manera:

Tabla 13. Rangos de calificación del control interno contable

Rango de calificación	Calificación cualitativa
$1,0 \leq \text{calificación} < 3,0$	Deficiente
$3,0 \leq \text{calificación} < 4,0$	Adecuado
$4,0 \leq \text{calificación} \leq 5,0$	Eficiente

Además, es necesario respaldar cada respuesta con justificaciones proporcionadas por el evaluador. Para ello, se dispone de una columna de “Observaciones” donde se pueden señalar las razones que fundamentan la asignación de la calificación o hacer referencia a los documentos de respaldo correspondientes.

Por otro lado, el formulario contempla una evaluación cualitativa, en la cual las entidades describen de manera narrativa el análisis de las principales fortalezas y debilidades del control interno contable que se derivan de la valoración cuantitativa. También se aborda el progreso en relación con las recomendaciones emitidas

en evaluaciones anteriores, así como las sugerencias actuales proporcionadas por el jefe de Control Interno. Es importante destacar que esta sección no influye en la calificación final.

Por su parte, la CGR realiza las auditorías financieras dentro del marco de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadas Superiores ISSAI emitidas por la INTOSAI. La metodología se basa en la evaluación del conjunto completo de los estados financieros a través de la determinación de procesos claves, la identificación y valoración de los riesgos y controles y la aplicación de pruebas de auditoría sobre los controles, de detalle sobre las operaciones y transacciones o analíticas de información financiera y no financiera.

La CGR diseña procedimientos específicos dependiendo la confianza que generen los controles al aplicar pruebas iniciales y pruebas de recorrido a los procesos claves. La valoración de los riesgos la determina dependiendo del impacto y probabilidad de ocurrencia. Esta evaluación comprende la valoración del riesgo inherente, que surge intrínsecamente en las operaciones o procesos del sujeto de control y persiste independientemente de la auditoría de los estados financieros. Se determina la significancia del riesgo, considerando elementos como transacciones significativas, transacciones no rutinarias, intervención de la alta dirección, importancia de la intervención manual, dificultad en la implementación de controles y riesgos asociados a estimaciones contables sujetas a diversas interpretaciones.

Además, se analiza si el riesgo identificado constituye un riesgo significativo, teniendo en cuenta criterios tales como transacciones significativas, transacciones inusuales, intervención de la alta dirección, intervención manual significativa, transacciones difíciles de controlar y estimaciones contables sujetas a interpretaciones diversas.

La evaluación se extiende a la determinación de si el riesgo identificado representa un riesgo de fraude, lo que se describe como un acto intencionado que implica engaño con el propósito de obtener una ventaja injusta o ilegal. Se identifican factores de riesgo de fraude, como presiones o incentivos, racionalización y oportunidades, considerando cambios recientes en compensaciones, beneficios, metas y condiciones que propician el fraude.

Dentro de los objetivos de las auditorías financieras, la CGR incluye la evaluación de dos macroprocesos: gestión financiera y contable, y gestión presupuestal, contractual y del gasto. La valoración del diseño de control y de la efectividad de los controles se realiza a través de una matriz de riesgos y controles única que forma parte integral de los papeles de trabajo de los auditores. Por lo tanto, la calificación final del control interno está afectada tanto por la evaluación a los estados financieros, como por la evaluación del presupuesto de la entidad.

La evaluación del diseño del control se realiza en la fase de planeación de la auditoría, centrándose en su tipología con énfasis en la adecuación del control. Se analiza también la frecuencia, la segregación de las funciones, la documentación asociada y la categoría del control. Esta evaluación, con una ponderación del 20%, incide en la calificación global del sistema de control.

Gráfico 34. Evaluación del diseño de control interno



Lo anterior es concordante con lo exigido por las NIA, en relación con el riesgo de Control.

Al final de la fase de ejecución, la Contraloría realiza una evaluación de la efectividad de los controles, asignándoles una ponderación del 70%. La evaluación de la efectividad del control se basa en tres aspectos importantes, valorados con el siguiente peso:

- Si existe evidencia del uso del control, 20%
- Si se detectaron hallazgos materiales, 60%
- Si hay reincidencia de hallazgos detectados en la auditoría anterior, 20%

Con una ponderación del 10%, la CGR examina los resultados derivados de la evaluación de los componentes del control interno. Este último paso contribuye a obtener una visión integral de la eficacia y robustez del sistema de control interno implementado.

Por último, el concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno financiero resulta de:

- Evaluación del diseño de control propia de la fase de planeación, 20%.
- Valoración de los componentes del control interno al final de la auditoría, 10%.
- Efectividad del control interno financiero al final de la auditoría, 70%.

Gráfico 35. Concepto sobre calidad y eficiencia del control fiscal interno



Como se puede observar, la CGR en su evaluación tiene un enfoque centrado en los procesos, riesgos y controles afectando la calificación final principalmente por el impacto de los hallazgos detectados en el proceso auditor tanto contables como presupuestales, lo que genera una calificación más integral y real de las entidades.

La evaluación del control interno de la CGN, no tiene en cuenta directamente el impacto de los hallazgos encontrados por las oficinas de control interno contable, por cuanto sus calificaciones están condiciones a unas preguntas establecidas y solo tiene un enfoque contable del control interno, sin analizar o evaluar los procesos presupuestales de las entidades públicas.

Adicional a lo anterior, en las encuestas realizadas en el marco de este estudio se puede observar:

- Limitación de la independencia por parte de las oficinas de control interno al presentar los resultados reales de sus evaluaciones.
- Debilidad en la estructura de las oficinas de control interno respecto a la complejidad de cada entidad, por lo que no podrían ejecutar los trabajos con coberturas suficientes.

XI. RANKING DE CONTROL FISCAL INTERNO

Teniendo en cuenta que la Constitución Política, en el numeral 6 del artículo 268, establece como función del contralor general de la República la de “Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, en el presente estudio se consideró pertinente elaborar una propuesta de ranking como consecuencia de los diferentes aspectos que se tienen en cuenta al momento de realizar la auditoria en las entidades para emitir el mencionado concepto.

Como consecuencia de este estudio se presenta una propuesta de metodología y una evaluación preliminar que arrojó como resultado un ranking preliminar como prueba piloto de la aplicación de la metodología. Es de anotar que esta metodología se pondrá a consideración del señor contralor general de la República para su adopción como instrumento de medición del avance en la implementación del control fiscal interno en las entidades públicas.

A. Propuesta metodológica para elaborar un ranking que refleje el avance de la implementación del control fiscal interno en las entidades

El país ha avanzado de manera razonable en procura de que las entidades del orden nacional y territorial, así como los particulares que administran recursos públicos, establezcan mecanismos orientados a la prevención del daño al patrimonio público y encaminados a que el manejo de los recursos del Estado cumpla con los criterios de transparencia, eficiencia, eficacia, economía, efectividad, sostenibilidad ambiental e imparcialidad, orientados al cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

En este sentido, la Contraloría General de la República ha desarrollado el presente estudio mediante el cual se han identificado las causas por las que el Sistema de Control Fiscal Interno en Colombia ha sido calificado “con deficiencias” y por las que es constante la identificación de hallazgos y la declaratoria de responsabilidad fiscal.

Uno de los productos de este estudio, es la presente metodología para desarrollar el “ranking de control fiscal interno”, que, mediante la valoración de una serie criterios, permita clasificar las entidades en función del avance en la implementación del control fiscal interno.

1. Aspectos conceptuales y metodológicos

Un ranking, por definición, nos permite ordenar objetos o elementos de acuerdo con unos factores, criterios y una escala de ordenación, previamente definidos. Los rankings pueden ser contruidos utilizando una o más variables dependiendo de la naturaleza o complejidad del fenómeno a analizar, pero en todo caso se debe garantizar que se logre capturar el objetivo que se pretende medir y determinar las reglas de interpretación para definir que un resultado particular se considera positivo, neutro o negativo.

Cuando se construye un ranking utilizando varios indicadores o variables, se debe elaborar un índice compuesto que recoja las contribuciones de cada una de ellas en el objetivo a medir. Este “...

se logra cuando un conjunto de indicadores se compila en un solo índice en la base de un modelo subyacente. Idealmente, los indicadores compuestos deberían medir conceptos multidimensionales que no pueden ser captados por un solo indicador”¹³².

La elaboración de un ranking implica entonces determinar varios elementos:

1. *Las variables para considerar en el cálculo.* De acuerdo con el objetivo propuesto para la medición, se deben escoger las variables que guarden la mejor relación y tengan algún grado de correlación con el fenómeno a medir. Lo anterior implica tener, explícita o implícitamente, un modelo que justifique por qué esas variables escogidas deben ser incluidas en la construcción del índice.
2. *Los pesos relativos asociados a las variables escogidas.* Considerando el objetivo del *indicador compuesto* se debe realizar (mediante algún método que involucre la opinión de expertos, como puede ser el Método Delphi) la determinación de los criterios o indicadores que directamente van a entrar en el cálculo del indicador compuesto. Estos factores deben estar expresados en porcentajes y sumar 100% para garantizar la consistencia del cálculo que, además, puede estar compuesto por otras variables o indicadores los cuales se deben ponderar para calcular un único valor de los indicadores principales. Esta ponderación también es importante que se estime utilizando los métodos de grupo mencionados en el apartado anterior.
3. *Normalización de las variables o indicadores.* Teniendo en cuenta que pueden utilizarse tanto variables cualitativas como cuan-

132 ROBERTO HORTA, MICAELA CAMACHO, LUIS SILVEIRA y LUCÍA FERREIRA. “Metodologías de construcción de índices compuestos: aportes a partir del Índice de Potencial Competitivo Departamental para Uruguay”, *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, n.º 36, 2023, pp. 1 a 23, disponible en [<https://www.upo.es/revistas/index.php/RevMetCuant/article/view/6592/7465>].

titativas, y estas últimas pueden tener diferentes escalas de medición, es importante hacer un proceso de normalización de las variables, lo que permite construir una escala de medición uniforme para cada variable y poder realizar el proceso de consolidación final. Por ejemplo, si tenemos una variable cualitativa que tiene una escala de medición con cinco niveles, que van desde muy bajo hasta muy alto, se le podría asignar a cada escala un valor de 0 a 100 para poder hacer el proceso de consolidación. En este caso, a muy bajo se le puede asignar 0 puntos y a muy alto 100 puntos, si se determina que lo positivo es tener mayor puntaje y a los valores intermedios se les asignan puntajes proporcionales.

2. Propuesta de ranking de eficacia y/o eficiencia del control fiscal interno

Teniendo en cuenta que el objetivo de la medición es determinar y ranquear a las entidades públicas de acuerdo con la eficacia y eficiencia del Sistema de Control Fiscal Interno, y dado que el fenómeno es complejo en el sentido de que depende de varias variables, se propone un indicador sintético (que podríamos llamarlo Índice de Desempeño del Sistema de Control Fiscal Interno de las entidades) que recoja los resultados de las evaluaciones del control interno producto de los procesos de auditoría que adelanta la CGR y las combine con otras variables objetivas de resultados que son buenas *proxys* para determinar el estado actual de los Sistemas de Control Fiscal Interno y medir cuan efectivas son las líneas de defensa en la gestión de los recursos públicos.

Esta medición del indicador tendría varias ventajas y usos posibles:

1. Permite hacer una medición basada en evidencias (recogidas en el ejercicio del proceso auditor), a diferencia de los métodos de autoevaluación del control interno aplicados por las instituciones del Estado (DAFP y CGN), que están limitados por diversidad de sesgos de quienes realizan las autoevaluaciones.

2. Permite hacer comparaciones entre entidades (de aquí la importancia de realizar una correcta agrupación de entidades de acuerdo con factores como naturaleza de la entidad, tamaño) y servir de referente para las entidades en su objetivo de mejoramiento continuo del control fiscal interno.
3. El indicador puede interpretarse como un medidor del riesgo de las entidades en el uso de los recursos públicos, ya que permite evidenciar las debilidades del sistema de control interno a la hora de fungir como primer nivel de control fiscal. En este contexto este indicador serviría como un elemento a tener en cuenta en los procesos de planeación de la entidad, así como de los órganos de control.

3. Metodología del ranking

a. Definición de las variables: se proponen cuatro pilares que agrupan seis indicadores

Tabla 14. Definición de variables ranking

Pilar de resultados de auditoría	Proporción de los hallazgos en función del presupuesto
	Importancia relativa de los hallazgos fiscales
	Tendencia histórica del monto de los hallazgos fiscales
Pilar de fallos de responsabilidad fiscal	Tendencia histórica de los fallos de responsabilidad fiscal
Calificación control interno contable	Calificación control interno contable
Cumplimiento plan de mejoramiento	Cumplimiento del plan de mejoramiento

Fuente: Elaboración propia equipo CDEFP.

La escogencia de estos pilares e indicadores, responden a un enfoque equilibrado en el cual se incluyen criterios que consideren no solo mediciones directas sobre la calidad, eficacia y eficiencia de los controles de sistema de control interno, que se pueden considerar medios, sino además se miden los efectos mediante los hallazgos del control fiscal externo en desarrollo del control posterior.

El primer pilar recoge los efectos de la ineficacia de los controles medidos a través de la cantidad de hallazgos resultantes del proceso de auditoría. De esta manera, entre mayores sean los hallazgos fiscales de una entidad y se presenten patrones recurrentes en los mismos, menor es el grado de desempeño del Sistema de Control Fiscal Interno.

Este pilar tiene asociados tres indicadores, a saber:

1. *Proporción de los Hallazgos en Función del Presupuesto –HFP– (ponderado en 5%).* Este indicador da cuenta de la participación del monto de los hallazgos fiscales en pesos (\$), en el presupuesto vigente de la unidad sujeta de control. En el mismo sentido, el indicador permite apreciar el peso de los hallazgos de manera proporcional al tamaño de la entidad.

$$HFP = \frac{\text{Monto de hallazgos fiscales de la entidad } X_1}{\text{Apropiación vigente } X_1}$$

Se propone la siguiente escala:

Deciles	D ₁ sin hallazgos	D ₂	D ₃	D ₄	D ₅	D ₆	D ₇	D ₈	D ₉	D ₁₀
Puntaje	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10

Los deciles están integrados por grupos de cinco entidades ordenadas de mayor a menor en su proporción de hallazgos en función del presupuesto, a excepción del decil 10 que contiene ocho entidades.

2. *Importancia Relativa de los Hallazgos Fiscales –IRHF– (ponderado en 10%).* Este indicador evidencia la participación de los hallazgos fiscales en pesos (\$) por entidad, respecto al valor total de los hallazgos producto de las auditorías a todas las entidades. En este indicador entre mayor es su resultado, menor es el puntaje de desempeño del control fiscal interno de la entidad.

$$IRHF = \frac{\text{Monto de hallazgos fiscales de la entidad } X_1}{\sum \text{Hallazgos fiscales de todas las entidades}}$$

Se propone la siguiente escala:

Deciles	D ₁₀	D ₉	D ₈	D ₇	D ₆	D ₅	D ₄	D ₃	D ₂	D ₁ sin hallazgos
Puntaje	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100

3. *Tendencia Histórica del Monto de los Hallazgos Fiscales –THMHF– (ponderado en 5%).* Este indicador calcula el promedio simple del monto de los hallazgos fiscales de las dos vigencias inmediatamente anteriores a la vigencia analizada de una entidad, en comparación con el monto de los hallazgos fiscales del último año auditado. Con este indicador se pretende mostrar si la entidad en la última vigencia presentó una tendencia positiva en comparación con los dos últimos años. Si la entidad presenta un menor monto de hallazgos en la última vigencia respecto al promedio de los dos últimos períodos, mejora el indicador de eficacia y eficiencia del control fiscal interno.

$$THMHF = \frac{\text{Monto de hallazgos fiscales de la entidad } V_3}{\text{Promedio del monto de hallazgos de la entidad } V_{1,2}}$$

Se propone la siguiente escala:

Escala por 7	S ₁₀	S ₉	S ₈	S ₇	S ₆	S ₅	S ₄	S ₃	S ₂	S ₁ sin hallazgos
Puntaje	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100

En este indicador, se aplica el criterio de calificación dependiendo de los datos que se tienen como se puede apreciar a continuación.

XXX	OOX	XXO	OOO
Se presentaron fallos en las tres vigencias	No se presentaron hallazgos en 2020 y 2021 y sí se presentaron en 2022	Se presentaron hallazgos en 2020 y 2021 y no se presentaron en 2022	No se presentaron hallazgos o fallos en las tres vigencias
Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se asignó puntaje 100	Se asignó puntaje 100

El segundo pilar consiste en la Tendencia Histórica de los Fallos de Responsabilidad Fiscal –THFRF– (ponderado en 20%). Compuesto de un único indicador, mide la dimensión de los fallos de responsabilidad fiscal en pesos (\$) que se generan después de la afirmación de los hallazgos fiscales del proceso auditor. Pretende dar cuenta de la tendencia de la vigencia analizada, en comparación con las dos últimas vigencias de los fallos de responsabilidad fiscal emitidos. Si la entidad presenta un menor monto (\$) de responsabilidad fiscal en la última vigencia respecto al promedio del monto de los dos últimos períodos, se considera positivo. Es importante aclarar que los montos de los fallos de responsabilidad fiscal de las vigencias que se miden en este pilar pueden o no corresponder a hallazgos fiscales de procesos auditores de las vigencias objeto de análisis.

$$THFRF = \frac{\text{Monto de hallazgos fiscales de la entidad } V_3}{\text{Promedio del monto de hallazgos de la entidad } V_{1,2}}$$

Se propone la siguiente escala:

Deciles	D ₁₀	D ₉	D ₈	D ₇	D ₆	D ₅	D ₄	D ₃	D ₂	D ₁ sin hallazgos
Puntaje	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100

En este indicador, se aplica el criterio de calificación dependiendo de los datos que se tienen como se puede apreciar a continuación.

XXX	OOX	XXO	OOO
Se presentaron fallos en las tres vigencias	No se presentaron fallos en 2020 y 2021 y sí se presentaron en 2022	Se presentaron fallos en 2020 y 2021 y no se presentaron en 2022	No se presentaron fallos en las tres vigencias
Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se asignó puntaje 100	Se asignó puntaje 100

El tercer pilar es Clasificación Control Interno Contable (ponderado en 40%). Compuesto de un único indicador, recoge los resultados de la evaluación de los componentes del diseño y de la efectividad de los elementos del control interno de la entidad en el ejercicio del proceso auditor. Este indicador se calcula y se interpreta de acuerdo con la correlación de variables basadas en criterios establecidos en las metodologías del manual auditoría financiera y de cumplimiento adoptadas por la CGR.

Se propone la siguiente escala:

Calificación CGR	1,0	1,5	2,0	2,5	3,0
Puntaje ranking	100	75	50	25	0

El cuarto pilar es el cumplimiento del plan de mejoramiento (ponderado en 20%). Compuesto de un único indicador, calcula el número de acciones efectivas del plan de mejoramiento, respecto al total de acciones formuladas por la Contraloría. Mide el grado de cumplimiento del plan de mejoramiento suscrito por la entidad en el marco del proceso auditor. Este se divide en deciles, brindando una mejor puntuación a entidades que han cumplido con las acciones de mejora planteadas por la Contraloría en la última vigencia.

Se propone la siguiente escala:

Deciles	D ₁ sin acciones	D ₂	D ₃	D ₄	D ₅	D ₆	D ₇	D ₈	D ₉	D ₁₀
Puntaje	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100

– *Consideraciones para evaluar los pilares*

- La cantidad de entidades del ranking varía por indicador, debido a que el número de datos no es el mismo para todas las variables. El número final de entidades se definió en la formulación teniendo en cuenta las variables totales en común, lo que arrojó 100 entidades rankeadas.
- Para hacer escalas comparables se definió una metodología de puntaje por deciles, con el fin de identificar tendencias y patrones, se definió como horizonte los datos de los años 2020, 2021 y 2022. No obstante debido a la imposibilidad de hacer operaciones aritméticas con ausencia de datos (monto cero en alguna vigencia o todas) en fracciones, para los indicadores que miden la tendencia histórica de hallazgos fiscales y tendencia histórica de fallos de responsabilidad fiscal, se consideraron cuatro escenarios probables integrados por las tres vigencias objeto de estudio para cada pilar, cuya agrupación es útil además para identificar el comportamiento de los indicadores de las entidades, en los que el escenario “X” se trata de la existencia de un dato y el escenario “O” de la ausencia del respectivo dato, de la siguiente manera:

XXX	OOX	XXO	OOO
Se presentaron hallazgos o fallos en las tres vigencias	No se presentaron hallazgos o fallos en 2020 y 2021 y sí se presentaron en 2022	Se presentaron hallazgos o fallos en 2020 y 2021 y no se presentaron en 2022	No se presentaron hallazgos o fallos en las tres vigencias
Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se distribuyó el puntaje en 10 deciles	Se asignó puntaje 100	Se asignó puntaje 100

- c. Los pilares escogidos dependen en su totalidad de información generada en la CGR resultantes del proceso de control y de responsabilidad fiscal.

– Determinación de la ponderación de los pilares e indicadores

La siguiente tabla resume los pilares, los indicadores, los pesos relativos para calcular el puntaje final y la interpretación para determinar el ranking:

Tabla 15. Cálculo e interpretación para determinar ranking

20% Pilar de resultados de auditoría	
Proporción de los hallazgos en función del presupuesto	Monto de los hallazgos fiscales de la entidad x1 / Apropiación vigente
	División ascendente por deciles
	Calificación = $N \times \# \text{ Decil}$
	N = rango de distribución de deciles
	A mayor # de decil, mejor puntaje. Entidades sin hallazgos obtienen la mejor puntuación.
Importancia relativa de los hallazgos fiscales	Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: $\text{Puntaje} * (\text{subponderación del pilar}) / 100$
	Monto de los hallazgos fiscales de la entidad x1 / Sumatoria de los hallazgos fiscales de todas las entidades en la última vigencia
	Distribución por deciles, ordenados de mayor a menor monto de hallazgos, aquellas entidades con menores hallazgos, obtienen mayor puntuación.
	Entidades sin hallazgos obtienen la mejor puntuación posible. Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: $\text{Puntaje} \times (\text{subponderación del pilar}) / 100$

Tendencia histórica del monto de los hallazgos fiscales	Monto de los hallazgos fiscales de la vigencia donde se mide el indicador / Promedio simple del monto de los hallazgos fiscales de los dos años inmediatamente anteriores a la vigencia en que se mide el indicador
	En las tres vigencias se observaron cuatro escenarios: E1: Datos de hallazgos en las tres vigencias, se aplica la formula planteada y el puntaje se distribuye por deciles. E2: Datos de hallazgos en las dos primeras vigencias y no hallazgos en la última, automáticamente la entidad asigna el mejor puntaje. E3: Sin hallazgos en las dos primeras vigencias, pero si hallazgos en la última, se distribuye por deciles. E4: Sin hallazgos en ninguna de las tres vigencias, automáticamente se asigna el mejor puntaje.
	Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: Puntaje x (subponderación del pilar) / 100
	20% Pilar de fallos de responsabilidad fiscal
Tendencia histórica de los fallos de responsabilidad fiscal	Monto de los fallos de responsabilidad fiscal de la vigencia donde se mide el indicador / Promedio simple del monto de los fallos de responsabilidad fiscal de los dos años inmediatamente anteriores a la vigencia en que se mide el indicador
	En las tres vigencias se observaron cuatro escenarios: E1: Datos de fallos fiscales en las tres vigencias, se aplica la formula planteada y el puntaje se distribuye por deciles. E2: Datos de fallos fiscales en las dos primeras vigencias y no hallazgos en la última, automáticamente la entidad asigna el mejor puntaje. E3: Sin fallos fiscales en las dos primeras vigencias, pero si hallazgos en la última, se distribuye por deciles. E4: Sin fallos fiscales en ninguna de las tres vigencias, automáticamente se asigna el mejor puntaje a cada decil se le asigna un puntaje.
	Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: Puntaje x (ponderación del pilar) / 100

40% Calificación control interno contable	
Calificación control interno contable	Calificación del control interno contable se distribuye en los siguientes rangos: 1 - 1,5 = eficiente 1,6 - 2 = con deficiencias 2,1 - 3 = ineficiente
	La distribución de puntajes es de 0 – 100 de la siguiente forma: 1 = 100 puntos 1,5 = 75 puntos 2 = 50 puntos 2,5 = 25 puntos 3,0 = 0 puntos
	Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: Puntaje x (ponderación del pilar) / 100
20% Cumplimiento plan de mejoramiento	
Cumplimiento del plan de mejoramiento	Acciones efectivas del plan de mejoramiento / Total Total de acciones evaluadas por la contraloría
	El puntaje se distribuye por deciles
	Los puntajes se normalizan con la siguiente fórmula: Puntaje x (ponderación del pilar) / 100

XII. CONCLUSIONES

Una vez culminado el estudio, se logró identificar un proceso secuencial, lógico y coherente, desarrollado a partir de la expedición de la Constitución de 1991, en cual se ha clarificado el papel que debe desempeñar el Sistema de Control Interno, frente a la vigilancia preventiva de los recursos públicos con el objetivo de evitar su dilapidación. Tal y como lo explicó la Corte Constitucional en 1991, al Sistema de Control Fiscal se le modifica su esquema y pasa de realizar un control previo de la ejecución del gasto a un control posterior, el cual se ejerce una vez los actos de ejecución se han consumado.

No obstante, con esta modificación de esquema, el control previo sobre los recursos públicos no desapareció; por el contrario, a

partir de esa reforma, se estableció que dicho control debe ser ejercido por el sistema de control interno.

También precisó la Corte Constitucional que ese control previo a la ejecución de recursos, ejercido por el sistema de control interno, se concibe como un control de primer nivel que debe realizarse de manera articulada con el control de segundo nivel ejercido por las contralorías.

El tercer aspecto que ha explicado la Corte es que el marco de esa articulación entre el primer y el segundo nivel, la Contraloría conceptúa sobre la calidad y eficiencia con la cual el primer nivel ejerce su función de control preventivo de los recursos públicos.

Los anteriores elementos dogmáticos sobre el primer y segundo nivel de la vigilancia de los recursos públicos, dieron origen a que el Acto Legislativo 04 de 2019¹³³ estableciera un esquema articulado de vigilancia de recursos, entre la vigilancia concomitante y preventiva a cargo de la Contraloría, con el control previo preventivo que debe ejercer el control interno.

No obstante, las precisiones realizadas por la Corte Constitucional, el mandato de la reforma constitucional de 1991 que ordenó la articulación y la expedición de la Resolución REG-EJE-0080-2020, modificada por la REG-EJE-0113-2022 que definió el “control fiscal interno”, aún no se ha logrado una reorientación del rol del sistema de control interno para que apoye la vigilancia previa de los recursos públicos y se disminuya ostensiblemente los casos en los cuales se realiza un apoderamiento indebido de las arcas públicas por parte de servidores públicos y particulares.

Consideramos que no han sido suficientes las reformas constitucionales, ni las sentencias de la Corte Constitucional, ni los lineamientos impartidos por la Contraloría, motivo por el cual se deben adelantar otras estrategias que enumeraremos a continuación.

133 Acto Legislativo 04 de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, cit.

XIII. RECOMENDACIONES

1. Realizar modificaciones mediante un proyecto de ley a la normatividad vigente en materia de control interno, teniendo como objetivo principal definir y establecer claramente los mecanismos y la naturaleza de la articulación entre el control interno y la vigilancia preventiva de los recursos públicos. Buscando delinear de manera precisa las responsabilidades y funciones de cada nivel de control, promoviendo una coordinación eficiente que contribuya a la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos. La normativa detallará los procesos, procedimientos y protocolos necesarios para garantizar una vigilancia integral y sinérgica que minimice los riesgos de dilapidación y asegure la correcta utilización de los recursos del Estado.

Se sugiere incluir modificaciones así:

- Se busca fortalecer y clarificar sus funciones para garantizar una gestión eficiente y transparente de los recursos estatales, mediante a modificación de la Ley 87 de 1993, “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones”, precisando el rol del sistema de control interno como primer nivel preventivo de los recursos públicos.
- Así mismo, se propone la modificación del artículo 18 de la Ley 142 de 1994. Esta modificación tiene la finalidad de definir de manera más específica y detallada la evaluación del control fiscal interno, en consonancia con la facultad otorgada por el artículo 268, numeral 6 de la Constitución Política. Se pretende establecer parámetros y criterios que permitan una evaluación más efectiva del desempeño del control fiscal interno en las entidades y organismos del Estado.

Además, se sugiere que el proyecto de ley aborde la necesidad de definir claramente la articulación del control interno y la vigilan-

cia preventiva de los recursos públicos. Se proponen disposiciones específicas que indiquen cómo estos dos niveles de control deben coordinarse y colaborar de manera efectiva, contribuyendo así a una supervisión integral y eficiente de los recursos públicos y a la prevención de posibles riesgos fiscales.

2. Proponer al Departamento Administrativo de la Función Pública la modificación del tercer componente del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG–, conocido como Evaluación. La modificación busca incorporar aspectos específicos que permitan al Gobierno Nacional realizar una autoevaluación detallada sobre el avance del sistema de control interno en el desempeño de su papel como primer nivel de vigilancia de los recursos públicos. Esta medida tiene como objetivo mejorar la transparencia y eficacia en el cumplimiento de las funciones de control interno, garantizando un seguimiento más preciso del sistema y su impacto en la gestión de los recursos estatales. Incorporando una estrategia que promueva la aplicación sistemática del manual de riesgos fiscales por parte de las oficinas de control interno.

Esta estrategia busca fortalecer las acciones preventivas y contundentes de las oficinas de control interno para evitar la materialización de riesgos que puedan resultar en la pérdida de recursos públicos. La propuesta tiene como fin optimizar la gestión y planificación, asegurando la eficiencia y transparencia en el manejo de los recursos estatales.

Esta modificación debería incorporar aspectos que posibiliten que el Gobierno Nacional realice una autoevaluación respecto al avance del sistema de control interno en el desempeño de su papel como primer nivel de vigilancia de los recursos públicos.

3. Establecer una colaboración mediante con el Departamento Administrativo de la Función Pública, con el propósito de llevar a cabo acciones conjuntas y sostenidas dirigidas a desarrollar instrumentos que faciliten el control articulado y preventivo de los recursos públicos y el fortalecimiento de las capacidades institucionales de las entidades, los jefes de Control Interno y/o quien realice sus

veces, los jefes de las Oficinas de Planeación y de quienes administran recursos públicos.

4. Proponer al Gobierno Nacional la implementación de estrategias que faculten a los actores de la primera, segunda y tercera línea de defensa para ejercer un control preventivo, con el fin de mitigar la materialización de riesgos y la pérdida de recursos públicos, que contengan:

- *Capacitación continua*: Implementar programas de capacitación continua para los funcionarios encargados del control interno, con énfasis en la identificación y prevención de riesgos fiscales.
- *Desarrollo de manuales*: Elaborar manuales detallados sobre la identificación y gestión de riesgos fiscales, proporcionando orientación práctica y ejemplos específicos.
- *Promoción de buenas prácticas*: Fomentar la promoción y aplicación de buenas prácticas en el diseño e implementación de sistemas de control interno.
- *Revisión periódica del MIPG*: Realizar revisiones periódicas del Modelo Integrado de Planeación y Gestión –MIPG– para asegurar su alineación con los objetivos de prevención de riesgos fiscales.
- *Establecer indicadores de desempeño*: Definir indicadores de desempeño específicos relacionados con la prevención de riesgos fiscales y evaluar regularmente el progreso.
- *Incentivos*: Implementar sistemas de incentivos para las entidades y particulares que demuestren buenas prácticas en la prevención del riesgo fiscal.
- *Fortalecimiento de auditorías internas*: Reforzar las capacidades de las auditorías internas para que desempeñen un papel más proactivo en la identificación y prevención de riesgos fiscales.

- *Transparencia y rendición de cuentas:* Fomentar la transparencia y la rendición de cuentas en todas las entidades, facilitando el acceso a información sobre los procesos de control interno y los resultados de las evaluaciones.
- *Promoción de la cultura de control interno:* Desarrollar campañas de sensibilización y promoción de una cultura organizacional que valore y promueva el control interno y la prevención de riesgos fiscales.
- *Evaluación externa:* Considerar la posibilidad de evaluaciones externas periódicas para garantizar la objetividad y eficacia del sistema de control interno.

5. Para fortalecer la Secretaría de Transparencia, que juega un papel crucial en la prevención de riesgos fiscales y la promoción de buenas prácticas, se sugiere:

- *Fortalecimiento normativo:* Revisar y fortalecer la normativa relacionada con la transparencia, ética y rendición de cuentas, asegurándose de que esté alineada con estándares internacionales y las mejores prácticas.
- *Desarrollo de guías y protocolos:* Elaborar guías y protocolos específicos para la identificación, prevención y gestión de riesgos fiscales, proporcionando orientación detallada a las entidades y particulares.
- *Programas de capacitación:* Implementar programas de capacitación para funcionarios públicos y actores privados sobre ética, transparencia, prevención de la corrupción y buenas prácticas en la gestión de recursos públicos.
- *Campañas de concientización:* Diseñar y ejecutar campañas de concientización dirigidas a la ciudadanía y a los entes públicos y privados, destacando la importancia de la transparencia y la prevención de riesgos fiscales.

- *Evaluaciones periódicas*: Realizar evaluaciones periódicas de la efectividad de los mecanismos de transparencia, identificando áreas de mejora y ajustando las estrategias según sea necesario.
- *Portal de transparencia*: Mejorar y mantener un portal de transparencia robusto que proporcione acceso fácil a información relevante sobre la gestión de recursos públicos, contratos, licitaciones y demás datos de interés.
- *Canal de denuncias*: Implementar y promover un canal de denuncias seguro y confidencial para que los ciudadanos y los funcionarios puedan informar sobre posibles casos de corrupción o irregularidades.
- *Coordinación interinstitucional*: Establecer y fortalecer la coordinación con otras entidades gubernamentales, organismos de control y organizaciones de la sociedad civil para potenciar los esfuerzos en materia de transparencia.
- *Innovación tecnológica*: Adoptar tecnologías innovadoras, como *blockchain*, inteligencia artificial u otras soluciones tecnológicas, para mejorar la transparencia y la trazabilidad de las transacciones y procesos gubernamentales.

6. Fortalecer la integridad y la ética en el gobierno, así como en la Comisión Legal de Cuentas y Ética del Congreso de la República.

– Al presidente de la República:

- *Liderazgo ético*: Demostrar un liderazgo ético sólido y ejemplar que establezca un estándar para todos los niveles de gobierno.
- *Políticas anticorrupción*: Impulsar y respaldar políticas gubernamentales anticorrupción, incluyendo auditorías regulares y medidas de rendición de cuentas.

- *Fortalecimiento institucional:* Fortalecer las instituciones de control y auditoría para garantizar la independencia y eficacia en la supervisión de la gestión pública.
- *Participación ciudadana:* Fomentar la participación ciudadana activa y transparente en la toma de decisiones gubernamentales.
- *Capacitación ética:* Implementar programas de capacitación ética para funcionarios públicos en todos los niveles, destacando la importancia de la integridad en el servicio público.
- *Transparencia en contrataciones:* Garantizar la transparencia en los procesos de contratación gubernamental, incluyendo licitaciones y adjudicaciones.
- *Protección de denunciantes:* Establecer mecanismos de protección para los denunciantes de corrupción e irregularidades, fomentando un ambiente seguro para quienes reportan actos indebidos.
- *Ética en la toma de decisiones:* Integrar la ética en la toma de decisiones gubernamentales, considerando no solo la legalidad, sino también la moralidad de las acciones.
- *Sistema de sanciones:* Implementar un sistema de sanciones efectivo para aquellos que violen normas éticas y legales.
- *Colaboración con la Comisión de Ética:* Colaborar de manera estrecha con la Comisión de Ética, proporcionando el apoyo necesario para sus funciones y promoviendo la adopción de sus recomendaciones.

– A la Comisión Legal de Cuentas y Ética del Congreso de la República

- *Independencia y autonomía*: Mantener la independencia y autonomía en sus decisiones y recomendaciones, actuando sin influencias políticas o externas.
- *Divulgación ética*: Difundir principios éticos clave que guíen el comportamiento de los funcionarios públicos y líderes gubernamentales.
- *Investigaciones rigurosas*: Realizar investigaciones rigurosas y transparentes sobre posibles violaciones éticas, garantizando un proceso justo y equitativo.
- *Educación ética*: Desarrollar programas educativos sobre ética y responsabilidad pública dirigidos tanto a funcionarios gubernamentales como a la ciudadanía.
- *Asesoramiento ético*: Brindar asesoramiento ético a funcionarios gubernamentales que lo soliciten, promoviendo un comportamiento ético en la toma de decisiones.
- *Monitoreo continuo*: Establecer un sistema de monitoreo continuo para evaluar la efectividad de las políticas éticas y realizar ajustes según sea necesario.
- *Participación ciudadana*: Incluir la participación ciudadana en sus procesos y decisiones para garantizar representatividad y legitimidad.
- *Comunicación transparente*: Comunicar de manera transparente los hallazgos, conclusiones y acciones tomadas, manteniendo informada a la opinión pública.

- *Recomendaciones para mejoras:* Formular recomendaciones para mejorar las políticas éticas y la cultura de integridad en el gobierno.
- *Cooperación interinstitucional:* Cooperar con otras instituciones de control, auditoría y supervisión para fortalecer la ética y la integridad en el ámbito público.

Estas recomendaciones buscan fortalecer la ética y la integridad en el gobierno, así como mejorar el desempeño de la Comisión de Ética en su papel crucial de supervisión y promoción de comportamientos éticos.

REFERENCIAS

- Acto Legislativo 01 de 18 de junio de 1945, “Por el cual se confieren algunas atribuciones al director de la policía”, *Diario Oficial* n.º 25.769, de 17 de febrero de 1945, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1824969>].
- Acto Legislativo 04 de 18 de septiembre de 2019, “Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal”, *Diario Oficial* n.º 51.080, de 18 de septiembre de 2019, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30038092>].
- AMAYA OLAYA, URIEL ALBERTO. Fundamentos constitucionales del control fiscal, Bohotá, Umbral Ediciones, 1996.
- AMAYA OLAYA, URIEL ALBERTO. *Teoría de la responsabilidad fiscal: aspectos sustanciales y procesales*, Bogotá, Externado, 2002.
- ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. *Gaceta Constitucional* n.º 77, de 20 de mayo de 1991.
- BOURDIEU, PIERRE. *El oficio de científico: ciencia de la ciencia y reflexividad*, Barcelona, Anagrama, 2003.
- CÁRDENAS URIBE, JULIO CÉSAR. *El control público externo para la mejora de la gerencia pública en Colombia: la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación para el cumplimiento de los fines del Estado*, Bogotá, Instituto Latinoamericano de Altos Estudios –ILAE–, 2022.
- CASTELLS, MANUEL. *Comunicación y poder*, México, D. F., Siglo XXI, 2012.

CHING RUIZ, JUAN DAVID. “La naturaleza jurídica de los contratos suscritos por patrimonios autónomos derivados de la celebración de contratos de fiducia mercantil por entidades públicas” (tesis de maestría), Bogotá, Externado, 2020, disponible en [<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/5ed3fa59-5c14-44b3-af82-d9d1c41677ec>].

CIGÜENZA RIAÑO, NOELIA. “El Estado tiene participación en 105 empresas que valen \$170 billones”, *La República*, 20 de mayo de 2019, disponible en [<https://www.larepublica.co/economia/el-estado-tiene-participacion-en-105-empresas-que-valen-170-billones-2863689>].

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control - Integrated Framework*, Estados Unidos, 1992, disponible en [https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a-48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf].

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Enterprise Risk Management*, Estados Unidos, 2004, disponible en [<https://www.coso.org/guidance-erm>].

CONSEJO DE ESTADO - SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL. Sentencia de 2 de julio de 2009, C. P.: GUSTAVO APONTE SANTOS, Expediente n.º 11001-03-06-000-2009-00030-00, disponible en [<https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/11001-03-06-000-2009-00030-00%20ok.pdf>].

Constitución Política de Colombia de 5 de agosto de 1886, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1826862>].

Constitución Política de Colombia de 13 de junio de 1991, *Gaceta Constitucional* n.º 114, de 7 de julio de 1991, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988>].

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 193 de 5 de mayo de 2016, “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, *Diario Oficial* n.º 49.871, de 12 de mayo de 2016, disponible en [https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_contaduria_0193_2016.htm].

Referencias

- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0022 de 31 de agosto de 2018, “Por la cual se adopta la nueva Guía de Auditoría de Cumplimiento, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0014 de 2017”, *Diario Oficial* n.º 50.706, de 4 de septiembre de 2018, disponible en [https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/resolucion_contraloria_reg0022_2018.htm].
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Organizacional REG-ORG-0762-2020 de 2 de junio de 2020, “Por la cual se desarrollan las condiciones y la metodología general para el seguimiento permanente a los recursos públicos y el ejercicio de la vigilancia y control fiscal concomitante y preventivo de la Contraloría General de la República”, *Diario Oficial* n.º 51.333, de 2 de junio de 2020, disponible en [https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/resolucion_contraloria_reg0762_2020.htm].
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-080 de 28 de diciembre de 2020, “Por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, *Diario Oficial* n.º 51.541, de 28 de diciembre de 2020, disponible en [<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=128039&dt=S>].
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG-EJE-0113-2022 de 25 de agosto de 2022, “Por la cual se adopta la versión 2.0 del Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, *Diario Oficial* n.º 52137, de 25 de agosto de 2022, disponible en [<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=127983&dt=S>].
- CORNELLA, ALFONS. *Educación humana en un mundo de máquinas inteligentes: 100 ideas y reflexiones sobre la nueva educación que necesita la sociedad*, Barcelona, Profit, 2018.
- CORPORACIÓN DE ABASTOS DE BOGOTÁ S. A. – CORABASTOS. *Código de buen gobierno corporativo*, Bogotá, junio de 2022, disponible en [<https://corabastos.com.co/inicio/wp-content/uploads/2022/11/CODIGO-DE-BUEN-GOBIERNO-CORPORATIVO-CORABASTOS-V-Final.pdf>].

CORREDOR CABRALES, EDISON ARIEL. *Control fiscal en Colombia: apuntes desde el derecho comparado y el proceso de responsabilidad*, Bogotá, Universidad Católica de Colombia, 2014.

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA

Sentencia C-534 de 11 de noviembre de 1993, M. P.: FABIO MORÓN DIAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-534-93.htm>].

Sentencia C-506 de 14 de julio de 1999, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-506-99.htm>].

Sentencia C-623 de 25 de agosto de 1999, M. P.: CARLOS GAVIRIA DIAZ, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/c-623-99.htm>].

Sentencia C-967 de 21 de noviembre de 2012, M. P.: JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-967-12.htm>].

Sentencia C-103 de 11 de marzo de 2015, M. S.: MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/c-103-15.htm>].

Sentencia C-438 de 13 de julio de 2017, M. P.: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-438-17.htm>].

Sentencia C-140 de 6 de mayo de 2020, M. P.: JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-140-20.htm>].

Sentencia C-237 de 30 de junio de 2022, M. P.: PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA, disponible en [<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-237-22.htm>].

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - SALA DE CASACIÓN CIVIL. Sentencia de 3 de agosto de 2005, M. P.: SILVIO FERNANDO TREJOS BUENO, Expediente n.º 0189-01, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/derechos/CSJ-SCS-03-08-2005.pdf>].

Referencias

CORTÉS RINCÓN, SERGIO. *Control fiscal: una mirada más allá de la norma*, Bogotá, Ibáñez, 2021.

COSCARELLI, JULIÁN FERNANDO. “Hacia una auditoría moderna: uso de Big Data y Analytics” (tesis de pregrado), Argentina, Universidad de San Andrés, 2018, disponible en [<https://repositorio.udesa.edu.ar/jspui/handle/10908/16707>].

Decreto 911 de 23 de mayo de 1932, “Por el cual se reforman las leyes orgánicas de la contabilidad oficial de la Nación y del Departamento de Contraloría”, *Diario Oficial* n.º 21.997, de 27 de mayo de 1932, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1188974>].

Decreto 118 de 21 de junio de 1957, “Por el cual se decretan aumentos de salarios, se establece el subsidio familiar y se crea el servicio nacional de aprendizaje”, *Diario Oficial* n.º 29.441, de 24 de julio de 1957, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1842086>].

Decreto 925 de 11 de mayo de 1976, “Por el cual se determinan los procedimientos generales de control fiscal y de auditoría, el alcance que deben tener el control previo y la contabilidad general de la Nación y se dictan normas sobre estadística”, *Diario Oficial* n.º 34.568, de 9 de junio de 1976, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1191270>].

Decreto 1599 de 20 de mayo de 2005, “Por el cual se adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado colombiano”, *Diario Oficial* n.º 45.920, de 26 de mayo de 2005, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1910681>].

Decreto 943 de 21 de mayo de 2014, “Por el cual se actualiza el Modelo Estándar de Control Interno (MECI)”, *Diario Oficial* n.º 49.158, de 21 de mayo de 2014, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1859731>].

Decreto 1072 de 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Trabajo”, *Diario Oficial* n.º 49.523, de 26 de mayo de 2015, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30019522>].

Decreto 1083 de 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública”, *Diario Oficial* n.º 49.523, de 26 de mayo de 2015, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30019891>].

Decreto 648 de 19 de abril de 2017, “Por el cual se modifica y adiciona el Decreto 1083 de 2015, Reglamentario Único del Sector de la Función Pública”, *Diario Oficial* n.º 50.209, de 19 de abril de 2017, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030482>].

Decreto 1499 de 11 de septiembre de 2017, “Por medio del cual se modifica el Decreto número 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015”, *Diario Oficial* n.º 50.353, de 11 de septiembre de 2017, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033473>].

Decreto 403 de 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”, *Diario Oficial* n.º 51.258, de 16 de marzo de 2020, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30038961>].

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. CONSEJO ASesor DEL GOBIERNO NACIONAL EN MATERIA DE CONTROL INTERNO DE LAS ENTIDADES DEL ORDEN NACIONAL Y TERRITORIAL. Circular 1 de 9 de julio de 2015, “Asunto: Fortalecimiento del Sistema de Control Interno frente a su Función Preventiva”, disponible en [https://cancilleria.gov.co/normograma/compilacion/docs/circular_dafp_0001_2015.htm].

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. *Guía para la Administración del Riesgo y el diseño de controles en entidades públicas, versión 6*, Bogotá, Dirección de Gestión y Desempeño Institucional, noviembre de 2022, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+para+la+administraci%C3%B3n+del+riesgo+y+el+dise%C3%B1o+de+controles+en+entidades+p%C3%BAblicas+-+Versi%C3%B3n+5+-+Diciembre+de+2020.pdf/68d324dd-55c5-11e0-9f37-2e5516b48a87?t=1611247032238>].

Referencias

- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. *Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces, versión 3*, Bogotá, Función Pública, septiembre de 2023, disponible en [<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/28587410/34299967/guia-rol-de-las-unidades-u-oficinas-de-control-interno-auditoria-interna-o-quien-haga-sus-veces-septiembre-de-2023-version-3.pdf/925ef446-737d-849e-e67b-2d0a42cfd371?t=1697724000902>].
- DIAZ VELÁSQUEZ, DIEGO ARMANDO. “La acción del control interno en la prevención de la corrupción en la administración pública” (tesis de especialización), Bogotá, Universidad Militar Nueva Granada, 2015, disponible en [<https://repository.umng.edu.co/server/api/core/bitstreams/11fe5819-cca9-4470-a261-326d3ef3b808/content>].
- DOMÍNGUEZ GIRALDO, GERARDO. *Gerencia pública municipal y control fiscal*, Medellín, Biblioteca Jurídica Diké, 2015.
- DUQUE BOTERO, LUZ JIMENA y FREDY CÉSPEDES VILLA. *El control fiscal y la responsabilidad fiscal*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2019.
- DURÁN LIZCANO, GLORIA ANDREA y LEONARDO LEAL. “Historia y reto del control interno en el sector público en Colombia” (tesis de especialización), Bogotá, Universidad Libre, 2019, disponible en [<https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/22292>].
- Ecuador - Acuerdo de la Contraloría General del Estado 39, Registro Oficial Suplemento 87, de 14 de diciembre de 2009, disponible en [https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ecu_ane_cge_12_nor_con_int_400_cge.pdf].
- Ecuador - Ley 73 de 2002 “Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado”, Registro Oficial Suplemento n.º 595, de 12 de junio de 2002, disponible en [https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ecu_ane_cge_23_ley_org_cge.pdf].
- ELÍAS, NORBERT. *El proceso de civilización: investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, México, D. F., Fondo de Cultura Económica, 2011.
- España - Ley Orgánica 2 de 12 de mayo de 1982, “del Tribunal de Cuentas”, Boletín Oficial del Estado n. 121, de 21 de mayo de 1982, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584>].

España - Ley 47 de 26 de noviembre de 2003, “General Presupuestaria”, *Boletín Oficial del Estado* n.º 284, de 27 de noviembre de 2003, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>].

España - Ley Orgánica 6 de 14 de noviembre de 2013, “de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal”, *Boletín Oficial del Estado* n. 274, de 15 de noviembre de 2013, disponible en [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-11935>].

Estados Unidos - Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, 30 de julio de 2002, disponible en [https://www.dol.gov/agencies/oalj/PUBLIC/WHISTLEBLOWER/REFERENCES/STATUTES/SARBANES_OXLEY_ACT_OF_2002].

FAYOL, HENRY y FREDERICK W. TAYLOR. *Principios de la administración científica*, Madrid, Edigrama, 2003.

FUKUYAMA, FRANCIS. *Confianza*, Barcelona, Ediciones B, 1999.

GARZÓN MANCERA, CLAUDIA PATRICIA. “Beneficios del Big Data en el desarrollo de la auditoría interna” (tesis de especialización), Bogotá, Universidad Libre, 2023, disponible en [<https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/25705>].

GÓMEZ BUITRAGO, JAIRO. *Gerencia pública y control fiscal*, 2.ª ed., Bogotá, Universidad del Rosario, 2017.

GÓMEZ LEE, IVÁN DARÍO. *Responsabilidad fiscal y gerencia de recursos públicos*, Bogotá, Legis, 2014.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, RAFAEL. *Marco Integrado de Control Interno. Modelo coso III. Manual del Participante*, s. l., Qualpro Consulting, s. f., disponible en [<https://www.ofstlaxcala.gob.mx/doc/material/27.pdf>].

GRANDA ESCOBAR, RUBÉN DARÍO. *Manual de control interno*, Bogotá, Grupo Editorial Nueva Legislación, 2009.

HERNÁNDEZ GAMARRA, ANTONIO. *El Estado y el control fiscal en Colombia: esbozo histórico 1923-2003*, Bogotá, Contraloría General de la República, 2003.

Referencias

- HOLMES, ARTHUR WELLINGTON. *Auditoría: principios y procedimiento*, México, Uteha, 1999.
- HORTA, ROBERTO; MICAELA CAMACHO, LUIS SILVEIRA y LUCÍA FERREIRA. “Metodologías de construcción de índices compuestos: aportes a partir del Índice de Potencial Competitivo Departamental para Uruguay”, *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, n.º 36, 2023, pp. 1 a 23, disponible en [<https://www.upo.es/revistas/index.php/RevMetCuant/article/view/6592/7465>].
- HM TREASURY. *Audit and risk assurance committee handbook*, Reino Unido, Tesorería de Su Majestad, 2016, disponible en [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf].
- HM TREASURY. *Managing Public Money*, Reino Unido, Tesorería de Su Majestad, 2023, disponible en [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1174979/Managing_Public_Money_-_May_2023_.pdf].
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Internal Controls - A Review of Current Developments*, Nueva York, IFAC, 2006, disponible en [https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf].
- Ley 42 de 19 de julio de 1923, “Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría”, *Diario Oficial* n.º 19.119, de 26 de julio de 1923, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788207>].
- Ley 20 de 28 de abril de 1975, “Por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 34.313, de 12 de mayo de 1975, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1787037>].
- Ley 42 de 26 de enero de 1993, “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”, *Diario Oficial* n.º 40.732, de 27 de enero de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788293>].

- Ley 87 de 29 de noviembre de 1993, “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.120, de 29 de noviembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1629910>].
- Ley 100 de 23 de diciembre de 1993, “Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.148, de 23 de diciembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1635955>].
- Ley 101 de 23 de diciembre de 1993, “Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero”, *Diario Oficial* n.º 41.149, de 23 de diciembre de 1993, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1636659>].
- Ley 142 de 11 de julio de 1994, “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, *Diario Oficial* n.º 41.433, de 11 de julio de 1994, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30019356>].
- Ley 489 de 29 de diciembre de 1998, “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1832980>].
- Ley 1474 de 12 de julio de 2011, “Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”, *Diario Oficial* n.º 48.128, de 12 de julio de 2011, disponible en [<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1681594>].
- LÓPEZ CARVAJAL, ÓSCAR RAMÓN y JAIME ALBERTO GUEVARA SANABRIA. “Control interno en Colombia: un diagnóstico desde lo teórico”, *Revista En-Contexto*, vol. 4, n.º 5, 2016, pp. 243 a 268, disponible en [<https://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/377>].

Referencias

- MINISTERIO DEL INTERIOR DE COLOMBIA. “Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG”, disponible en [<https://www.mininterior.gov.co/oficina-asesora-de-planeacion/grupo-de-mejoramiento-continuo/modelo-integrado-de-planeacion-mipg/>].
- MINTZBERG, HENRY. *La estructuración de las organizaciones*, Barcelona, Ariel, 2012.
- OLIVÁN MAINAR, CARLOS. “La aplicación del Big Data y el Data Analytics en auditoría” (tesis de maestría), Alcalá de Henares, Universidad de Alcalá, 2021, disponible en [<https://ebuah.uah.es/dspace/handle/10017/50207>].
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). *Guía para las normas de control interno del sector público*, Viena, INTOSAI, s. f., disponible en [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf].
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. “Fortaleciendo las instituciones y la gobernanza en ALC”, s. f., disponible en [<https://www.oecd.org/latin-america/programa-regional/gobernanza/>].
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. *La integridad pública en América Latina y el Caribe 2018-2019: de Gobiernos reactivos a Estados proactivos*, s. l., 2019, disponible en [<https://www.oecd.org/gov/ethics/integridad-publica-america-latina-caribe-2018-2019.pdf>].
- ORTEGA MAZORRA, JAIME ANDRÉS. “Marco conceptual del nuevo modelo de control interno”, x *Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Santiago, Chile, 18 a 21 de octubre de 2005, disponible en [<https://repositoriocdim.esap.edu.co/bitstream/handle/123456789/8899/6640-1.pdf?sequence=1&isallowed=y>].
- PARSONS, WAYNE. *Políticas públicas: una introducción a la teoría y la práctica del análisis de políticas públicas*, Buenos Aires, FLACSO, 2007.
- QUINTERO JIMÉNEZ, MARITZA DEL SOCORRO y LUIS ALEJANDRO QUINTERO SÁENZ. *Control fiscal y responsabilidad fiscal*, 2.ª ed., Bogotá, Temis, 2021.

- SALNAVE SANIN, MARIANA y JAMES JILBERT LIZARAZO BARBOSA. “El sistema de control interno en el Estado colombiano como instancia integradora de los sistemas de gestión y control para mejorar la eficacia y efectividad de la gestión pública a 2030” (tesis de maestría), Bogotá, Externado, 2017, disponible en [<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/32883e69-b11f-4f18-b364-663c8b2257b5>].
- SANDOVAL NAVAS, LUIS ALBERTO. *La institucionalidad del gasto público en Colombia*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, 2018.
- SARMIENTO PAVAS, DANIEL. “La Misión Kemmerer y el control estatal”, *Apuntes Contables*, n.º 12, 2007, pp. 79 a 90, disponible en [<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/1640>].
- SMITH, ADAM. *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, D. F., Fondo de Cultura Económica, 2017.
- SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA. *Circular Básica Jurídica (C.E. 029/14)*, Parte II: Mercado intermediado, Título II: Instrucciones generales relativas a las operaciones de las sociedades de servicios financieros, Capítulo I: Disposiciones aplicables a los negocios fiduciarios, disponible en [<https://www.superfinanciera.gov.co/inicio/normativa/normativa-general/circular-basica-juridica-ce---/parte-ii-mercado-intermediado-10083480>].
- VILLANUEVA RODRÍGUEZ, ULPIANO L. “Notas sobre la responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, n.º 55, 2011, pp. 11 a 27, disponible en [<https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/P%C3%A1g%2013-27%20n%C2%BA%2055.pdf>].



Editado por el Instituto Latinoamericano de Altos Estudios –ILAE–,
en diciembre de 2023

Se compuso en caracteres Cambria de 12 y 9 ptos.

Bogotá, Colombia