



Radicado No: 20181100007833

Fecha: 23-02-2018

Bogotá,  
110

**Para:** ALEJANDRA DEL PILAR NIETO ARBOLEDA  
Gerente Seccional III Cali

**De:** ADRIANA VERGARA AVILA  
Directora Oficina Jurídica (AF)

**Asunto:** Solicitud de concepto jurídico sobre procedimiento auditor- Radicado interno No. 2018-2150000943.

## 1. Situación fáctica

Mediante oficio del 12 de enero de 2018, la Auditoría General de la República recibió su solicitud relacionada con proferir un concepto jurídico institucional respecto del análisis del i) adecuado ejercicio del procedimiento auditor, ii) la viabilidad de cesación de efectos de informes finales de auditoría posterior a su liberación y iii) La situación de los hallazgos trasladados a las autoridades competentes.

## 2. Consideraciones de la Auditoría General de la República

En primer lugar, es menester resaltar que, en virtud de las atribuciones constitucionales y legales asignadas a la AGR, esta entidad se encuentra facultada para proferir pronunciamientos de carácter general y abstracto, en atención a la materialización del control posterior y selectivo de la gestión fiscal, del cual es competente. Por tanto, no es dable estimar que a la AGR le asista injerencia sobre las decisiones que le competan a las entidades vigiladas. En este sentido, la entidad en atención a sus potestades reglamentarias no define situaciones particulares y concretas.

En segundo lugar, respecto de la situación objeto de consulta, la Auditoría General de la República plantea las siguientes consideraciones:

El artículo 267 de la Constitución equiparó el ejercicio del control fiscal a la categoría de función pública, en los siguientes términos: *"El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación. (...)*

*"La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de*

Recibí  
MAAO 118

23 FEB 2018

los costos ambientales (...)"

En palabras de la Corte Constitucional,<sup>1</sup> el control fiscal constituye una función pública especializada, que tiene por objeto vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que tienen a su cargo el manejo de fondos o bienes de la Nación, con el propósito de velar por la protección del patrimonio público.

Se avizora que, a partir de la expedición de la Constitución de 1991, la vigilancia fiscal en el manejo de los recursos públicos, no solo se refiere al control legalista de dichos recursos, sino que comprende de forma integral el análisis de la gestión óptima y de los resultados obtenidos de las disposiciones de los recursos, debido a que el ejercicio del control fiscal debe fundarse en los principios constitucionales de eficiencia, economía, equidad y defensa del medio ambiente.

En este sentido, la Ley 42 de 1993, reguló la organización del sistema de control fiscal y los organismos que lo ejercen, y planteó en su artículo 4° que dicho control se ejerce sobre la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que *"manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes o niveles"*. Paralelamente, el artículo 8° de la norma mencionada precisó que *"la vigilancia de la gestión fiscal del Estado se fundamenta en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales, de tal manera que permita determinar en la administración, en un período determinado, que la asignación de recursos sea la más conveniente para maximizar sus resultados; que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo; que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas"*. Para el cumplimiento de dicho cometido, la ley designó los organismos para el ejercicio del control fiscal e instituyó el procedimiento jurídico para tal fin.

En este orden de ideas, en su artículo 49° radicó en cabeza de la Contraloría General de la República la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación. A su vez, el artículo 65° de la ley citada designó el ejercicio del control fiscal a nivel territorial a través de las Contralorías Departamentales, Municipales, en los siguientes términos: *"Las contralorías departamentales, distritales y municipales realizan la vigilancia de la gestión fiscal en su jurisdicción de acuerdo con los principios, sistemas y procedimientos establecidos en la presente ley (...)"*.

Es preciso resaltar que el control fiscal, se ejerce sobre los sujetos de control teniendo en cuenta el grado de eficiencia, economía, y eficacia de la gestión acreditada por estos, por tal razón la evaluación de la gestión fiscal realizada que realiza la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales, persigue como propósito principal que los recursos asignados legalmente a los entes de orden estatal y en todos los niveles, desarrollen de forma óptima su misión institucional.

<sup>1</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-103 de 2015



Ahora bien, frente al ejercicio del control fiscal en el nivel territorial de la CGR y en atención al cumplimiento del artículo 130 de la Ley 1474 de 2011<sup>2</sup>, la Contraloría General de la República, a través del Sistema Nacional de Control Fiscal – SINACOF - construyó una metodología adaptada a las necesidades y requerimientos propios del ejercicio de la función de control fiscal en el nivel territorial, en adelante llamada -GAT-<sup>3</sup>. Dicha guía se estima como un instrumento de apoyo a la gestión institucional de las Contralorías Territoriales, que define el paso a paso del ejercicio del Proceso Auditor, mediante la aplicación articulada y simultánea del sistema de control fiscal definido en la Ley 42 de 1993.

En el ejercicio de control fiscal que le corresponde a la Contraloría General de la República se podrán aplicar sistemas de control establecidos, como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno.

La metodología, antes citada, definió el proceso auditor como un conjunto de acciones sistemáticas compatibles con las normas de auditoría territoriales y con la normatividad de general aceptación, la cual promueve la verificación de la gestión y los resultados mediante la aplicación de los sistemas de control fiscal, para determinar el cumplimiento de los principios orientadores a la prestación de servicios o provisión de bienes públicos con observancia de los fines esenciales del Estado.

Para llevar a cabo un óptimo proceso auditor según la GAT, en primer lugar, es necesario la planeación estratégica a través de la adopción del plan general de auditoría del ente fiscalizador, definida como la asignación de actividades de auditoría que la alta dirección determina adelantar en cada vigencia. Posteriormente, es necesaria la asignación formal de la auditoría al jefe del área responsable de dicho proceso y de ahí surge la fase de planeación, la cual hace referencia al análisis y conocimiento de la entidad sobre el asunto a auditar para determinar la estrategia, estableciendo para tal fin una muestra a auditar, un plan de trabajo y un cronograma, para focalizar los componentes o factores a examinar.

En este orden, se concibe la fase de ejecución de la auditoría, que consiste en la práctica de pruebas del ente, utilizando diversos procedimientos para encontrar las evidencias que sustentan los informes, aplicando las técnicas de auditoría que conduzcan a determinar las observaciones y/o hallazgos.

La Guía de Auditoría de la CGR (2015) definió el hallazgo de auditoría como un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto

<sup>2</sup> **Artículo 130. Metodología Para el Proceso Auditor en el Nivel Territorial.** La Contraloría General de la República, con la participación de representantes de las Contralorías territoriales a través del Sistema Nacional de Control Fiscal - Sinacof, facilitará a las Contralorías Departamentales, distritales y municipales una versión adaptada a las necesidades y requerimientos propios del ejercicio de la función de control fiscal en el nivel territorial de la metodología para el proceso auditor, se encargará de su actualización y apoyará a dichas entidades en el proceso de capacitación en el conocimiento y manejo de esta herramienta. La Auditoría General de la República verificará el cumplimiento de este mandato legal.

<sup>3</sup> Contraloría General de la República. Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales (2012)

en particular, asimismo lo delimita como una situación determinada que al aplicar pruebas de auditoría se complementa estableciendo sus causas y efectos. Agregó que todos los hallazgos determinados por la CGR son administrativos, sin perjuicio de sus efectos fiscales, penales, disciplinarios o de otra índole y corresponden a todas aquellas situaciones que hagan ineficaz, ineficiente, inequitativa, antieconómica o insostenible ambientalmente, la actuación del auditado, o que viole la normatividad legal y reglamentaria o impacte la gestión y el resultado del auditado.

En este punto surge el concepto de condición, definida por la Guía mencionada como la situación encontrada en el ejercicio del proceso auditor con respecto a las operaciones, actividades o procesos desarrollados por el ente auditado y cualquier tipo de desviación resultante de la comparación entre la condición y el criterio se identifica como una observación, la que es entendida como el primer paso para la constitución de un hallazgo.

Luego de analizar las observaciones de auditoría sobre los hallazgos, el GAT indica que el auditor deberá identificar los responsables directos o indirectos de ejecutar las operaciones, así como los niveles de autoridad y responsabilidad con los cuales haya relación directa frente a la observación formulada, especialmente cuando se considera que ésta puede tener incidencia fiscal, penal o disciplinaria, con el propósito de obtener la información necesaria para los trámites posteriores.

Con base en la estructuración de hallazgo, u observaciones realizadas en la fase de ejecución de la auditoría, se realiza el informe preliminar por parte del equipo auditor, tomando en cuenta el total de las conclusiones detectadas y validadas en mesas de trabajo. Es en esta etapa procesal, en la que el auditado ejercitará su derecho a la contradicción y defensa, frente a las observaciones planteadas en dicho informe. Tal como lo contempla la GAT, el informe preliminar se entiende culminado una vez esté firmado por las respectivas instancias y sea remitido al ente auditado.

Según la Guía de Auditoría para la CGE el informe de auditoría "es el documento que sintetiza el resultado del cumplimiento de los objetivos definidos en la asignación de actividades de auditoría, en el plan de trabajo y el resultado de las pruebas adelantadas en la fase de ejecución". Por tanto, cualquier informe que se comunique al auditado, debe ser aprobado por el Comité Técnico correspondiente, en el cual se declara la conformidad o no de este.

Acto seguido a la aprobación del preliminar, se procede a elaborar el informe final de auditoría, la guía de la CGR indica que esta actividad es realizada por el equipo auditor, una vez se haya surtido el derecho de contradicción del auditado, y se hubieran efectuado los ajustes a que hubiera lugar. Este debe tener aprobación por parte de la instancia competente. A partir de la firma y liberación del informe final, se debe dar traslado de los hallazgos a las instancias competentes; así como la ejecución de las actividades posteriores del proceso auditor de conformidad con las normas establecidas. Los hallazgos con incidencia disciplinaria, penal y otras incidencias contenidos en el informe final, serán trasladados a las instancias competentes.

La norma de general aceptación- Directriz de auditoría financiera "Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI"- ISSAI 1000 - relativa a la elaboración de los informes de auditoría establece que : (a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo".

Sobre el trámite de la firma, liberación y remisión del informe final, la Guía de la CGR en el punto 3.3.1.6. indicó lo siguiente:

*"Los informes se entienden liberados una vez estén firmados, por las respectivas instancias. En el nivel central, el informe de auditoría lo firma el Contralor Delegado quien lo remitirá al auditado, dentro de los cinco (5) días hábiles después de la firma de este. De este informe, el Contralor Delegado enviará copia a las instancias que la normatividad y el Contralor General designe. En el nivel desconcentrado, una vez aprobado el informe por parte del Comité Técnico, será presentado al Comité Técnico del nivel central, para la declaración o no de su conformidad.*

*En reunión de este comité del nivel central, se requiere la participación obligatoria de un Directivo de la Colegiatura de la Gerencia Departamental o Distrital colegiadas, respectiva, en forma presencial o virtual, y será firmado por el Contralor Delegado correspondiente. Le compete al presidente de la Colegiatura, remitir el respectivo informe al auditado, así como la publicación de los resultados de la auditoría en su jurisdicción, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su recibo."*

Al respecto, vale la pena resaltar que al Contralor General de la Republica, le asiste facultad de revisión de los resultados de los informes prevista en el Decreto Ley 267 del 22 de Febrero de 2000, artículo 51, numeral 12, definida así: "Responder por los resultados e informes de vigilancia fiscal en su respectivo sector, sin perjuicio de la facultad de revisión de los mismos por parte del Contralor General; adelantar directamente y de oficio las acciones, las denuncias y las demás actuaciones que correspondan con el objeto de garantizar la transparencia, la eficiencia y la eficacia de la vigilancia fiscal". Según la guía de la CGR el Contralor General "podrá adelantar directamente o por delegación, el conocimiento de estos, Esta revisión y ajustes al informe, puede realizarla antes de ser liberado el informe, o posteriormente si el Contralor (a) lo considera pertinente".

En otras palabras, exclusivamente en cabeza del Contralor General de la República se encuentra la facultad potestativa de revisión y ajuste de los informes de las auditorías, incluso después de su liberación tal como lo plantea dicha entidad.

Sin embargo, posterior al análisis y revisión del marco jurídico citado de las normas generales de aceptación de auditorías, y de la metodología contemplada en la Guía de Auditoría Territorial y en la Guía de Auditoría de la CGR, no es posible identificar la existencia de alguna potestad legal que faculte a las Contralorías Territoriales para efectuar la revisión y/o modificación de informes de auditoría liberados, competencia que



le asiste de forma exclusiva al Contralor General, tal como quedo decantado con anterioridad.

Es importante resaltar, que ante cualquier vacío normativo, duda, o asunto no contemplado en la GAT o Guía de Auditoria de la CGR los entes fiscalizadores deberán acudir a las siguientes normas con el fin de dilucidar cualquier tipo de controversia al respecto: • Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores • Directrices de INTOSAI para la buena gobernanza • Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (NIA - IFAC) • Declaraciones sobre Normas de Auditoría, publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).

### 3. Consideración final

El presente concepto jurídico se profiere en el marco de los parámetros establecidos en el artículo 28 del CPACA, con el propósito de resolver una consulta de carácter general y abstracto, en atención a las facultades expresamente señaladas en la Constitución y la Ley, sin el ánimo de solventar una controversia de carácter particular que se suscite entre las partes involucradas en el asunto.

Esta oficina queda atenta a brindar acompañamiento y apoyo jurídico en cualquier otro asunto que se requiera al respecto.

Cordialmente,



**ADRIANA VERGARA AVILA**  
Directora Oficina Jurídica (AF)

