



ESTUDIO DE LA EFECTIVIDAD DEL CONTROL FISCAL INTERNO

ESTUDIO INTERSECTORIAL

Elaboró:

David Ernesto Devia Toscano
Esmeralda Martín Moreno
Fredy Alexander Mancera Tolosa
Fredy Céspedes Villa
Isbelia Margarita Ruiz Verjel
Juan Carlos Castaño Ramírez
Juan Carlos Contreras Llanos
Mariana Lucía Torres Ramos
Valentina Gaviria Londoño

*Contraloría Delegada para Economía y Finanzas Públicas
Oficina de Planeación*

Ana Elena Monsalvo Herrera
Contralora Delegada para Economía y Finanzas Públicas

Asesores Externos

Sandra Morelli Rico
Avellaneda & Asociados
Diciembre de 2023

ESTUDIO DE LA EFECTIVIDAD DEL CONTROL FISCAL INTERNO

Carlos Mario Zuluaga Pardo
Vicecontralor, en funciones de Contralor General de la República

Equipo elaboración del Estudio

Ana Elena Monsalvo Herrera
Contralora delegada para Economía y Finanzas Públicas

Alejandro José Ovalle Gont
David Ernesto Devia Toscano
Esmeralda Martín Moreno
Fredy Alexander Mancera Tolosa
Fredy Céspedes Villa
Isbelia Margarita Ruiz Verjel
Juan Carlos Castaño Ramírez
Juan Carlos Contreras Llanos
Mariana Lucía Torres Ramos
Valentina Gaviria Londoño

Asesores Externos

Sandra Morelli Rico
Avellaneda & Asociados

Edición y diagramación:
Edgar Giovanni Zuleta Parra

Contraloría General de la República

Tabla de contenido

1. ASPECTOS GENERALES.....	5
2. JUSTIFICACIÓN	6
3. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	8
4. HIPÓTESIS.....	8
5. OBJETIVOS	10
6. ESTADO DEL ARTE: TENDENCIAS GLOBALES CON IMPACTOS LOCALES.....	10
7. MARCO TEÓRICO	16
8. EL SISTEMA DE CONTROL FISCAL INTERNO	19
8.1 EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL CONTROL FISCAL INTERNO EN EL PAÍS.....	27
8.2 CONCEPTO GENERAL DE SISTEMA DE CONTROL INTERNO (LEY 87 DE 1993)	30
9. ÁMBITO NACIONAL E INTERNACIONAL.....	36
9.1 NACIONAL	37
9.2 INTERNACIONAL.....	52
10. IDENTIFICACIÓN DE BRECHAS ENTRE LA NORMATIVA COLOMBIANA Y LAS MEJORES PRÁCTICAS INTERNACIONALES	62
11. ENCUESTA ACTORES DEL SISTEMA DE CONTROL FISCAL INTERNO	65
11.1 LÍNEA BASE DEL ESTUDIO	65
11.2 ENCUESTA ACTORES DEL SISTEMA DE CONTROL FISCAL INTERNO.....	65
11.3 JEFES DE ENTIDAD	68
11.4 JEFES DE OFICINA DE CONTROL INTERNO Y/O QUIEN HACE SUS VECES	76
11.5 JEFES DE OFICINA DE PLANEACIÓN.....	83
11.6 CONCLUSIONES ENCUESTA ACTORES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO REALIZADA POR LA CGR.....	97
12. ANÁLISIS DE AUTOEVALUACIONES DE LAS OFICINAS DE CONTROL FISCAL INTERNO EN ASPECTOS QUE SE CONSIDERAN CONSTITUYEN RIESGO FISCAL CON USO DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL	98
12.1 METODOLOGÍA	98
12.2 RESULTADOS Y CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE AUTOEVALUACIONES DE LAS OFICINAS DE CONTROL FISCAL INTERNO EN ASPECTOS QUE SE CONSIDERAN CONSTITUYEN RIESGO FISCAL CON USO DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL	99
13. HALLAZGOS FISCALES Y FALLOS CON RESPONSABILIDAD FISCAL PROFERIDOS POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA	104
13.1 HALLAZGOS FISCALES VIGENCIAS 2020, 2021 Y 2022.....	105
13.2 FALLOS CON RESPONSABILIDAD FISCAL VIGENCIAS 2020, 2021 Y 2022.....	109
14. CONCEPTOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN (CGN) Y CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA	112
15. RANKING DE CONTROL FISCAL INTERNO.....	120

15.1	PROPUESTA METODOLOGÍA PARA ELABORAR UN RANKING QUE REFLEJE EL AVANCE DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONTROL FISCAL INTERNO EN LAS ENTIDADES	120
15.2	RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA PRELIMINAR	130
16.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	143

ESTUDIO DE LA EFECTIVIDAD DEL CONTROL FISCAL INTERNO

1. Aspectos Generales

La Contraloría General de la República - CGR en ejecución de su 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 (3) 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 de problemas 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.

Igualmente, 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 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. Análisis del 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 CHIP (Consolidador de Hacienda e Información Pública) de la Contaduría General de la Nación.
 - f. Construcción del Ranking preliminar para medir la eficacia y la eficiencia del Sistema de Control Interno de las entidades públicas.

Como fruto del 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*”

2. 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 que el sistema de control interno desempeñe un papel crucial de naturaleza preventiva. Este rol 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 este estudio radica en cumplir el mandato del Constituyente, expresado en el año 2019 a través del Acto Legislativo 04. 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 año 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 daños sino sobre los riesgos*”. 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” (Corte Constitucional, 2020). La identificación y comprensión de los mecanismos necesarios para la implementación efectiva de este nuevo paradigma resultan vitales para el fortalecimiento de la fiscalización integral de los recursos públicos.

En el marco delineado, se vuelve esencial 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 del 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.

Históricamente el concepto sobre la calidad y eficiencia del sistema de control fiscal interno indica que éste “(...) ***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.***” (Contraloría General de la República, 2021) (negrilla fuera del texto original).

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.

3. 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-0080-2020, modificada por la Resolución REG-EJE-0113-2022) 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”*¹
- b. ¿En desarrollo de su función constitucional de establecer los criterios de evaluación del control interno, la Contraloría General de la República ha incluido el concepto de prevención de daño al patrimonio público, como responsabilidad del sistema de control interno como primer nivel de vigilancia de los recursos públicos?
- c. ¿El Sistema de Control Fiscal Interno, independientemente de la denominación que se le dé, ha sido implementado por las entidades estatales y los particulares que manejan fondos o bienes públicos?

4. Hipótesis

Considerando que la finalidad de este estudio es analizar la efectividad del Sistema de Control Fiscal Interno en las entidades sujetas de control de la CGR y establecer las causas que les impiden ser efectivas en el uso adecuado de los recursos públicos, así como la implementación del Control Fiscal Interno en Colombia; se proponen las siguientes hipótesis explicativas de dicha ineffectividad.

Hipótesis No. 1. Una de las causas de ineficiencia del control fiscal interno en Colombia es la falta de congruencia entre el modelo constitucional del 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 No 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.

¹ Prorrogasireci. (s.f.). MCopNoCont. Recuperado el 21 de noviembre de 2023, de <https://prorrogasireci.contraloria.gov.co/CDISC/Entorno/MCopNoCont?codigo=588>

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

Hipótesis No 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 (artículo 5°), 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 No 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 No 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 No 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 No 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 No 9. La ausencia de medidas e instrumentos para articular el control fiscal interno con el control fiscal externo impide que existe una política integral de prevención del daño al patrimonio público.

Hipótesis No 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.

5. Objetivos

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 (3) años.

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 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.

6. 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 científico², una de las claves del desarrollo de las organizaciones era seguir los dictámenes del método racional de la nascente 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

² 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.

fundamental del Control Interno es disminuir los riesgos de errores e irregularidades contables y financieras³.

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 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”⁴. 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 conocimiento⁵ 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 servido de orientación para la estructuración de sistemas de control interno a nivel global.

³ ARTHUR WELLINGTON HOLMES. *Auditoría: principios y procedimiento*, México, Uteha, 1999.

⁴ FRANCIS FUKUYAMA. *Confianza*, Barcelona, Ediciones B, 1999, p. 47.

⁵ PIERRE BOURDIEU. *El oficio de científico: ciencia de la ciencia y reflexividad*, Barcelona, Anagrama, 2003.

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 organización⁶.

⁶ 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.

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 información⁷, 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 *infoxicación*⁸.

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 COSCARELLI⁹ evidencian la necesidad de superar el precario gobierno de datos que caracteriza a las organizaciones a nivel mundial.

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 datos¹⁰.

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.

⁷ MANUEL CASTELLS. *Comunicación y poder*, México, D. F., Siglo XXI, 2012.

⁸ ALFONS CORNELLA. *Educación humana en un mundo de maquinasmáquinas inteligentes: 100 ideas y reflexiones sobre la nueva educación que necesita la sociedad*, Barcelona, Profit, 2018.

⁹ 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.udesa.edu.ar/jspui/handle/10908/16707>].

¹⁰ 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.

Se constituye en el primer nivel de vigilancia de los recursos en el marco de lo que PARSONS¹¹ denomina como la racionalidad del gasto público. La eficiencia de la política pública y el autocontrol, como un conjunto de competencias y habilidades que permean la cultura organizacional de la gestión de lo público se constituyen en el núcleo esencial de esta perspectiva¹².

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 evasión¹³. 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 reiteradamente 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.

¹¹ WAYNE PARSONS. *Políticas públicas: una introducción a la teoría y la práctica del análisis de políticas públicas*, Buenos Aires, FLACSO, 2007.

¹² 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>].

¹³ NORBERT ELÍAS. *El proceso de civilización: investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, México, D. F., Fondo de Cultura Económica, 2011.

7. Marco Teórico

Normograma

Tabla N°1. Normograma Control Fiscal Interno Colombia.

NORMA	EPÍGRAFE	DISPOSICIONES PERTINENTES
Constitución De 1886	-	Artículo 59 Inciso 2º
Constitución Política De 1991	-	Artículo 26 Artículo 267 Artículo 268, Numeral 6, 12 Artículo 269 Artículo 271
Acto Legislativo No. 01 De 1945	Por el Cual se Confieren Algunas Atribuciones al Director de la Policía	Artículo 93
Acto Legislativo 04 De 2019	Por medio del cual se reforma el régimen de control fiscal	En Su Totalidad
Ley 20 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	En Su Totalidad
Ley 42 De 1993	Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen.	En Su Totalidad
Ley 80 De 1993	Por la cual se expide el estatuto general de contratación de la administración pública	Artículo 65 Artículo 22
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	En Su Totalidad
La Ley 100 De 1993	Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones	Título III
Ley 101 De 1993	Ley general de desarrollo agropecuario y pesquero	Capítulo V – Artículo 32
Ley 142 De 1994	<i>Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones</i>	Artículo 46 Artículo 51
Ley 489 De 1998	<i>Por la cuál 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.</i>	Artículo 2

Ley 1474 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	Artículo 115
Decreto Ley 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	Artículo 16 Artículo 51 Artículo 61 Artículo 62
Decreto 911 De 1932	Por el cual se reforman las leyes orgánicas de la contabilidad oficial de la nación y del departamento de contraloría	Artículo 9
Decreto 118 De 1957	Por el cual se decretan aumentos de salarios, se establece el subsidio familiar y se crea el servicio nacional de aprendizaje, sena	
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	Artículo 2 Artículo 5
Decreto 2150 De 1995	Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la administración pública	Artículo 40
Decreto 267 De 2000	Por el cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la contraloría general de la república, se establece su estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones.	Artículo 5° - Numeral 7°
Decreto 1599 De 2005	Por el cual se adopta el modelo estándar de control interno para el estado colombiano	En Su Totalidad
Decreto 943 De 2014	Por el cual se actualiza el modelo estándar de control interno (MECI)	En Su Totalidad
Decreto 1083 De 2015	<i>Por medio del cual se expide el decreto único reglamentario del sector de función pública</i>	Artículo 2.2.2.2.1. - Numeral 8
Decreto 1072 De 2015	<i>Por medio del cual se expide el decreto único reglamentario del sector trabajo</i>	Artículo 1.2.1.5
Decreto 648 De 2017	Por el cual se modifica y adiciona el decreto 1083 de 2015, reglamentario único del sector de la función pública	Artículo 2.2.21.5.3
Decreto 1499 De 2017	<i>Por medio del cual se modifica el decreto 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</i>	En Su Totalidad
Resolución Reg-Eje-0080-2020	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	En Su Totalidad
Resolución Reg-Org-0762-2020 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.	En Su Totalidad
Resolución Reg-Eje-0113-2022	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	
Resolución 022 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	Por La Cual Se Adopta Guía De Auditoría De Cumplimiento

Resolución 193 Del 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.	
---	--	--

Fuente: Elaboración propia, 2023.

8. El Sistema de Control Fiscal Interno

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 No 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”¹⁴.

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*”¹⁵.

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:

“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”¹⁶ -Negrillas fuera del texto original-

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*”¹⁷ -Negrillas fuera del texto original-.

Desde el año 1999 la Corte Constitucional en Sentencia C-506 (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:

¹⁴ (La gaceta constitucional - N. 77, n.d.) La gaceta constitucional - N. 77. (n.d.). Banrepcultural.org. Recuperado el 21 de noviembre 2023, de <https://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll26/id/3781>

¹⁵ Constitución Política de Colombia Artículo 268, 1991

¹⁶ Constitución Política de Colombia Artículo 269, 1991.

¹⁷ Constitución Política de Colombia Artículo 267, 1991.

- 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 depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control”¹⁸ -Negrillas fuera del texto original-.

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 Ley 87 de 1993, proferida a dos (2) 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*”¹⁹ no se hace mención del *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*”²⁰. -Negrillas fuera del texto original-

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 legislador²¹, concretó un *Sistema de Control Interno* centrado en el cumplimiento normativo y de objetivos institucionales.

En este contexto, se puede inferir que la ley no ha logrado cumplir de manera integral con el mandato constitucional.

La Ley 87 de 1993 tiene dos (2) menciones de la expresión “*riesgo*”, una de las cuales hace referencia al concepto general de riesgo de gestión, que es el que pueda afectar el logro de sus

¹⁸ Corte Constitucional (11 de marzo de 2015) Sentencia C 103 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa)

¹⁹ Congreso de la República 29 de noviembre de 1993 “Por la cual se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” (Ley 87 de 1993).

²⁰ Congreso de la República Artículo 1. (29 de noviembre de 1993) “Por la cual se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” (Ley 87 de 1993).

²¹ Congreso de la República, Artículo 2. 29 de noviembre de 1993 “ Por la cual se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” (Ley 87 de 1993).

objetivos, y la otra de manera indirecta, se refiere a riesgos que pueden impactar los recursos de la organización. Ambas como parte del Artículo N°2 “Objetivos del sistema de Control Interno”.

Habiéndose quedado corta la ley frente a la Constitución, el reglamento²² 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. No obstante, el control de primer nivel no adoptó en su totalidad las acciones de mejora para procurar eliminar los hallazgos encontrados por el segundo nivel de control.

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”*²³.

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 con deficiencias.

Tampoco existió coherencia en este aspecto por parte de la Ley 42 de 1993 *“Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”*, 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 y 18 de manera soslayada se establecieron las bases de una *“evaluación de control interno”* y no del control fiscal interno.

²² Presidencia de la República de Colombia (11 de septiembre de 2017) “Por medio del cual se modifica el Decreto 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” (Decreto 1499 de 2017).

²³ Corte Constitucional (14 de julio de 1999) Sentencia C 506 de 1999 (MP Fabio Morón Díaz).

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 control interno por definición del artículo 1° de la Ley 87 de 1993, *“Se entiende por control interno el sistema integrado por el 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 la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos”*²⁴

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

El “control fiscal interno” se definió en el procedimiento adoptado en la Resolución reglamentaria ejecutiva-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 público”*²⁵.

Ahora bien, frente a la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno, se encuentra que estas 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 2020. 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 públicos, de establecer controles efectivos y de calidad para prevenir el riesgo de pérdida de recursos públicos.

Todo lo expuesto, se representa en la siguiente gráfica, desde lo que estableció el constituyente y lo que se ha desarrollado en las leyes, los decretos y demás instrumentos, así:

²⁴ Congreso de la República Artículo 1. (29 de noviembre de 1993) “Por la cual se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” (Ley 87 de 1993).

²⁵ Contraloría General de la República “Procedimiento para la evaluación de la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado” (29/08/2022) Versión 2.0.

Gráfica No 1. Embudo de Control Fiscal Interno



Fuente: Embudo del Control Fiscal Interno, elaboración propia, esquema de Canva.com, 2023.

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 No. 1. Una de las causas de ineficiencia del control fiscal interno en Colombia es la falta de congruencia entre el modelo constitucional del 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 No. 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 No. 3. La Contraloría en desarrollo de su función constitucional de establecer los criterios de evaluación del control interno, debería profundizar en el desarrollo del concepto de prevención de daño al patrimonio público, como responsabilidad del sistema de control interno (primer nivel de vigilancia de los recursos públicos).

Hipótesis No. 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 (artículo 5°), 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.

Evolución Histórica 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 abolida”²⁶.

Después de la mencionada Corte de Cuentas, la Ley 6ª 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 19 de julio de 1923 “*Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría*”, en cuyo artículo primero se señala:

“Artículo 1º. Créase como servicio nacional administrativo el Departamento de Contraloría, el cual será independiente de los demás Departamentos administrativos”²⁷.

Posteriormente, mediante el Decreto 911 de 1932 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.

²⁶ Gómez Buitrago, J. (2007). Gerencia pública y control fiscal. Pág. 127. Biblioteca Dike

²⁷ Congreso General de la República Artículo 1 (19 de julio de 1923). “Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría” (Ley 42 de 1923)

Dichas funciones adquirieron rango constitucional en el Acto Legislativo N° 01 de 1945 en el Título XX, el cual, en su artículo 93, atribuyó a la Contraloría General de la República la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración²⁸.

Luego de esto, la Ley 20 de 1975, en su Artículo 3, autorizó a dicha entidad para aplicar los sistemas de control fiscal de “previo”, “preceptivo” y “posterior” de manera integrada²⁹.

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 Ley 20 de 1975, definió cada una de estas modalidades de fiscalización. En relación con el control previo dispuso:

“Art. 2º.- 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 establecidos”³⁰.

Entre las facultades específicas que materializaban este esquema de control, el artículo 9º de la Ley 20 de 1975 establecía que el Contralor *no* autorizaría pagos por contratos administrativos, entre tanto no se allegará copia auténtica del Diario Oficial o de un diario de amplia circulación, en el que apareciera publicado el extracto que para cada caso visará 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 solicitará, o 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 5º 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:

²⁸ Congreso General de la República (18 de junio de 1945). “Por el cual se confieren algunas atribuciones al director de la policía” (Acto Legislativo 1 de 1945)

²⁹ Congreso General de la República (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” (Ley 20 de 1975)

³⁰ Presidencia de la República de Colombia (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” (Decreto 925 de 1976)

“Artículo 5.- 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 voto”³¹.

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 frecuentemente 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. Paradójicamente, 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 administrativa 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 ésta 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 sólo 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...”³².

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. Asimismo, 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 2º de la Constitución del 1886.

³¹ Presidencia de la República de Colombia (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” (Decreto 925 de 1976)

³² Hernando Herrera Vergara, Carlos Lleras de la Fuente, Antonio Navarro Wolf, José Matías Ortiz y Abel Rodríguez, “Informe Ponencia sobre Estructura del Estado”, Gaceta Constitucional No. 59, pág. 10.

Posteriormente, la reforma constitucional realizada mediante el Acto Legislativo 04 de 2019 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 niveles 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 (4) 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 pública”*³³. 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.

³³ Presidencia de la República de Colombia Artículo 61 (Marzo de 2020) “Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento de control fiscal” (Decreto 403 de 2020)

8.1 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 1993 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**”³⁴. Negrilla y subrayado por fuera del 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 entidad (Art. 268).

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

³⁴ Constitución Política de Colombia Artículo 268 (1991)

Estado por los componentes del Sistema de control interno”³⁵. Negrilla y subrayado por fuera del 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 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 del perfeccionamiento del contrato, podría incurrirse en el mismo vicio que el constituyente quiso acabar: la coadministración*”³⁶.

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*”³⁷.

- En Sentencia C-103-2015 mediante la cual se resolvió una demanda contra el Numeral 7° del Artículo 5° 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*”³⁸, 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:

³⁵ Corte Constitucional (14 de julio de 1999) Sentencia C 506 de 1999 (MP Fabio Morón Díaz)

³⁶ Corte Constitucional (21 de noviembre de 2012) Sentencia C 967 de 2012 (MP Jorge Iván Palacio Palacio)

³⁷ Ibidem

³⁸ Corte Constitucional (11 de marzo de 2015) Sentencia C 103 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa)

*“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”*³⁹

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 interno”*⁴⁰ - Negrillas fuera del texto original-.

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 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 de recursos públicos, y los equipos de trabajo de las Oficinas de Control Interno con un enfoque multidisciplinario para el ejercicio de la Auditoría”*⁴¹.

³⁹ Ibídem

⁴⁰ Ibídem

⁴¹ Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno de las Entidades del Orden Nacional y Territorial (9 de julio de 2015) Circular 1 de 2015

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 año 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.

8.2 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 de “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.

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.**”*⁴² Negrillas fuera del texto original.

*“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”*⁴³ -Negrillas fuera del texto original-.

⁴² Constitución Política de Colombia Artículo 209 (1991)

⁴³ Constitución Política de Colombia Artículo 269 (1991)

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 1 “*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 No. 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”⁴⁴.

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, mientras que, mediante el Acto Legislativo 004 de 2019, el constituyente derivado matizó las fronteras establecidas entre el Control Posterior y Selectivo, y el Control Preventivo y Concomitante. Éste 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”⁴⁵.*

⁴⁴ (La gaceta constitucional - N. 77, n.d.)
 La gaceta constitucional - N. 77. (n.d.). Banrepcultural.org. Retrieved November 21, 2023, from <https://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll26/id/3781>

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”⁴⁶. Negrilla fuera del texto original.*

De este análisis surge una necesaria conclusión: Dado que el control interno es un pilar del control fiscal, y éste 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 (Nº5) 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**”⁴⁷ -Negrilla y subrayado fuera del texto original-.*

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 la Ley 42 de 1993, la Ley 87 de 1993, la Ley 142 de 1994, la Ley 489 de 1998, y el Decreto 403 de 2020, tal y como se evidencia a continuación:

⁴⁶ Corte Constitucional (25 de agosto de 1999) Sentencia C-623-99 (MP Carlos Gaviria Díaz)

⁴⁷ Constitución Política de Colombia Artículo 268 Numeral 12 (1991)

Tabla N° 2 Análisis sistémico de la norma.

NORMA	ARTÍCULO	OBLIGADOS A CONTAR CON UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO
Ley 42 de 1993	<i>“ARTÍCULO 18. La evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las <u>entidades sujetas a la vigilancia</u>, 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.”</i>	Entidades sujetas a vigilancia de la Contraloría General de la República.
Ley 87 de 1993	<i>“ARTÍCULO 5o. CAMPO DE APLICACIÓN. La presente Ley se aplicará a todos los <u>organismos y entidades de las Ramas del Poder Público</u> en sus diferentes órdenes y niveles, así como en la <u>organización electoral</u>, en los <u>organismos de control</u>, en los <u>establecimientos públicos</u>, en las <u>empresas industriales y comerciales del Estado</u>, en las <u>sociedades de economía mixta</u> en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, en el <u>Banco de la República</u> y en los <u>fondos de origen presupuestal</u>.”</i>	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 “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”	<i>“ARTÍCULO 46. CONTROL INTERNO. Se entiende por control interno el conjunto de actividades de planeación y ejecución, realizado por la <u>administración de cada empresa</u> para lograr que sus objetivos se cumplan.”</i>	Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios

Ley 489 de 1998	<i>“ARTICULO 2o. AMBITO DE APLICACION. 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, <u>a los particulares cuando cumplan funciones administrativas.</u></i> <i>PARAGRAFO. 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, <u>participación y control interno</u> 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.”</i>	Particulares cuando cumplan funciones administrativas
-------------------------------	--	--

Fuente: Análisis sistémico de la norma. Elaboración propia. 2023.

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 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 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 2022.

En estos apartados normativos, se denota que la evaluación del control interno que hace la Contraloría no se limita a las entidades públicas, 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° 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 previstos”⁴⁸.

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 perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser

⁴⁸ Congreso General de la República Artículo 1 (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” (Ley 87 de 1993)

*adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización”*⁴⁹No 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.

9. Ámbito Nacional e Internacional

En el presente capítulo 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.

⁴⁹ Presidencia de la República de Colombia (26 de mayo de 2015) “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública” (Decreto 1083 de 2015)

9.1 Nacional

Tabla N° 3. Normativa Nacional

NORMA	ANÁLISIS
Modelo Estándar de Control Interno – MECI (Decreto 943 de 2014)	Marco jurídico establecido para evaluar y fortalecer el control interno en las entidades públicas. Se implementó mediante el Decreto 1599 de 2005, teniendo como referente el modelo COSO⁵⁰ y otros referentes internacionales. Su objetivo 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. Este modelo concibe el Control Interno como un “<i>conjunto de elementos interrelacionados, donde intervienen todos los servidores de la entidad</i>”⁵¹, y su objetivo es proporcionar una estructura con los elementos necesarios para fortalecer el Sistema de Control Interno en las organizaciones obligadas por la Ley 87 de 1993. Opera a través del desglose de sus componentes y elementos, 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 elemento de planes, programas y proyectos, con sus respectivos productos, y así con cada uno de los componentes.
	Surge en 2012 para atender la necesidad 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 celeridad y calidad de las respuestas a los requerimientos de la comunidad. Es definido por el Decreto 1499 de 2017, en su artículo 2.2.22.3.2., de la siguiente manera:

⁵⁰ Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission Contro Interno. Control Interno. Estructura Conceptual Integrada. Traducción de Samuel Alberto Mantilla Blanco. Ediciones Ecoe, Bogotá 1997.

⁵¹ Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014

Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG (Decreto 1499 de 2017)	<i>“(…) 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 servicio”⁵².</i> El modelo se ha implementado a través de tres pilares fundamentales⁵³: institucionalidad, operación y Medición del Desempeño Institucional (MDI), y entre sus objetivos se destacan: 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 ciudadana⁵⁴. Establece como meta <i>la salvaguarda de los recursos públicos</i>, es por eso 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: <i>“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 cuentas y publicar información sobre los resultados de su gestión y la ejecución de sus recursos”⁵⁵.</i> Estructura un esquema de líneas de defensa, que son integradas por diferentes roles, y se divide en cuatro⁵⁶: Línea Estratégica: El nivel directivo dentro de cada Entidad, es decir, a quien se le confiere la facultad de impartir directrices y planes estratégicos. 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.
--	--

⁵² Presidencia de la República de Colombia Artículo 2.2.22.3.2 (11 de septiembre de 2017) “Por medio del cual se modifica el Decreto 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” (Decreto 1499 de 2017).

⁵³ Marco General del Modelo Integrado de Planeación y Gestión, Versión 4 (2021)

⁵⁴ Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión Versión 4, Marzo de 2021

⁵⁵ *Ibidem*

⁵⁶ Departamento Administrativo de la Función Pública (noviembre 2019) Control Interno Esquema Líneas de Defensa, Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjZqazPu9aCAxVulGoFHUIlARIQFnoECA0QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.funcionpublica.gov.co%2Fdocuments%2F418537%2F616038%2FControl%2520interno.pptx%2Fa9cc23-7ad4-dde8-f974-875b28ebac71%3Fversion%3D1.0%26download%3D1&usg=AOvVaw10fTn5tSg7xLboFF2hYE2Q&opi=89978449>

	Primera Línea de Defensa: “<i>Se encarga del mantenimiento efectivo de controles internos</i>”⁵⁷, 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 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 riesgos⁵⁸ y aseguran que los controles y procesos de gestión del riesgo de la 1ª Línea de Defensa sean apropiados y funcionen correctamente. Tercera Línea de Defensa: En cabeza de las Oficinas de Control Interno, se encuentra la función de realizar auditoría interna, a través de un enfoque basado 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.
Articulación del Control Fiscal con el Control Interno (Acto Legislativo 004 de 2019)	Mediante este Acto Legislativo se presentaron las siguientes novedades: - 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 de control 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. - 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 prevalente sobre la gestión de cualquier entidad territorial, desplazando a las Contralorías Territoriales, si lo considera necesario. - Unificación y estandarización de la vigilancia y control fiscal: Se incluyó la función de “<i>dirigir e implementar, con apoyo de la Auditoría General de la República, el Sistema Nacional de Control</i>

⁵⁷ Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión, Versión 4, (Marzo de 2021).

⁵⁸ *Ibídem*

	<i>Fiscal, para la unificación y estandarización de la vigilancia y control de la gestión fiscal”⁵⁹. 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.</i>
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”	Normativa 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. Para lo que se utilizan los siguientes mecanismos: ✓ Consulta Interna de Información en Tiempo Real. ✓ Acceso y análisis de la información. ✓ Articulación con el Control Social. ✓ Articulación con el Control Interno. ✓ Acciones de especial seguimiento y acompañamiento en las instancias de asesoría, coordinación, planeación y decisión. ✓ Metodología para el seguimiento permanente en el marco del control concomitante y preventivo.

⁵⁹ Numeral 12 Artículo 2 Acto Legislativo 004 de 2019.

Resolución Ejecutiva RES-EJE-0113 de 2022 <i>Procedimiento para Emitir el Concepto Anual sobre la Calidad y Eficiencia del Control Fiscal Interno de las Entidades y Organismos del Estado – Versión 2.0</i>	En el procedimiento adoptado mediante esta resolución, por primera vez, la Contraloría General de la República realizó la siguiente definición del “Control Fiscal Interno”: <i>“Control Fiscal Interno (CFI): Son los procedimientos de observación, verificación, control, monitoreo y vigilancia que realizan <u>las instancias de control interno</u> 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.</i> <i>El Control Fiscal Interno, hace parte de una secuencia que se inicia y está a cargo de <u>cada entidad objeto de vigilancia</u>, para luego ser evaluado por la Contraloría General de la República. (...)”⁶⁰.</i> 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 <u>instancias de control interno</u>, 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.
---	--

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	CONCEPTO 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. CONCEPTO 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 el año 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 CONCEPTO AÑO 2018 (VIGENCIA 2017). A partir de esta vigencia el concepto se emite con fundamento en las tres (3) 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. CONCEPTO AÑO 2020 (VIGENCIA 2019): La calificación global sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado se determina “<i>con deficiencias</i>”, 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. CONCEPTO AÑO 2022 (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. ✓ ¿El sistema de control interno coincide con la definición del sistema de control fiscal interno? 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 “<i>fiscal</i>” 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.
---	---

	El control a los recursos públicos se ejerce en un primer nivel por el sistema de “<i>control fiscal interno</i>”, y en un segundo nivel por el sistema de “<i>control fiscal externo</i>”. El control interno “<i>es una de las dos normas con las que cuenta el Estado para el control al manejo de los recursos públicos</i>”⁶¹. El control fiscal interno a que hace alusión el numeral 6 del artículo 268 de la Constitución es la primera modalidad de control del manejo de los recursos públicos: <i>“El propio constituyente dispuso de otros mecanismos que, sin comprometer los mencionados límites, permiten alcanzar las finalidades constitucionales perseguidas con el control de advertencia previsto en la norma acusada. Se trata de los dispositivos de control fiscal interno que, según lo previsto en los artículos 209 y 269 superiores, están obligados a implementar las entidades públicas”</i>⁶²
Concepto Emitido por la CGR y la Calificación que se le asigna al Sistema por Parte del DAFP	El Departamento Administrativo de la Función Pública diseña y establece las pautas para que las entidades reporten el avance del Sistema de Control Interno, en relación con la séptima dimensión de MIPG y con los cinco componentes del MECI⁶³: i) Ambiente de control, ii) Gestión de Riesgos, iii) Actividades de Control, iv) Información y Comunicación, v) Actividades de monitoreo o supervisión continua, mientras que la Contraloría enfoca su evaluación a la función de control interno de prevenir el daño a los recursos públicos. 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”, 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 la vigilancia a los recursos públicos.
	Instrumento diseñado por el DAFP, 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 busca: 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

⁶¹ Cárdenas Uribe, Julio César. El Control fiscal interno y externo en la etapa de planeación de la contratación estatal. Instituto Latinoamericano de Altos Estudios, ILAE. Pág. 63

⁶² Corte Constitucional (11 de marzo de 2015). Sentencia C-103 de 2015 (María Victoria Calle Correa)

⁶³ Presidencia de la República de Colombia (11 de septiembre de 2017) “Por medio del cual se modifica el Decreto 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” (Decreto 1499 de 2017).

Instrumento de Autodiagnóstico para el Aseguramiento de la Calidad de Auditoría Interna en el Sector Público	para medir sus auditorías, incluso antes de liberarlas, actuando, así como una importante herramienta de prevención de riesgos fiscales. 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.
Guía para la Administración del Riesgo y el Diseño de Controles en Entidades Públicas Versión 6	El DAFP ha diseñado la “<i>Guía para la Administración del Riesgo y el diseño de controles en entidades públicas</i>”⁶⁴, como metodología de administración de riesgos, que en su Versión 6 cuenta con un Anexo relacionado con la Gestión de Riesgos Fiscales Esta guía, presenta un paso a paso detallado para la adecuada gestión y 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.
Guía de Roles de las Oficinas de Control Interno V3 de 2022	El DAFP ha diseñado la “<i>Guía de Roles de las Oficinas de Control Interno</i>”, en su Versión 3, con el fin de establecer aquellos aspectos que fortalecen el enfoque preventivo de riesgos y la identificación de roles y responsabilidades de quienes intervienen en la toma de decisiones en materia de control interno. Todo ello, a partir de los cinco roles que establece el Decreto 648 de 2017 para estos actores, así: “i) <i>Liderazgo estratégico</i>, ii) <i>Enfoque hacia la prevención</i>, iii) <i>Evaluación a la gestión del riesgo</i>, iv) <i>Evaluación y seguimiento</i>, y v) <i>Relación con entes externos de control</i>”⁶⁵. Para su adecuada ejecución, se hace especial énfasis en la premisa de que la gestión de los riesgos y el control implementado, no se concentran únicamente 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 el esquema de Líneas de Defensa postulado por el MIPG.

⁶⁴ (De Gestión & Desempeño, s. f.-a) De Gestión, D., & Desempeño, I. (s. f.-a). *Guía para la Administración del Riesgo y el diseño de controles en entidades públicas Versión 6*. Gov.co. Recuperado 21 de noviembre de 2023, de <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>

⁶⁵ Presidencia de la República de Colombia Artículo 2.2.21.5.3. (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” (Decreto 648 de 2017)

	Se trata entonces de un trabajo de coordinación y articulación de esfuerzos, orientado a la identificación, prevención y mitigación de los riesgos, incluidos los riesgos de daño al patrimonio público.
Sistema de Control Fiscal Interno en Sujetos que no se rigen por la Ley 87 de 1993	La Corte Constitucional ha señalado que la utilización de recursos públicos justifica, por sí sola, “<i>la obligatoriedad de la vigilancia estatal</i>”⁶⁶, 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: i. Empresas de economía mixta con participación accionaria pública inferior al 90%: La ley no incluyó 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 ellas⁶⁷, entre las que 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 primero 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

⁶⁶ Corte Constitucional (12 de julio de 2006) Sentencia C 529/06 (MP Jaime Córdoba Triviño)

⁶⁷ (Riaño, n.d.)

Riaño, N. C. (n.d.). *El Estado tiene participación en 105 empresas que valen \$170 billones*. Diario La República. Retrieved November 21, 2023, from <https://www.larepublica.co/economia/el-estado-tiene-participacion-en-105-empresas-que-valen-170-billones-2863689>

	efectividad en la ejecución de sus actividades, así como la exactitud y confiabilidad de la información requerida para dirigirla y controlarla”⁶⁸. Como se observa, se prevé un sistema de control interno <i>sui generis</i> 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 Integral Modalidad Regular del año 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. ii. 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. ✓ Entidades Promotoras de Salud. ✓ Cajas de Compensación Familiar. ✓ Administradoras de Riesgos Laborales. ✓ Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías. ✓ Colegios Profesionales Privados. ✓ Fondos Parafiscales de Fomento. ✓ Juntas Regionales y Nacional de Calificación de Invalidez. 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
--	---

⁶⁸ Bogotá S. A. – Corabastos, C. D. E. A. (s. f.). *CÓDIGO DE BUEN GOBIERNO CORPORATIVO*. Com.co. Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://corabastos.com.co/inicio/wp-content/uploads/2022/11/CODIGO-DE-BUEN-GOBIERNO-CORPORATIVO-CORABASTOS-V.-Final.pdf>

	del cumplimiento de las metas corporativas, y se centran en la mitigación del riesgo de continuidad del negocio. iii. Patrimonios 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 Jurídica⁶⁹, sino que es un “centro de imputación de derechos y obligaciones, de carácter temporal y diferente a la persona que le dio origen”⁷⁰. 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”⁷¹. Ahora bien, según un estudio realizado por la Contraloría General de la República en 2020⁷², 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
--	---

⁶⁹ CSJ, Sala de Casación Civil, Sentencia agosto 03/2005 MP Silvo Ferando Trejos Bueno

⁷⁰ Corte Constitucional (13 de julio de 2017) Sentencia C 438 de 2017 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado)

⁷¹ La naturaleza jurídica de los contratos suscritos por patrimonios autónomos derivados de la celebración de contratos de fiducia mercantil por entidades públicas Juan David Ching Ruiz. 2020. Universidad Externado de Colombia

⁷² Administración de Recursos Públicos en Fiducias, Contraloría General de la República (16 de octubre de 2020)

Referencias Nacionales de Sistemas de Control Interno

Para el ámbito nacional se identificaron tres empresas (Empresas Públicas de Medellín EPM, ECOPETROL y REFCAR), 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 REFCAR 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.

► Empresas Públicas de Medellín (EPM)

La entidad Empresas Públicas de Medellín, EPM, ha adoptado una serie de medidas y acciones encaminadas a garantizar la implementación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión en su versión 5, esto, con el propósito, entre otros, de realizar una gestión eficiente, eficaz y transparente de sus operaciones. Así, desde 2018 han desarrollado la séptima dimensión del modelo a través de sus componentes y, a partir del año 2020, se ha desplegado la operación de las líneas de defensa, las cuales se han concebido de la siguiente manera:

1. Línea Estratégica: Este nivel analiza las amenazas, riesgos y controles institucionales al cumplimiento del plan de empresa. Así, se asegura el seguimiento a la gestión por parte del Comité de Gerente, la Gerencia General, y la primera línea de directivos (vicepresidentes). De igual manera, revisa, valida y supervisa la gestión del riesgo al igual que ejecuta el seguimiento a la auditoría interna para toda la entidad, en el marco del Comité Institucional de Coordinación de Control Interno y el Comité de Gestión y Desempeño Institucional.
2. Primera Línea de Defensa: En esta, se continúan realizando actividades encaminadas al autocontrol, o control día a día, que debe realizar todo el personal de EPM en su labor, particularmente los directivos de estructura y sus equipos. Para el efecto, se han implementado acciones, para fortalecer a nivel organizacional una cultura de autocontrol.
3. Segunda Línea de Defensa: Consolida y analiza información sobre asuntos claves para la entidad, que sirven de base para la toma de decisiones y las acciones preventivas necesarias para minimizar la materialización de los riesgos. En EPM se ha venido fortaleciendo la segunda línea, entendiendo que realiza funciones de autoevaluación que ayudan a mejorar el ambiente de control del proceso y por tanto el funcionamiento del Sistema de Control Interno. En esta se identifican grandes temáticas de control interno, como lo son: La gestión de activos, el control financiero, y la gestión de riesgos.

4. Tercera línea de defensa: Se ha implementado una Auditoría Corporativa, bajo el marco Internacional para la Práctica de Auditoría, enfocada en tres pilares fundamentales: la gestión de riesgos, el control y el gobierno, para poder evaluar, de manera independiente y objetiva, la eficacia en la implementación de los controles de primera y segunda línea de defensa. En ese sentido, la auditoría evalúa los controles definidos por la primera línea y aquellos no cubiertos por la segunda línea. Esta función se radica en cabeza de una vicepresidencia en concreto, como lo es la Vicepresidencia de Auditoría Corporativa, la cual se articula con sus tres (3) gerencias: la Gerencia Auditoría Negocios, la Gerencia Auditoría Proyectos y Suministros, y la Gerencia Auditoría Soporte. Por último, cabe señalar que es la Dirección de Gestión y Desarrollo de Auditoría, como encargada de coordinar las actividades de planeación, desarrollo, mejoramiento e innovación de la auditoría interna.

La implementación del esquema se encuentra a cargo de la Vicepresidencia de Sostenibilidad y Estrategia, función que realiza a través de la Dirección de Planeación y Seguimiento Empresarial, respecto de lo que se debe indicar que para la vigencia 2022 fue calificado con un Control Fiscal Interno “*efectivo*” por la Contraloría Distrital de Medellín, sin perjuicio de que, a la fecha, se encuentren en fase de análisis de la Guía para la Administración del Riesgo y el Diseño de Controles en Entidades Públicas del DAFP, y de su Anexo No. 1 de Riesgos Fiscales

► **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 S.A. 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

S.A. (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 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). 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.

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, quien 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.

Adicionalmente, 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.

9.2 Internacional

Tabla N° 4. Normativa Internacional

NORMA	ANÁLISIS
The Criteria of Control (COCO)	El modelo de la Comisión de Criterios sobre el Control (<i>The Criteria Of Control</i>) es creado en Canadá, parte de las raíces del modelo COSO, 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 mantenimiento 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 la (i) efectividad y eficiencia de las operaciones u objetivos organizacionales, (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. Establece un marco de 20 criterios de control, que se articulan a partir de cuatro elementos esenciales⁷³ : El criterio del <i>Propósito</i> 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. El criterio de <i>Compromiso</i> 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. El criterio de <i>Monitoreo y Aprendizaje</i> 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. Finalmente, para el COCO, como para otros sistemas de control, el costo del control debe ser proporcional a los beneficios esperados.
	La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, o INTOSAI por sus siglas en inglés (<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>), diseñó esta Guía para orientar a las Entidades del Sector Público en el manejo de recursos. Con ese objetivo en mente, define el control interno como un “<i>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:</i> • <i>Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones</i> (...) • <i>Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño”.</i> Este <i>proceso</i> de control está integrado por ciertos componentes, tales como: Entorno de control.

⁷³

(*Internal controls-A review of current developments,* 2006)
 Internal controls-A review of current developments. (2006). Ifac.org. <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>

Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)	Evaluación del riesgo. Identificación del riesgo. Valoración del riesgo. Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización. Desarrollo de las respuestas. Actividades de control. Información y comunicación. Seguimiento. Dado que Modelo Estándar de Control Interno -MECI-, 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 éste depende del <i>factor humano</i>, por tanto, “<i>es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos</i>”, 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.
Organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE)	En su informe de 2019 “<i>La Integridad Pública en América Latina y el Caribe - De Gobiernos Reactivos a Estados Proactivos</i>”⁷⁴, la OCDE 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 <i>ad hoc</i> por políticas que tienen en cuenta el contexto donde se aplican, utilizando un enfoque conductual y de gestión de riesgos y, especialmente, promueve una cultura de integridad en toda la sociedad. La Recomendación cuenta con trece principios organizados en tres pilares, así: Un Sistema de Integridad coherente y completo. Una Cultura de Integridad Pública. Una Rendición de Cuentas Eficaz. El Tercer Pilar del informe enfatiza a sus adherentes la necesidad de implementar un <u>marco de control y gestión de riesgos</u> que salvaguarde la integridad en las entidades del sector público, y formula las siguientes recomendaciones: Mejorar la selección meritocrática de la función de auditoría interna en las entidades públicas. Asegurar equipos de auditores profesionales en las UAI. 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.

⁷⁴ OECD. (2018). *Integridad pública en América Latina y el Caribe 2018-2019*. OECD. <https://www.oecd.org/gov/ethics/integridad-publica-america-latina-caribe-2018-2019.pdf>

	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.
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 <u>Gestión de las Finanzas Públicas (GFP)</u>, 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. 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, así⁷⁵: 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: Valor de los activos financieros en cada clase e información sobre los métodos de valuación utilizados. 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 sólo se predica de activos financieros, sino de <i>no financieros</i> también, se establece el ítem 12.2., relativo al seguimiento de los activos no financieros, así: Registros de activos fijos, tierras y (si corresponde) activos en el subsuelo, posiblemente con información sobre su uso y antigüedad. Documento o conjunto de documentos publicados y vinculados con una o más de las categorías de activos no financieros mencionadas. 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.

⁷⁵ PEFA. (2019). PEFA Framework. https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/2020002207SPAspa001_PEFA%20Framework.pdf

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 a efectos de 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 y iv) Reino Unido y 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:

► Ecuador⁷⁶

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador (Ley 2002-73), 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.

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:

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.*

⁷⁶ Entrevista 14 de septiembre de 2023 Mónica Gallo - Ex funcionaria del Ministerio de Agricultura del Ecuador

5. *Establecimientos educativos particulares, laborales, comisariatos, corporaciones y otras que reciban subvenciones económicas o subvenciones sociales utilizando recursos de carácter público.*
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*⁷⁷

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*”⁷⁸, 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*”⁷⁹; 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*”⁸⁰

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 (exfuncionaria 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 administración, 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

⁷⁷Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador Art. 6 (Ley 2002-73)

⁷⁸ Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador Art. 6 (Ley 2002-73)

⁷⁹ Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador Artículo 17 (Ley 2002-73)

⁸⁰ *Ibidem*

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.

► **Austria**⁸¹

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 Interna 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)⁸²”.

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.

⁸¹ Entrevista 18 de septiembre de 2023 Austria, Ferdinand Haberl, Sub-Director Documentation Center for Political Islam

⁸² *Parlament Österreich. (2018). Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich. XXV. Gesetzgebungsperiode. III. Stück. [PDF]. Recuperado de https://www.parlament.gv.at/dokument/XXV/III/12/imfname_328607.pdf*

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.

► Noruega⁸³

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 garantizan 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*”⁸⁴.

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:

⁸³ Entrevista 02 de octubre de 2023 Lorena Til, Officer in the Office of the Auditor General, Noruega

⁸⁴ About us. (n.d.). Riksrevisjonen.No. Recuperado 21 de noviembre de 2023, de <https://www.riksrevisjonen.no/en/about-the-oag/about-us/> (Traducción Propia)

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.

► **Reino Unido** ⁸⁵

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”⁸⁶, 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 y
- 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:

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.

⁸⁵ Entrevista 03 de octubre de 2023 Charlie Podschies, Senior Policy Manager at NHS England

⁸⁶ OGL (2016) Audit and risk assurance committee handbook. Recuperado de https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf

6. El manual de funciones del Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos deben estar disponibles públicamente.

Finalmente, 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 especialmente, 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.

► España

El Control Interno en España tiene como finalidad última la de “garantizar que la actividad económico-financiera de la Entidad local se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia. Este control, además, contribuye a reforzar la transparencia ante el ciudadano de las cuentas de la Entidad local, de forma que proporcionen una información fiable y completa sobre la gestión desarrollada⁸⁷”. Este es desarrollado por los siguientes actores:

- **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, tal como lo 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 reconocimiento de derechos o a la realización de gastos*”⁸⁸, 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 ejecutado⁸⁹.

⁸⁷ Rendición de cuentas. (s.f.) La finalidad última del control interno. Sitio web de Rendición de cuentas: <https://www.rendiciondecuentas.es/es/informaciongeneral/controlentidades/FinalidadControlInterno.html#:~:text=La%20finalidad%20C3%BA%20del%20control,%2C%20econom%C3%ADa%2C%20eficiencia%20y%20eficacia>

⁸⁸ BOE-A-2003-21614, de 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria (Ley 47/2003). Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>

⁸⁹ BOE-A-2003-21614, Artículo 150 (26 de noviembre de 2003), General Presupuestaria (Ley 47/2003). Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>

- **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.
- **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 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 pública*”⁹⁰ y está llamada a ejercer un control de la “*gestión económica y financiera del sector público estatal*”⁹¹.

Por su parte, el Tribunal Superior de Cuentas tiene como función principal la de “*el enjuiciamiento de la **responsabilidad contable** en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*”⁹² -negrilla fuera del texto original-, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal tiene por objeto garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria⁹³. 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*”⁹⁴ es decir, lo ejerce la IGAE, y el segundo, corresponde al Tribunal de Cuentas, en su rol de supremo órgano fiscalizador.

⁹⁰BOE-A-2003-21614, de 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria (Ley 47/2003). Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>

⁹¹ BOE-A-2003-21614, Artículo 140, 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria (Ley 47/2003). Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>

⁹² BOE-A-203-21614, de 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria (Ley 47/2003). Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>

⁹³ BOE-A-2013-11935 Artículo 2 (14 de noviembre de 2013), de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (Ley Orgánica 6/2013) Recuperado 22 de noviembre de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-11935>

⁹⁴ Pampin, A. (2011, November 24). *Notas sobre la responsabilidad contable*. Asocex. <https://asocex.es/notas-sobre-la-responsabilidad-contable/>

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.

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, por su parte la función fiscalizadora es ejercida también por los Órganos de Control Externo (OCEX).

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.

10. Identificación de brechas entre la normativa colombiana y las mejores prácticas internacionales

En este aparte analizamos las brechas que existen entre los diferentes referentes que hemos analizado en el presente estudio y que servirán de insumo para formular recomendaciones que mejoren la función de control preventivo que debe ejercer el sistema de control interno.

a. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y las líneas trazadas por la Corte Constitucional, en su calidad de interprete con autoridad de la Carta Política.

Esta se puede considerar la principal brecha detectada a lo largo del estudio, en el cual se demostró que por un lado, la Corte Constitucional indicada en varias jurisprudencias y en especial en la C-103 de 2015, que el control interno debe actuar como primera línea de vigilancia para prevenir el daño al patrimonio público y “recomendar los correctivos que sean necesarios” función que se asemeja a la facultad para emitir advertencias, “que la norma [...] atribuye a la Contraloría”, actuación que debe realizarse en forma articulada con el control fiscal interno, que actúa como segunda línea de defensa. Por otro lado la Ley 87 de 1993 y sus decretos reglamentarios orientan el quehacer del sistema de control interno sólo hacia los riesgos de gestión sin realizar acciones inequívocas de prevención a la pérdida de recursos públicos; por el contrario la misma Ley 87 de 1993 en el parágrafo del artículo 12 establece que “En ningún caso, podrá el asesor, coordinador, auditor interno o quien haga sus veces, participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones”, instrumento de orden legal que ha impedido que las Oficinas de Control Interno cumplan su deber de prevención efectiva de la pérdida de recursos públicos.

b. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa ecuatoriana.

A diferencia el modelo colombiano en donde la Guía de Auditoría Interna basada en Riesgos, Versión 4, del año 2020, establece que las auditorías se deben realizar de acuerdo a unos criterios de “priorización” mientras que en el sistema de Control imperante en el Ecuador es relevante intervención tanto de los responsables de los procesos como de las Unidades de Control Interno se realiza durante todo el proceso administrativo.

c. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa Austriaca.

En Austria se establece 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. Este aspecto es relevante puesto que hay principios que deberían ser aplicables con mayor énfasis en ciertos sectores, verbi gracia el principio del desarrollo sostenible en el sector de infraestructura.

d. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa del Reino de Noruega

Se destaca que en Reino de Noruega el rol que ejerce la Oficina del Auditor General, es evitar futuros errores y omisiones, actúa como una instancia independiente del Gobierno y adscrita al Parlamento, que garantiza un esquema de mejora continua organizacional para la optimización de los recursos y los resultados.

e. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa del Reino Unido

En el Reino Unido, en cada entidad debe existir un Comité de Auditoría y Aseguramiento de Riesgos (CAAR), responsable la adecuada y eficaz gestión de los riesgos. En Colombia la gestión del riesgo es realizada por las diferentes dependencias, con la Asesoría de las Oficinas de Planeación de cada Entidad y es aprobado por el Comité de Coordinación de Control Interno Institucional” de cada entidad, a los cuales no se les asigna esa categoría específica de “Aseguramiento de Riesgos”.

f. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa de España.

En España Existe un Tribunal de cuentas, la Institución General de Administración del Estado, IGAE, y el control interno en cada entidad. La IGAE “es el órgano de control interno del sector público estatal y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública, encargado de verificar, mediante el control previo de legalidad, el control financiero permanente, la auditoría pública y el control financiero de subvenciones, que la actividad económico-financiera del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia”.

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. En Colombia no existe un organismo asimilable a la IGAE que realice un control previo de legalidad del gasto.

g. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y normativa de COCO

El modelo de la Comisión de Criterios sobre el Control Se destaca del COCO se destaca por asignar a todo el personal de la organización el establecimiento, supervisión y seguimiento de los controles, y uso eficiente de los recursos de la organización.

h. Brecha existente entre la normativa nacional en materia de control interno y las recomendaciones de la Organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE)

La OCDE ha realizado algunas recomendaciones que se pueden considerar como brechas, puesto que el país se vincula a esta Organización, pero no las acoge, de las cuales destacamos las siguientes: i) Mejorar la selección meritocrática de la función de auditoría interna en las entidades públicas, ii) Explorar los beneficios de introducir consejos o comités independientes de auditoría y de riesgo, incluso mediante planes piloto de implementación en sectores específicos, iii) 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., iv) 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.

11. Encuesta actores del Sistema de Control Fiscal Interno

11.1 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 sólo 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 (por ejemplo: censos, estudios previos), pero se prefieren las fuentes primarias dado que muchas veces los proyectos de desarrollo conciernen a un escenario específico no contemplados por otros investigadores⁹⁵”*

11.2 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.

Paralelo a este trabajo el equipo expuso la relevancia de cada uno de los actores a incluir entre los destinatarios de la encuesta. Del ejercicio anterior, fueron definidos los siguientes:

1. Jefe de la entidad pública
2. Jefe de la oficina de Control Interno
3. Jefe de la Oficina Asesora de Planeación

4. Particulares que administran recursos públicos: Cámaras de comercio, fondos, cajas de compensación.

De igual manera, se analizaron y verificaron las bases de datos suministradas por función pública, que arrojaron los siguientes resultados:

Tabla 5. Base de datos de los actores

Actor	Universo
Jefe de entidad	5.947
Jefe de la Oficina de Control Interno	3.924
Jefe la oficina asesora de Planeación	3.892
Particulares que administran recursos	124
Total	13.887

Fuente: Base de datos Departamento Administrativo de la Función Pública. 2023

A partir del universo de los actores a encuestar, se seleccionaron los actores que contaban con un correo electrónico válido, resultando en lo siguiente:

Tabla 6. Base de datos de los actores con contactos válidos.

Actor	Cantidad de correos válidos
Jefe de entidad	5.973*
Jefe OCI y jefe de Planeación	5.370
Particulares que administran recursos	124
Total	11.467

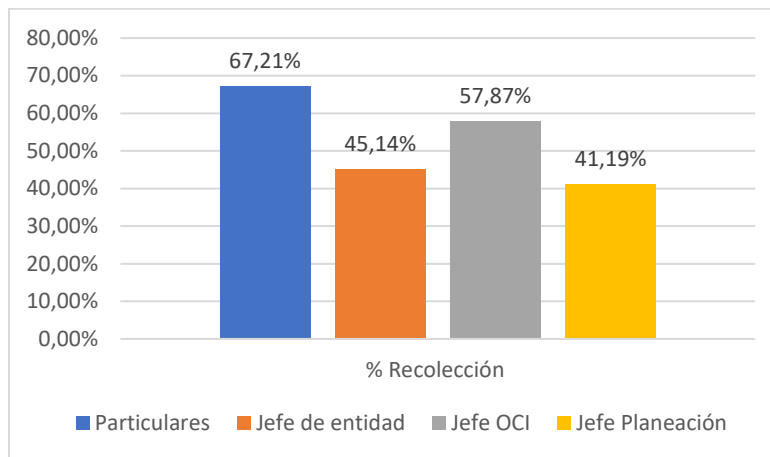
Fuente: Base de datos Departamento Administrativo de la Función Pública. 2023

*Por cuanto algunas entidades reportaron más de un correo válido, esta cantidad supera la cantidad del universo.

En resumen, de los 13.887 actores, se tenía certeza que 11.467 tenían un correo válido, correspondiente al 82.57%.

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 del modelo de control fiscal en Colombia:

Gráfica No. 2. % 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.

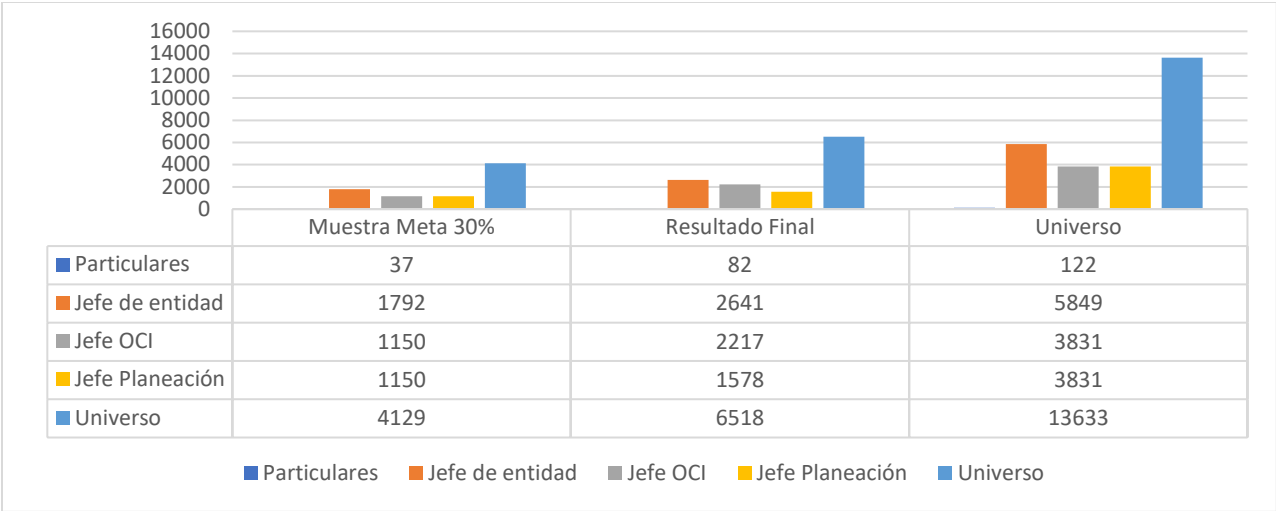
(...)

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:

Gráfica No. 3. Número de respuestas recibidas



Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

11.3 Jefes de Entidad

Los jefes de entidad, como ya se ha dicho a lo largo de este documento, 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 recategoriza de acuerdo a criterios establecidos mediante inteligencia artificial.

Las respuestas a la pregunta “¿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.

Por su parte, al responder la pregunta “¿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.

Cuando se le preguntó a los Jefes de Entidad si “¿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.

Finalmente, a la pregunta “*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.

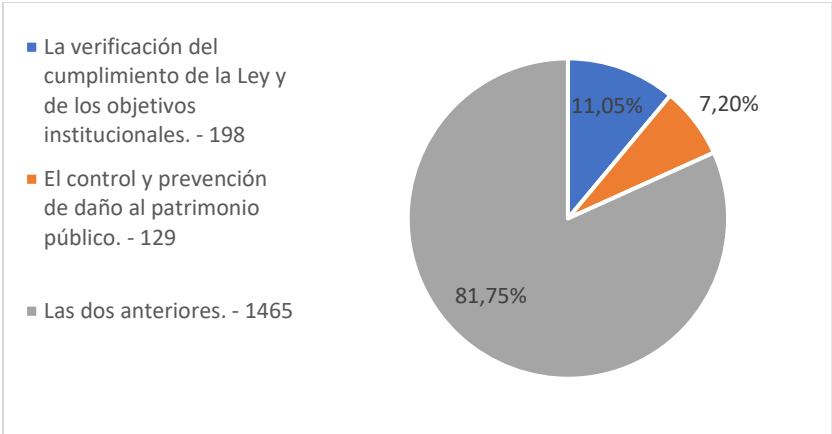
Preguntas cerradas

- ¿Cuál es la finalidad del sistema de control interno?

El 81.75% 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, a partir de estos análisis, se deduce que solo el 11,05% de los jefes de entidades encuestados excluyen el concepto de prevención del daño al patrimonio, como una finalidad del Sistema de Control Interno. Si bien es un porcentaje bajo, implica que algunos Gerentes Públicos,

quien por la naturaleza de su cargo son gestores fiscales, desconocen este importante componente, lo que puede redundar en graves efectos para la administración de los recursos a su cargo y en la debida gestión del mencionado riesgo.

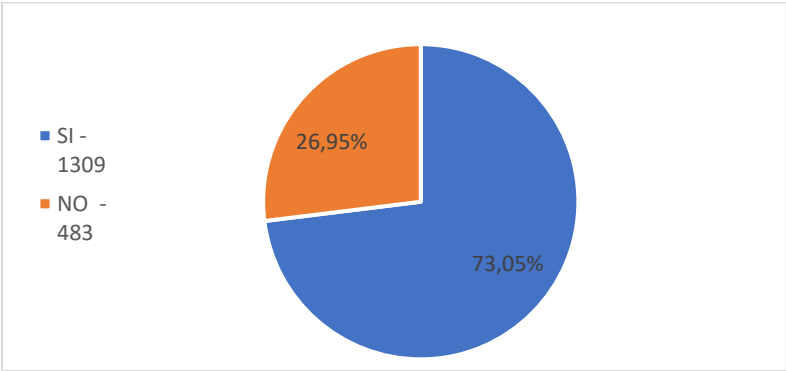
Gráfica No 4. *¿Cuál es la finalidad del sistema de control interno?*



Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

• *¿Conoce en qué consiste el sistema de control fiscal interno?*
El 73.05% de los jefes de entidades afirmaron comprender y el Sistema de Control Fiscal Interno, mientras que el 26.95% restante respondió que “No”. Lo que implica que uno (1) de cada cuatro (4) Jefes de Entidad no tiene conocimiento sobre la prevención del daño al patrimonio público, y si se complementa esta respuesta con lo expuesto cuando se solicita una explicación de dicho sistema, de quienes dijeron que sí sabían, solo el 30% en efecto brindó nociones próximas a una definición apropiada de gestión del riesgo fiscal, lo que evidencia que solo el 22% de los encuestados, tiene un conocimiento, por lo menos básico en este ámbito, de radical relevancia para la adecuada Gerencia Pública.

Gráfica No 5. *“¿Conoce en qué consiste el sistema de control fiscal interno?”*

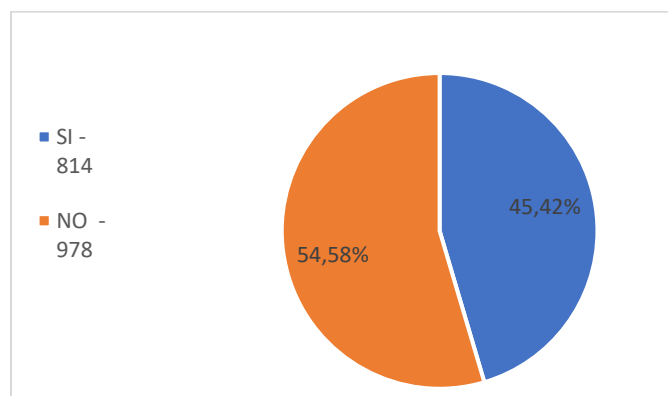


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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

Frente a dicha pregunta, el panorama de respuestas es desalentador, ya que el 54,58% de los jefes de entidad afirmaron no contar con dicho sistema, y si a estas manifestaciones se las conjuga con lo manifestado sobre las actividades desarrolladas para prevenir el daño fiscal, solo el 52,6 % atienden a la prevención del daño al patrimonio público, lo que implica que menos del 30% de las acciones que se desarrollan en las Entidades para proteger el erario a su cargo, son pertinentes para dicha finalidad, y de aquellas, no es posible identificar cuáles son verdaderamente efectivas.

Gráfica No 6 *¿Su entidad tiene establecido un sistema de control fiscal interno?*

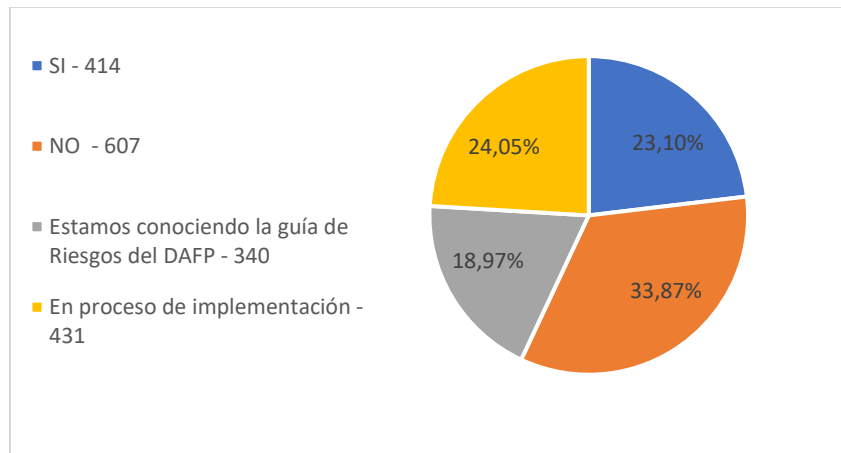


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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

Solo el 23,10% de los jefes de entidad manifiesta que en su Entidad existe un mapa de riesgos que contemple el Capítulo de Riesgos Fiscales de la Guía de Riesgos del Departamento Administrativo de la Función Pública, es decir menos de una cuarta ha aprovechado esta herramienta. Si consideramos que 76,90% está en proceso de implementación, apenas se está familiarizando con la herramienta o simplemente no la aplica, debe ser una alerta para identificar la baja penetración con que cuentan los diferentes instrumentos que se diseñan en procura del mejoramiento continuo de la gestión de los servidores públicos y las instituciones en todo el territorio nacional. Igualmente, al ser una herramienta de consulta a disposición de todas las entidades públicas debe ser un criterio al momento de adelantar el proceso auditor.

Gráfica No 7. *“¿Su entidad cuenta con un mapa de riesgos fiscales, de acuerdo con el capítulo de riesgos fiscales de la guía de riesgos del DAFP?”*

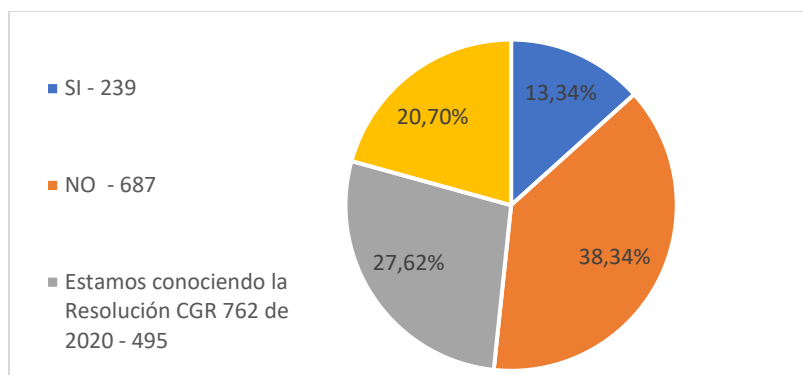


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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

Frente a los mecanismos que se han puesto a disposición de las Entidades, por parte de la Contraloría General de la República para alertar de los riesgos de afectación al patrimonio público, como es la Resolución REG-ORG-0762-2020 mediante la cual se reglamenta el Sistema de Alertas del Control Interno, tan solo el 13.34% de los jefes de entidad respondieron afirmativamente haberlos implementado en su Entidad, y otro 20.70% se encuentra en proceso de implementación, lo que evidencia que dicha herramienta no ha sido acogida por parte de las Entidades, lo que implica un desconocimiento de los mecanismos de articulación entre el primero y el segundo nivel del control fiscal, lo cual deriva en su ineficacia en la búsqueda de la prevención del daño al erario.

Gráfica No 8. “¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?”

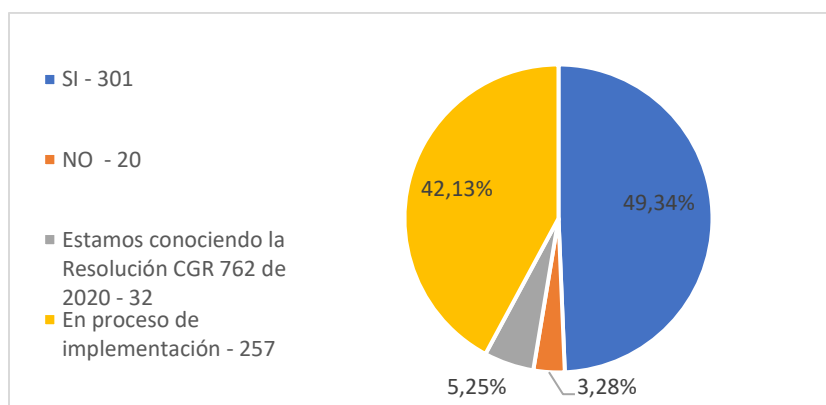


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- Sí la respuesta a la anterior pregunta fue “Sí”, 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?*”

Por su parte, del 13.34% que manifestó tener un procedimiento, ante esta pregunta, el 3.28% indicó que la socialización con el Jefe del Proceso previo al reporte no estaba contemplada, mientras que el 49,34% afirmaron que sí lo está, por su parte el 54,38% está conociendo o implementando el procedimiento, lo que implica que la retroalimentación frente a los dueños de los procesos donde se pueden materializar los daños, es relevante para los Jefes de las Entidades donde cuentan con el procedimiento, aunque incluso entre estos, restan muchas acciones para garantizar su total implementación, y más aún, frente al 86,66% de aquellos cuya respuesta fue negativa.

Gráfica 9. “*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?*”

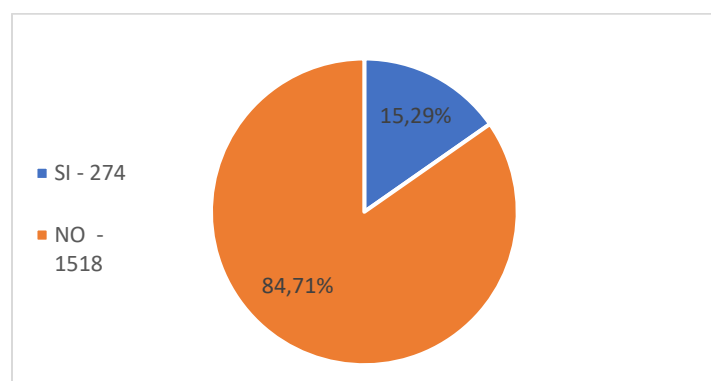


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- Frente al tema de los reportes al SACI, se preguntó lo siguiente: “¿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 15.29% de los jefes de entidad respondió afirmativamente y un 84.71% respondió negativamente, mediante lo que se evidencia el desaprovechamiento de esta herramienta, y refleja la necesidad de fortalecer la interacción y articulación entre el primero y el segundo nivel del control fiscal, lo cual puede dar lugar a la revisión de la herramienta en aras de simplificar su utilización y optimizar su efectividad en la prevención de la materialización de los riesgos de daño al patrimonio público.

Gráfica No 10. ¿El Jefe de control interno, o quien haga sus veces, ha hecho reportes en el sistema de Alertas del Control Interno?



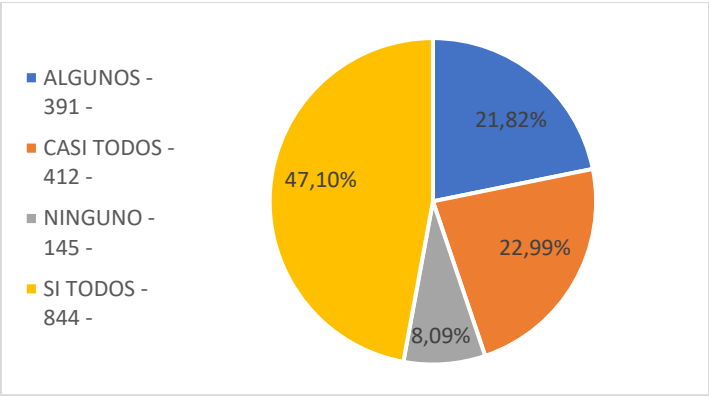
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- “En 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 47.10% indicó "Todos", el 22.99% seleccionó "Casi Todos", el 21.82% optó por "Algunos", y el 8.09% indicó "Ninguno", lo que evidencia un reconocimiento de las competencias con las que cuentan los colaboradores de las OCI's por parte de los Jefes de Entidad, por lo que igualmente se puede concluir que las cabezas del Sistema de Control Interno, encuentran en dichas oficinas equipos suficientemente cualificados para el desarrollo de su labor, por lo que sería de esperarse que ofrezcan su compromiso al

fortalecimiento del sistema, lo que es de vital importancia para los objetivos que dicha unidad se traza en pro de la Entidad.

Gráfica No 11. *En la siguiente escala califique esta afirmación: El grupo de control interno conoce ampliamente las funciones, objetivos y procedimientos del control interno”*

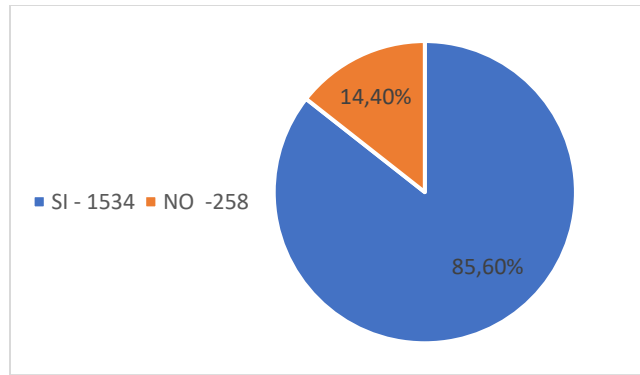


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- *¿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 85.60% de los jefes de entidad dice tomar en cuenta las auditorías internas y externas y el plan de mejoramiento institucional, mientras que el 14.40% no lo toma en cuenta, de lo que se puede deducir que los jefes de Entidad buscan tomar decisiones proclives a que las causas que dieron lugar a los hallazgos u observaciones contemplados en los resultados de auditoría, se aborden de manera que puedan ser superadas y con ello se propicie una mejora continua en el desempeño de la Entidad y en el cumplimiento de sus fines para la satisfacción de las necesidades comunitarias.

Gráfica No 12. *¿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

11.4 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 MIPG⁹⁶. 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 (05) roles.

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

Cuando se le preguntó a los Jefes de Oficina de Control Interno si “¿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, de 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.

⁹⁶ Función Pública. MIPG. <https://www.funcionpublica.gov.co/web/mipg>

- “¿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 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 adecuadamente el concepto de control de gestión, pero no muestran un conocimiento específico sobre el sistema de control fiscal interno y la prevención del daño fiscal.

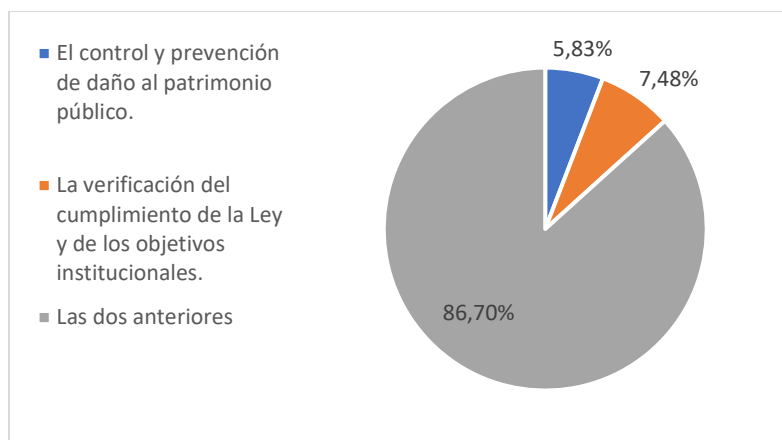
Considerando que el Sistema de Control Fiscal Interno es el primer nivel de control fiscal y que los actores de este primer nivel no tienen apropiado el concepto de prevención de riesgo fiscal, se valida la hipótesis No. 6 de este estudio, según la cual “*Las entidades estatales y los particulares que 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 de daño al patrimonio público como (ii) la verificación del cumplimiento de la Ley y de los objetivos institucionales.

Gráfica No 13. “¿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 se ha señalado en acápites anteriores, y como lo estableció 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*”⁹⁷, 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.

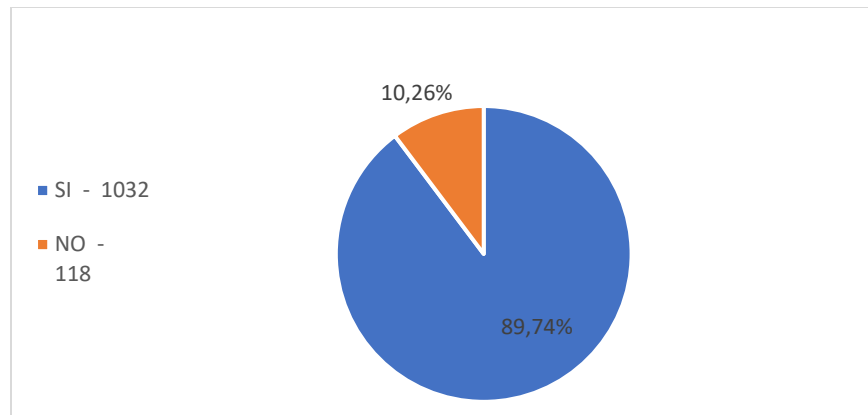
A partir de estos análisis, se deduce que solo el 5.83% de los líderes de las oficinas de control interno encuestados comprenden adecuadamente el concepto de "control fiscal interno". Resulta notable que el mayor porcentaje de respuestas correctas proviene del nivel municipal y de la categoría "otros", que abarca entidades 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 su papel como primer nivel de control fiscal, mientras que el 10.26% restante indicó no estar familiarizado con esta función.

⁹⁷ Corte Constitucional (11 de marzo de 2015) Sentencia C 103 de 2015 (MP. María Victoria Calle Correa)

Gráfica No 14. “¿Conoce en qué consiste el sistema de control fiscal interno?”



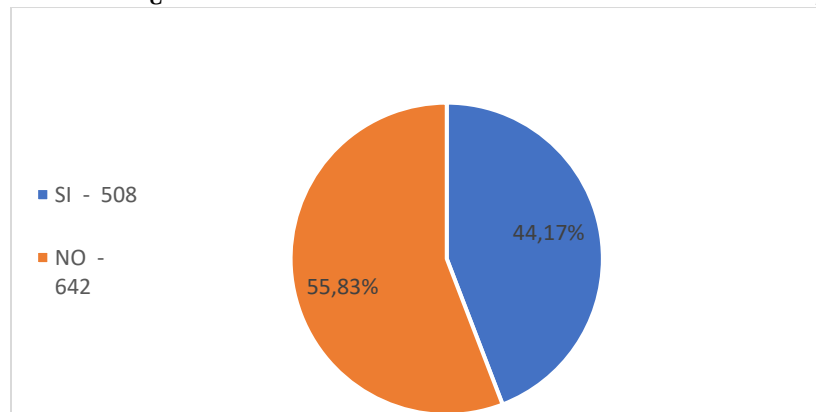
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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 del 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.

- A la 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.

Gráfica No 15 “¿Su entidad tiene establecido un sistema de control fiscal interno?”



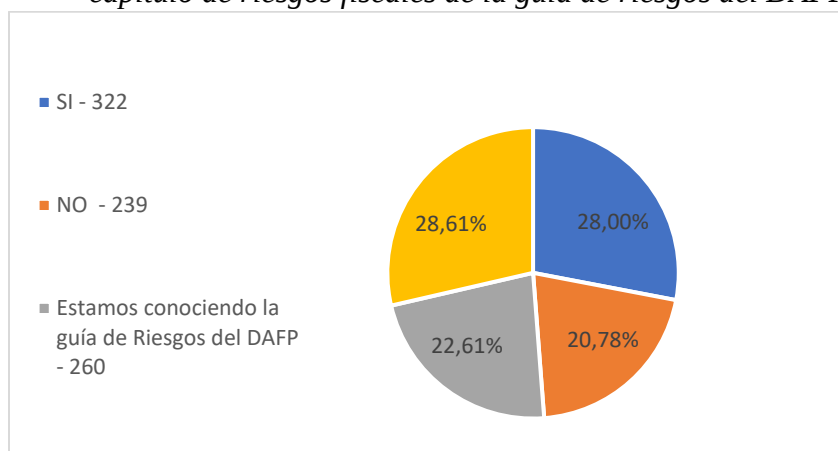
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

Nuevamente, 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.

Gráfica No 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

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

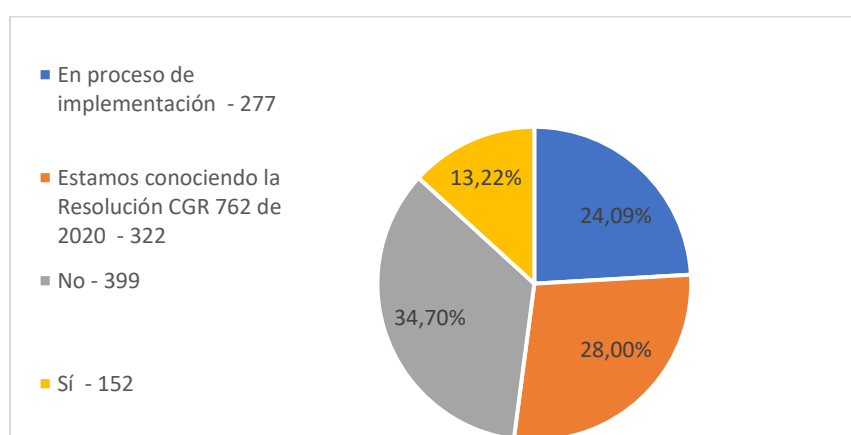
- *¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?*

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.

Gráfica No 17. “¿Su entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?”

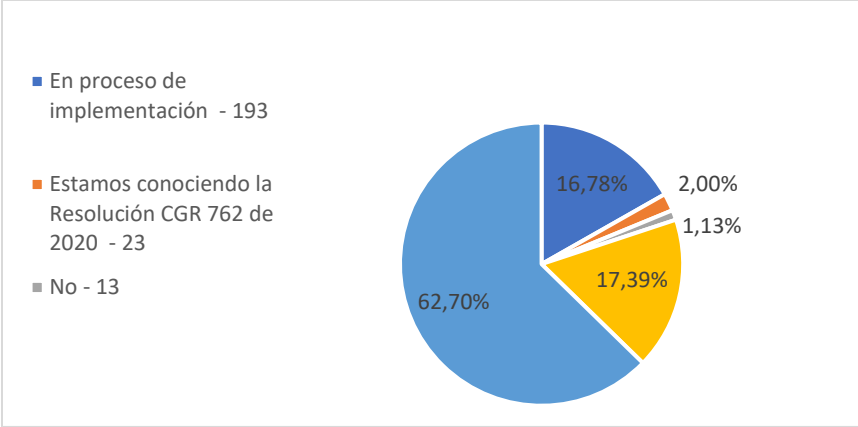


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- *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.

Gráfica 18. “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?”

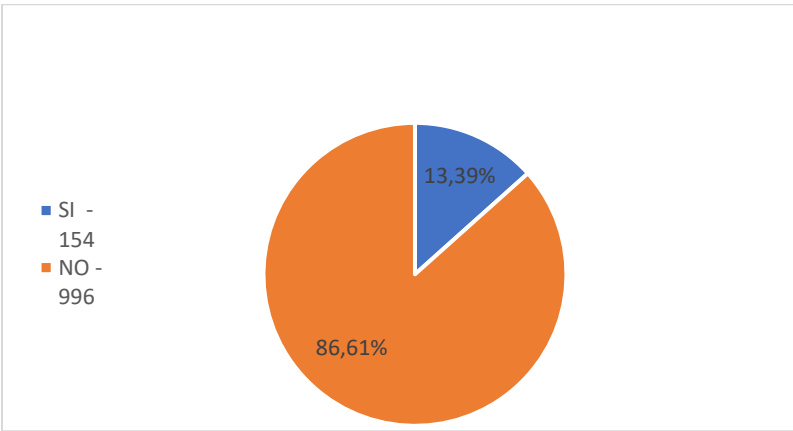


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

¿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.

Gráfica 19. “¿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

11.5 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 afirmativamente. 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?"*

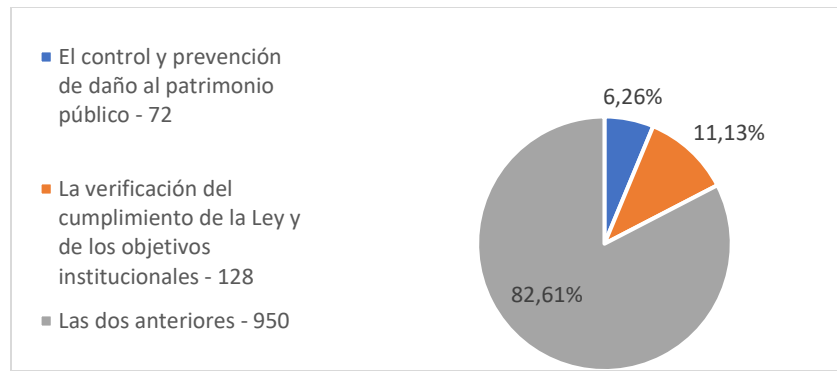
El 46.3% de las actividades agrupadas por la inteligencia artificial hacen referencia a acciones pertinentes para la mitigación del daño al patrimonio público, mientras que el 53.7% restante no está orientado hacia dicho concepto, sino al desarrollo de otras actividades a cargo de las Oficinas de Control 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.

Gráfica No 20. ¿Cuál es la finalidad del sistema de control interno?



Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

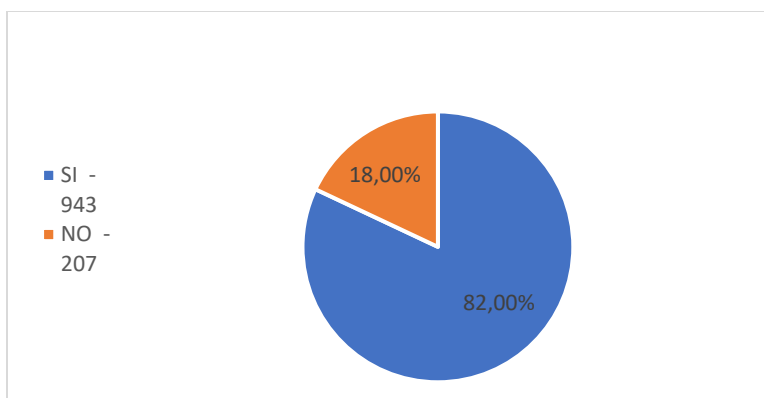
Es de recordar que el Sistema de Control Fiscal Interno entendido como el rol que debe desempeñar el sistema de control interno, cuando actúa como **primer nivel** de la vigilancia de los recursos públicos, está consagrado desde el texto original de la Constitución Política de 1991, como uno de los pilares 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 porcentaje del 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.

Gráfica 21. *¿Conoce en qué consiste el Sistema de Control Fiscal Interno?*



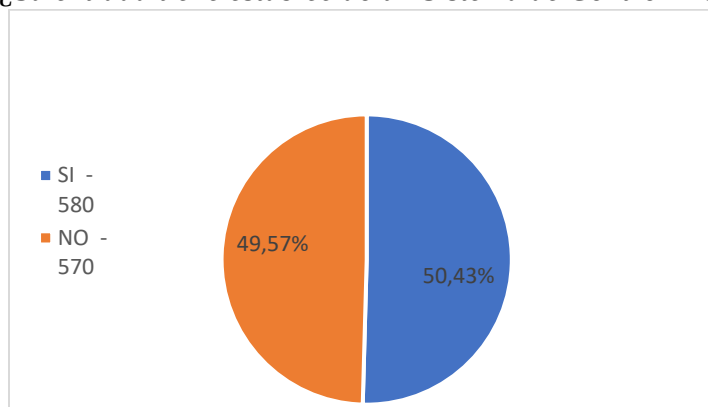
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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 afirmativamente, y un 49,57% respondieron negativamente.

Gráfica 22. *¿Su entidad tiene establecido un Sistema de Control Fiscal Interno?*



Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

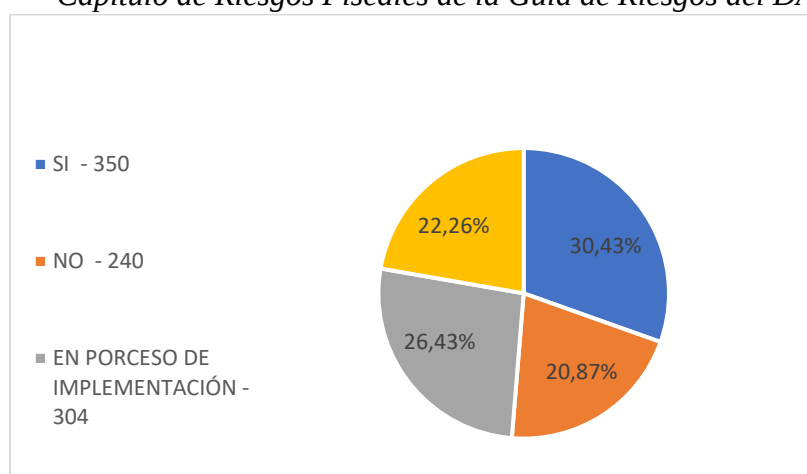
Los resultados de esta pregunta refuerzan la situación descrita en la pregunta anterior, ya que demuestran que uno de los actores principales en las diversas entidades, debido a las funciones particulares que desempeña y al papel que juega en el Sistema de Control Interno, carece del

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.

Gráfica No 23. *¿Su entidad cuenta con un Mapa de Riesgos Fiscales, de acuerdo con el Capítulo de Riesgos Fiscales de la Guía de Riesgos del DAFP?*



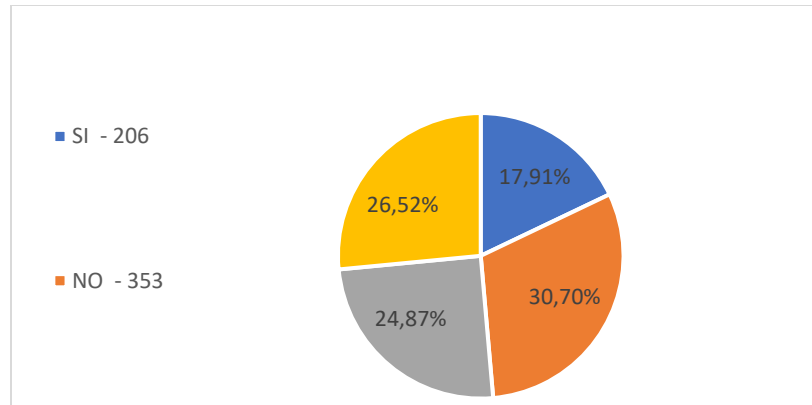
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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 con un "Sí", 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.

Gráfica No 24. ¿Su Entidad tiene un procedimiento para el reporte de riesgos de afectación o pérdida de recursos públicos?

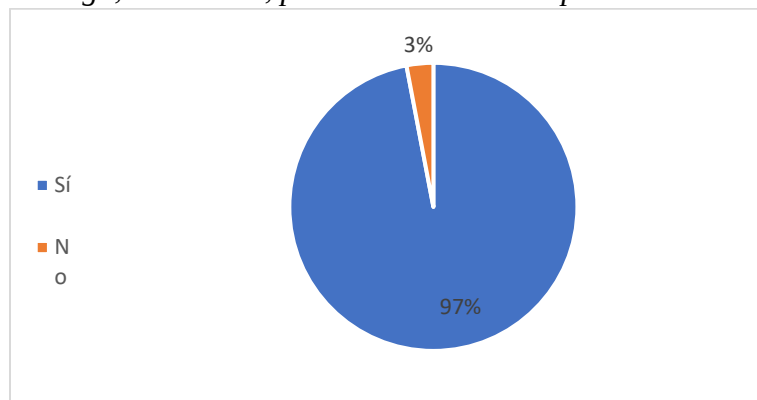


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- Sí la respuesta a la anterior pregunta fue “Sí”, 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.

Gráfica No 25. ¿Está contemplado socializar con el jefe de proceso al que se asocia el riesgo, las alertas, previo a realizar el reporte ante la CGR

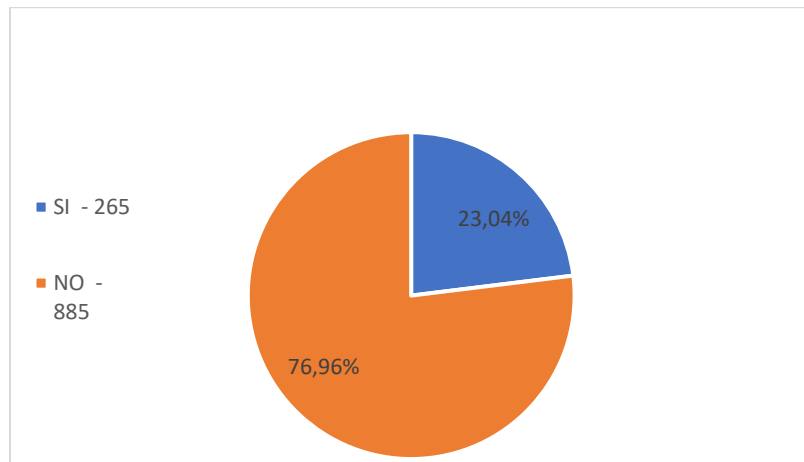


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- Frente al tema de los reportes al SACI, se preguntó lo siguiente: “*¿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 negativamente.

Gráfica No 26. *¿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

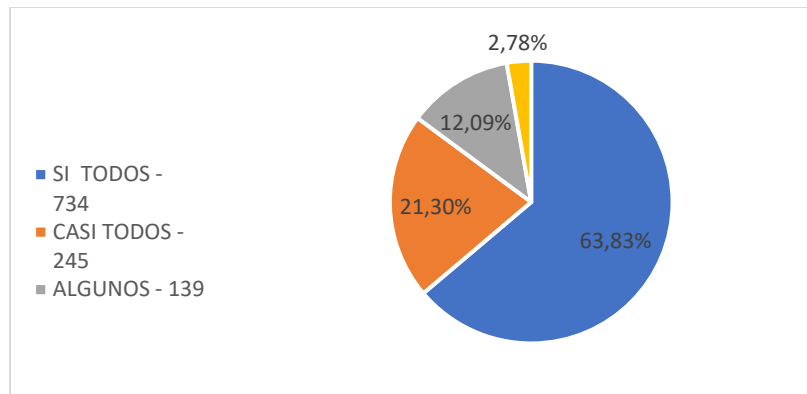
En virtud de las respuestas obtenidas en las preguntas realizadas en la encuesta de actores del Sistema de Control Interno 2023, resulta evidente que, como consecuencia de este estudio, se podría sugerir la socialización y difusión de las herramientas específicamente diseñadas para facilitar la identificación 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, se formularon las siguientes preguntas:

- *“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".

Gráfica No 27. *En la siguiente escala califique esta afirmación: El grupo de control interno conoce ampliamente las funciones, objetivos y procedimientos del control interno*



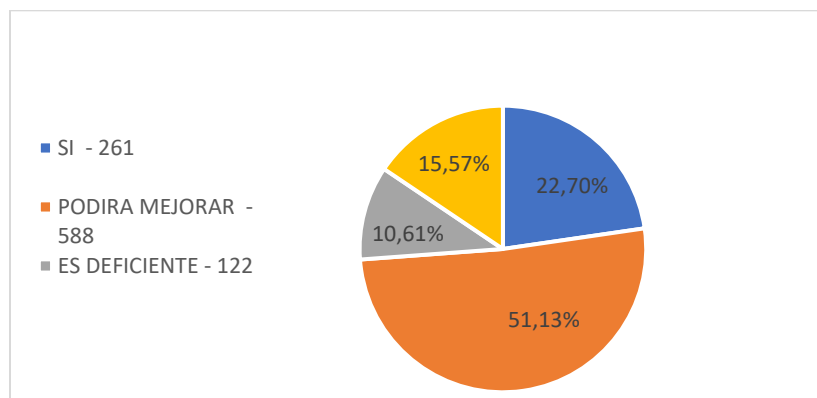
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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.

Gráfica No 28. *¿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

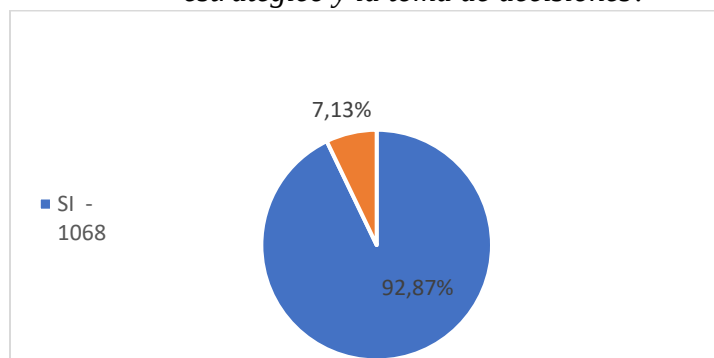
En todos los sectores, se evidencia con un 49,62% que los jefes de oficina de planeación consideran que el plan de capacitaciones en auditoría interna podría mejorar. Esto plantea un desafío para todas las instancias institucionales, tanto al interior de las entidades como en otros estamentos gubernamentales, 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.

Gráfica No 29. *¿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 privados. 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 su 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”*

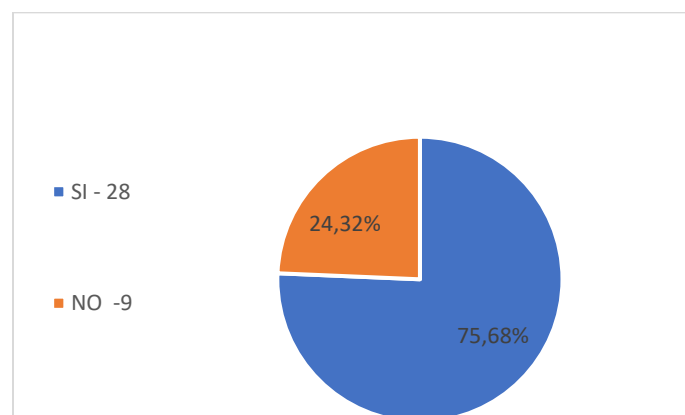
El 17.8% de los particulares responsables de administrar recursos públicos afirmaron no disponer de herramientas específicas para este propósito. En cambio, el 82.2% indicó contar con alguna herramienta, aunque solo el 30% de estas pueden considerarse pertinentes para la prevención del riesgo fiscal. 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 con un 75.68% respondiendo “Sí” y 24.32% contestando “No”.

Gráfica No 30. *¿Su organización tiene establecido un sistema de control fiscal interno?*

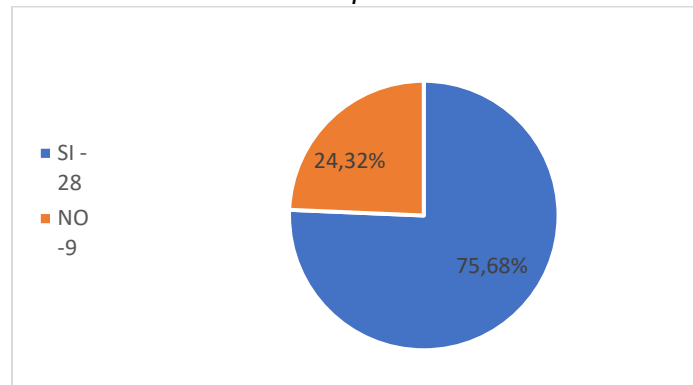


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- *¿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.

Gráfica No 31. *¿Su organización cuenta con una herramienta de gestión de riesgos fiscales?*

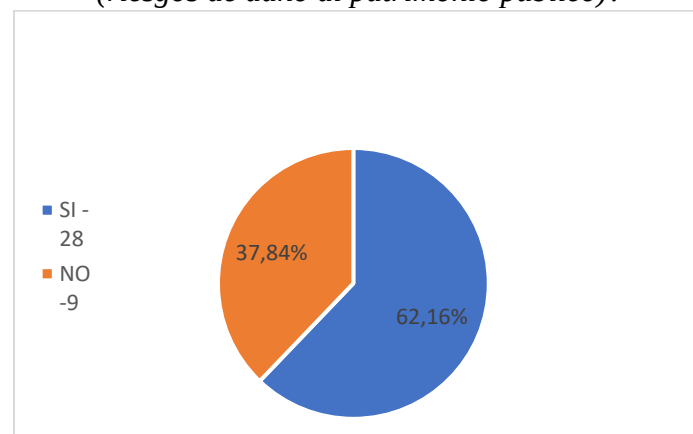


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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

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

Gráfico No 32. *¿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

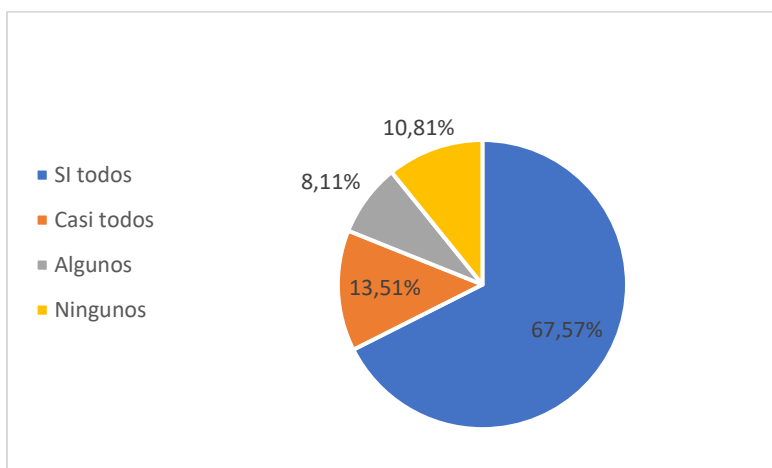
Las respuestas a estas tres preguntas indican que los particulares valoran la importancia de prevenir el daño al patrimonio público. No obstante, al profundizar en las actividades que implementan para gestionar adecuadamente este riesgo, se evidencia un desconocimiento sobre las acciones prácticas orientadas 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 siguiente 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".

Gráfica No 33. *En la siguiente escala califique la siguiente afirmación: Las personas que realizan auditoría interna tienen formación en auditoría.*

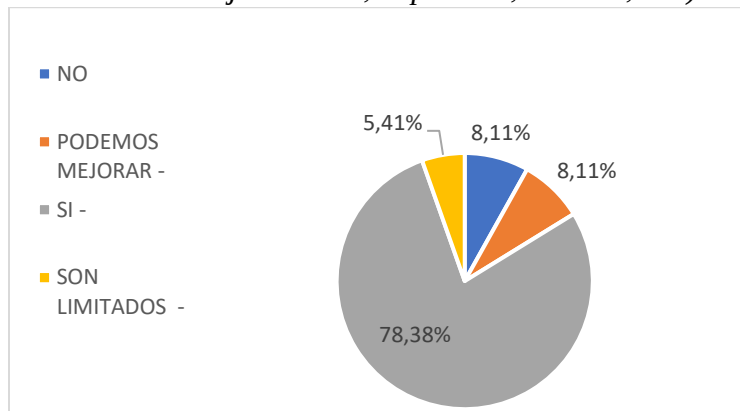


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- *¿El área que desarrolla auditoría interna en su organización cuenta con los recursos físicos adecuados para adelantar su labor? (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%.

Gráfica No 34. *¿El área que desarrolla auditoría interna en su organización cuenta con los recursos físicos adecuados para adelantar su labor? (Ej. Computadores, puestos de trabajo dotados, impresora, escáner, etc.)*

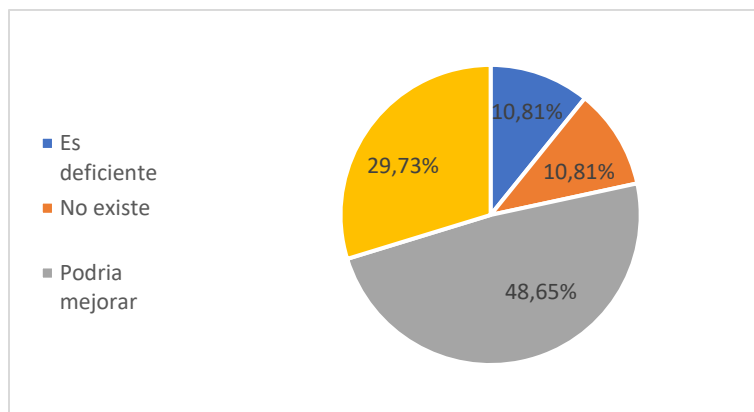


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- ¿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 48,65%.

Gráfica No 35. *¿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

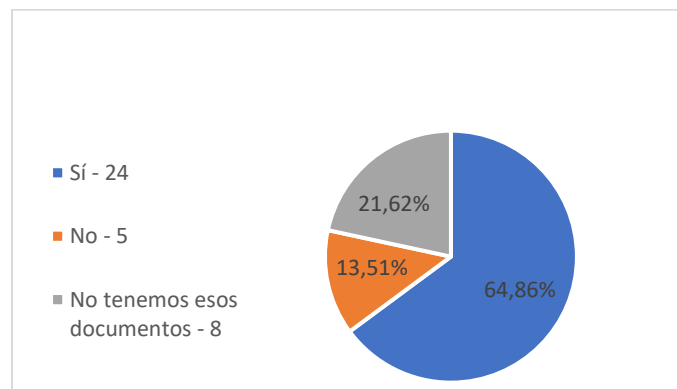
formación. Esto permitiría que los auditores internos adquieran y fortalezcan las competencias necesarias para llevar a cabo sus procesos de manera más beneficiosa para la organización.

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 No 36. *¿En los documentos que rigen el proceso de auditoría interna en su organización se prevén mecanismos de Administración, Gestión y Mitigación de Riesgos Fiscales?*

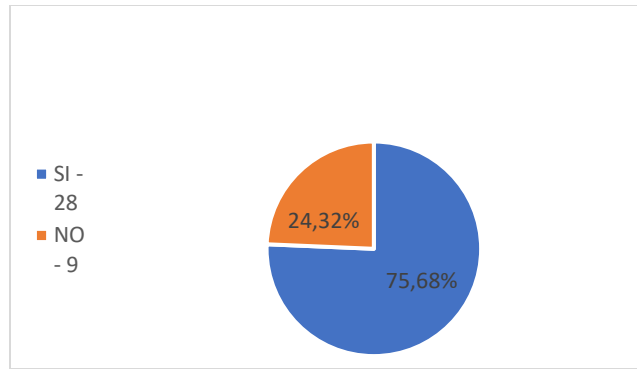


Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

- *¿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 No 38. *¿Su organización cuenta con una herramienta, metodología o procedimiento para el seguimiento, control y evaluación de los planes de mejoramiento?*



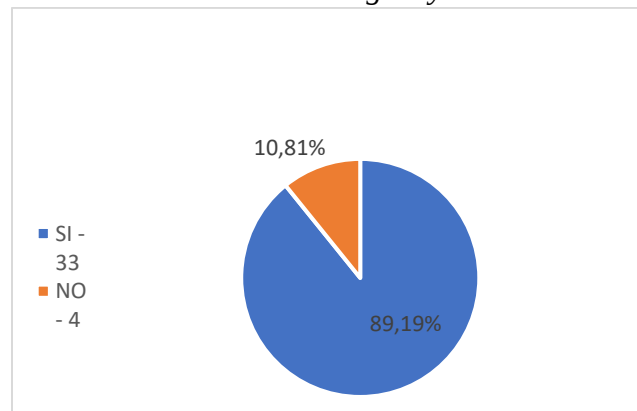
Fuente: Elaboración propia CDEFP. Referencia Encuesta actores del Sistema de Control Interno 2023

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.

Gráfica No 39. *¿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.

11.6 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.

Igualmente, 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 No. 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. Esto confirma la hipótesis No. 6 de este estudio, la cual establece 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”. Asimismo, se valida la primera parte de la hipótesis 8, que indica que “Los gestores fiscales no han implementado un método de prevención de riesgos de daño al patrimonio público”.

12. 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.

12.1 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 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 únicamente las respuestas sin saber el nombre de la entidad escogida al azar, dictaminaban un puntaje en una escala de 1-10 la existencia o no existencia de riesgo fiscal.

- d. **Testeo y entrenamiento del modelo con expertos humanos:** Se realizaron dos pruebas a ciegas (sin saber a qué entidad estaban calificando), de muestras representativas de los resultados de la Inteligencia Artificial a expertos en control interno de la Contraloría General, con el fin de que calificaran respuestas en una escala de 1-10, dichos resultados fueron correlacionados con los otorgados por el API de Open AI.
- e. **Correlación y mínimos cuadrados:** Con el equipo desarrollador del API, se logró disminuir el nivel de error de las calificaciones de la Inteligencia Artificial, apropiando matices de las valoraciones de los expertos y aumentando significativamente el nivel de la correlación entre humanos e inteligencia artificial.
- f. **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.
- g. **Desarrollo de una herramienta de escritorio.** Con el fin de brindar una herramienta replicable en la Contraloría General de la República, se desarrolló una interfaz amigable y fácil de usar, para que cualquier funcionario y/o Stakeholder de esta herramienta, pueda recibir un output conforme el entrenamiento brindado por los expertos humanos en el marco de este estudio.

Una muestra de la herramienta de escritorio de la inteligencia artificial podrá ser observada en el siguiente link: <https://www.figma.com/proto/z7qnddDZjuBRLSID0aPCAu/Contraloria-OpenAI?type=design&node-id=1-2&t=jrxfGvGLTlj8MJ3y-1&scaling=min-zoom&page-id=0%3A1>

12.2 Resultados y conclusiones del análisis de autoevaluaciones de las oficinas de control fiscal interno en aspectos que se consideran constituyen riesgo fiscal con uso de inteligencia artificial

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 7. Calificación Control Interno 2020, 2021 y 2022.

Ámbito	2020	2021	2022	PROMEDIO 3 AÑOS
Nacional Departamentos Administrativos	8,8	9,4	9,4	9,2
Nacional Ministerios	8,8	8,8	9	8,9
Nacional No Cotizantes S.E.M	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 U.A.E 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 E.S.P	8,7	8,3	8,5	8,5
Nacional Otras Entidades Gobierno General	7,9	8,5	8,5	8,3
Territorial No Cotizantes S.E.M	8,1	8,2	8,3	8,2
Nacional Superintendencias Con Pj	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 S.E.M	7,9	7,6	8,3	7,9
Nacional No Cotizantes E.I.C.E	8	7,4	8,3	7,9
Nacional U.A.E 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 E.I.C.E	7,7	7,4	7,2	7,4
Territorial No Cotizantes E.S.E	7,3	7,5	7,4	7,4
Nacional Cotizantes Sociedades Publicas	6,6	7,2	8,2	7,3
Territorial Otras Entidades Gobierno General	6,9	7,5	7,6	7,3
Nacional Cotizantes S.E.M	6,3	7,7	7,9	7,3
Nacional No Cotizantes E.S.P	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	NO DATA	6,9
Territorial No Cotizantes E.S.P	5,8	7	7,1	6,6
Territorial Alcaldías	5,5	6,2	6,5	6,1
Territorial Cotizantes E.I.C.E	8,9	0	9	6,0
Nacional Cotizantes E.S.P	3	3,3	3	3,1
Promedio	7,5	7,4	7,9	7,6

Fuente: Calificación Control Interno 2020, 2021 y 2022. Elaboración propia a través de Inteligencia Artificial. 2023

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 8. Promedio estadístico

ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS - PROMEDIO 3 AÑOS X AMBITO	
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
Coeficiente de asimetría	-2,0387027
Rango	6,1
Mínimo	3,1
Máximo	9,2
Cuenta	31

Fuente: Promedio estadístico Calificación Control Interno. Elaboración propia. 2023

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 9. Calificación preguntas seleccionadas de la autoevaluación del Control Interno Contable

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?

Fuente: Calificación preguntas seleccionadas de la autoevaluación del Control Interno Contable 2020, 2021 y 2022 a través de Inteligencia Artificial. Elaboración propia. 2023.

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 siguientes. 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 10 de las entidades peor calificadas por sus respuestas.

Tabla 10. Promedio de entidades del orden nacional con menor calificación de evaluación de Control Interno

ENTIDAD DEL ORDEN NACIONAL	PROMEDIO 3 AÑOS
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar	0
E.S.P. Gestión Energética S.A.	0,1
E.S.P. XM Compañía de Expertos en Mercados S.A.	0,5
Cenit Transporte y Logística de Hidrocarburos S.A.S.	1,2
Internexa S.A.	1,3
Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo	1,8
Isa Intercolombia S.A. E.S.P.	2,1
Financiera de Desarrollo Territorial S.A.	3,6
Interconexión Eléctrica S.A.	3,6
U.A.E. de la Aeronáutica Civil	4,0

Fuente: Promedio de entidades con menor calificación de evaluación de Control Interno a través de Inteligencia Artificial. Elaboración propia. 2023.

Tabla 11. Promedio de entidades del orden territorial con menor calificación de evaluación de Control Interno

ENTIDAD DEL ORDEN TERRITORIAL	PROMEDIO 3 AÑOS
Departamento del Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina	0,0
Providencia	0,4
Caramanta	0,6
San Pedro - Sucre	0,7
Chiriguana	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

Fuente: Promedio de entidades con menor calificación de evaluación de Control Interno a través de Inteligencia Artificial. Elaboración propia. 2023.

Las entidades que han obtenido una calificación superior al promedio se presentan a continuación, distinguiendo entre nacionales y territoriales. Este es el top 10 de las entidades mejor evaluadas por sus respuestas de autoevaluación de control interno:

Tabla 12. Entidades del orden nacional con mayor calificación de autoevaluación de Control Interno

ENTIDAD DEL ORDEN NACIONAL	PROMEDIO 3 AÑOS
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural	10,0
Oleoducto Central S.A.	10,0
Escuela Superior de Administración Pública	9,5
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca	9,5
Ministerio de la Cultura	9,4
U.A.E. Junta Central de Contadores	9,4
Refinería de Cartagena S.A.S	9,4
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	9,3
Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación	9,3
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios	9,3

Fuente: Entidades del orden nacional con mayor calificación de autoevaluación de Control Interno a través de Inteligencia Artificial de los años 2020, 2021 y 2022. Elaboración propia. 2023.

Tabla 13. Entidades del orden territorial con mayor calificación de autoevaluación de Control Interno

ENTIDAD DEL ORDEN TERRITORIAL	CALIFICACIÓN
Emtelco S.A.S.	9,7
E.S.P. Aguas de San Andrés S.A.	9,7
UNE EPM Telecomunicaciones S.A.	9,7
El Paso	9,6
E.S.P. Colombia Móvil S.A.	9,6
Girón	9,4
E.S.E. Pasto Salud	9,4
Transcaribe S.A.	9,4
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.	9,3
Fondo de Valorización del Municipio de Medellín	9,3

Fuente: Entidades del orden territorial con mayor calificación de autoevaluación de Control Interno a través de Inteligencia Artificial de los años 2020, 2021 y 2022. Elaboración propia. 2023.

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 4 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.

13. Hallazgos fiscales y fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General de la República

En la Hipótesis No. 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 del estudio, se relacionarán 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.

13.1 Hallazgos fiscales vigencias 2020, 2021 y 2022

Se presentan a continuación los hallazgos fiscales con base en la rendición de cuentas de las vigencias 2020, 2021 y 2022, destacando los sectores con las mayores y menores cuantías⁹⁸.

Vigencia 2020

Durante esta vigencia se reportaron 856 hallazgos fiscales por un valor de \$1.428.323.968.844. Los sectores que representan una mayor proporción según la cuantía son:

- Salud y Protección Social,
- Central,
- Comercio, Industria y Turismo,
- Educación.

Estos representan un 36.00% (\$ 514.226.962.173) del total de la cuantía de los hallazgos fiscales.

Por otro lado, se presentan sectores sin hallazgos fiscales para la vigencia. Entre ellos están Ciencia y Tecnología, Cultura, Hacienda y Organismos de Control.

En su orden, los que tienen un menor peso son los sectores de:

- Organización electoral
- Corporación de elección popular
- Estadística
- Inclusión Social y Reconciliación,

Estos representan el 0.063% (\$ 905.789.662) del total de los hallazgos fiscales.

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:

- Salud y Protección Social,
- Justicia y Seguridad,
- Comercio, Industria y Turismo,
- Minas y Energía, Trabajo.

⁹⁸ 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:

- Corporación de elección popular,
- Educación,
- Central,
- Inclusión Social y Reconciliación,
- 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 1004 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:

- Vivienda
- Cultura
- Deporte y Recreación
- Educación
- Central

Estos representan el 2.70% (\$ 40.152.916.759) de la cuantía total de los hallazgos fiscales

Tabla No 14. Número de hallazgos y cuantía por sector 2020, 2021 y 2022.

SECTOR	2020		2021		2022	
	Hallazgos Fiscales	Cuantía hallazgos fiscales	Hallazgos Fiscales	Cuantía hallazgos fiscales	Hallazgos Fiscales	Cuantía hallazgos fiscales
AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL	7	\$ 3.429.934.012	30	\$ 34.024.007.020,00	30	\$ 17.174.773.544,00
AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE	37	\$ 11.799.380.543	32	\$ 14.273.031.427,00	26	\$ 13.148.316.369,00
CENTRAL	5	\$ 3.354.955.172	9	\$ 3.373.582.819,00	7	\$ 4.165.248.959,00
CIENCIA Y TECNOLOGÍA	0	\$ -	0	\$ -	0	\$ -
COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO	48	\$ 68.574.379.740	83	\$ 156.468.195.284,00	55	\$ 19.783.601.587,00
CORPORACIÓN DE ELECCIÓN POPULAR	2	\$ 119.048.284	1	\$ 6.771.395.187,00	0	\$ -
CULTURA	0	\$ -	0	\$ -	8	\$ 10.468.061.475,00
DEFENSA	16	\$ 18.571.691.053	30	\$ 54.430.038.189,00	33	\$ 101.183.874.410,00
DEPORTE Y RECREACIÓN	8	\$ 1.688.853.171	0	\$ -	12	\$ 6.959.396.983,00
EDUCACIÓN	55	\$ 45.480.528.023	16	\$ 6.242.717.735,00	54	\$ 5.970.723.230,00
ESTADÍSTICA	1	\$ 319.534.152	0	\$ -	0	\$ -
HACIENDA	0	\$ -	6	\$ 7.859.622.770,00	20	\$ 49.496.215.188,00

INCLUSIÓN SOCIAL Y RECONCILIACIÓN	11	\$ 442.768.995	24	\$ 1.612.033.423,00	61	\$ 35.819.543.431,00
JUSTICIA Y SEGURIDAD	17	\$ 9.596.937.112	40	\$ 276.275.678.764,00	56	\$ 38.918.240.537,00
MINAS Y ENERGÍA	17	\$ 1.618.774.662	28	\$ 113.196.710.001,00	8	\$ 13.796.947.546,00
ORGANISMO DE CONTROL	0	\$ -	1	\$ 372.109.927,00	0	\$ -
ORGANIZACIÓN ELECTORAL	1	\$ 24.438.231	0	\$ -	0	\$ -
OTRO	425	\$ 823.617.854.714	402	\$ 850.889.304.712,00	271	\$ 822.846.322.729,00
SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL	144	\$ 326.817.099.238	103	\$ 614.414.163.441,00	135	\$ 132.760.002.969,00
SERVICIOS PÚBLICOS (AGUA POTABLE, SANEAMIENTO BÁSICO, TELEFONÍA)	18	\$ 5.206.578.473	41	\$ 41.812.539.386,00	97	\$ 68.172.755.527,00
TRABAJO	14	\$ 11.582.100.748	78	\$ 61.702.683.694,00	89	\$ 84.535.185.173,00
TRANSPORTE	21	\$ 17.346.580.584	25	\$ 61.106.547.731,00	29	\$ 51.247.217.351,00
VIVIENDA	9	\$ 8.732.531.937	42	\$ 18.929.767.055,00	13	\$ 12.589.486.112,00
TOTAL GENERAL	856	\$ 1.428.323.968.844	991	\$ 2.323.754.128.565	1004	\$ 1.489.035.913.120

Fuente: Número de hallazgos y cuantía por sector 2020, 2021 y 2022. Archivos de la rendición de cuentas a la Auditoría General de la República. Aplicativo usado: Sistema Integral de Auditoría SI

13.2 Fallos con responsabilidad fiscal vigencias 2020, 2021 y 2022

Vigencia 2020

Durante el 2021 la Contraloría General de la República emitió 245 fallos con responsabilidad - proceso ordinario- en firme por \$152.700.174.332.

El análisis cuantitativo de fallos refleja que, para esta vigencia, Bolívar es el departamento que tiene el mayor monto de fallos con responsabilidad fiscal \$13.539.129.532, mientras que Tolima es el que tiene mayor cantidad de fallos con 30; seguido por Antioquia con 18 fallos, por \$1.779.604.991 y por el Departamento de Nariño con 13 fallos con responsabilidad por un monto de \$3.481.599.377.

Por su parte, las cuatro (4) Direcciones de Investigaciones emitieron, durante el 2020, 10 fallos por \$14.324.455.062.

Vigencia 2021.

Durante el 2021 la Contraloría General de la República emitió 352 fallos con responsabilidad - proceso ordinario- en firme por \$140.541.616.143.

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 de Tolima con 36 fallos con responsabilidad por un monto de \$13.580.814.734.

Por su parte, las cuatro (4) Direcciones de Investigaciones emitieron, durante el 2021, 25 fallos por \$13.580.814.734.

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, respectivamente. 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 por Antioquia con 27.

Por su parte, el nivel central, durante el 2022 emitió 52 fallos con responsabilidad fiscal, por 501.504.460.663.

Tabla No 15. Número de fallos de responsabilidad fiscal y cuantía 2020, 2021 y 2022

Dependencia	2020		2021		2022	
	Fallos	Cuantía	Fallos	Cuantía	Fallos	Cuantía
Amazonas	9	\$ 898.153.876	16	\$ 4.082.813.328	13	\$ 1.707.403.335
Antioquia	18	\$ 1.779.604.991	26	\$ 6.711.078.202	27	\$ 7.334.933.075
Arauca	1	\$ 257.443.398	3	\$ 2.070.128.321	6	\$ 1.410.315.728
Atlántico	3	\$ 1.138.963.426	6	\$ 1.438.194.710	5	\$ 709.101.092
Bolívar	12	\$ 13.539.129.532	23	\$ 23.520.233.664	34	\$ 12.211.167.993
Boyacá	12	\$ 1.667.635.494	26	\$ 5.064.256.628	16	\$ 4.205.940.627
Caldas	6	\$ 1.417.189.666	4	\$ 195.834.676	4	\$ 614.490.010
Caquetá	12	\$ 3.494.446.761	18	\$ 14.336.128.924	11	\$ 15.070.822.884
Casanare	9	\$ 6.739.166.544	8	\$ 1.903.670.926	9	\$ 4.855.621.797
Cauca	11	\$ 1.421.727.515	14	\$ 3.006.020.543	15	\$ 3.064.094.628
Cesar	1	\$ 13.381.973	12	\$ 2.210.068.782	18	\$ 12.729.959.660
Choco	7	\$ 1.704.632.286	17	\$ 3.215.554.785	17	\$ 1.438.096.230
Córdoba	0	\$ -	0	\$ -	1	\$ 91.763.076
Dirección Investigaciones 1	2	\$ 8.362.305.785	6	\$ 15.110.887.691	6	\$ 9.429.112.664
Dirección Investigaciones 2	1	\$ 701.691.623	4	\$ 1.462.245.711	3	\$ 4.405.651.964
Dirección Investigaciones 3	4	\$ 3.592.884.717	6	\$ 4.431.806.293	3	\$ 3.468.588.104
Dirección Investigaciones 4	3	\$ 1.667.572.937	9	\$ 7.644.452.642	7	\$ 23.626.173.838
Guainía	5	\$ 473.444.161	3	\$ 1.690.443.419	8	\$ 5.183.619.720
Guaviare	1	\$ 11.889.726	3	\$ 199.170.154	3	\$ 194.168.372
Huila	10	\$ 1.083.816.028	13	\$ 6.140.380.834	14	\$ 10.014.691.680
La Guajira	1	\$ 40.928.188	4	\$ 630.415.123	6	\$ 623.874.616
Magdalena	4	\$ 8.982.052.764	1	\$ 2.718.458.000	5	\$ 1.353.525.716
Meta	0	\$ -	1	\$ 47.040.093	5	\$ 1.917.609.614

	2020		2021		2022	
Dependencia	Fallos	Cuántía	Fallos	Cuántía	Fallos	Cuántía
Nariño	17	\$ 3.481.599.377	19	\$ 3.318.604.059	21	\$ 8.819.370.615
Norte de Santander	6	\$ 1.731.732.089	6	\$ 334.691.725	6	\$ 811.626.515
Putumayo	1	\$ 109.776.574	8	\$ 2.882.094.930	5	\$ 1.351.536.382
Quindío	1	\$ 456.897.941	0	\$ -	4	\$ 810.565.091
Risaralda	5	\$ 138.855.821	12	\$ 2.099.252.731	14	\$ 1.894.014.767
San Andrés	2	\$ 1.834.910.840	9	\$ 2.498.572.681	6	\$ 1.589.076.809
Santander	11	\$ 7.672.611.363	10	\$ 811.568.200	14	\$ 1.411.802.087
Sucre	6	\$ 1.325.958.562	11	\$ 3.398.297.574	21	\$ 7.845.332.812
Tolima	30	\$ 11.191.968.537	36	\$ 13.580.814.734	28	\$ 11.460.453.474
Unid Responsabilidad Fiscal Regalías	3	\$ 7.785.245.017	0	\$ -	15	\$ 71.215.699.181
Unidad de Responsabilidad Fiscal	5	\$ 3.396.686.857	0	\$ -	4	\$ 1.634.342.714
Unidad Investigaciones Especiales contra la corrupción	13	\$ 51.524.863.812	0	\$ -	14	\$ 387.724.892.198
Valle del Cauca	9	\$ 1.945.517.593	11	\$ 2.512.522.149	16	\$ 4.450.817.598
Vaupés	1	\$ 9.488.138	3	\$ 547.559.435	8	\$ 2.516.635.134
Vichada	3	\$ 1.106.000.420	4	\$ 728.354.476	2	\$ 71.421.919
	245	\$ 152.700.174.332	352	\$ 140.541.616.143	414	\$ 629.268.313.719

Fuente: Número de fallos y cuantía 2020, 2021 y 2022. Archivos de la rendición de cuentas a la Auditoría General de la República.
Aplicativo usado: Sistema Integral de Auditoría SIA.

14. Conceptos del control interno contable Contaduría General de la Nación (CGN) y Contraloría General de la República

Una de las principales inquietudes de la Comisión Legal de Cuentas (Cámara de Representantes [Comisión legal de Cuentas], 2023) 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 año 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 16. Conceptos del control interno contable Contraloría General de la República y Contaduría General de la Nación (CGN)

Sector	Entidad	Incorrecciones en millones	Concepto CI CGR	Concepto CGN	
Agropecuario	Ministerio de Agricultura	\$ 253.639,8	Ineficiente	5,0	Eficiente
Agropecuario	ICA	\$ 10.178,6	Ineficiente	4,8	Eficiente
Comercio	PA Fontur	\$ 67.689,9	Ineficiente	5,0	Eficiente
Defensa	Unidad Nacional de Protección	\$ 36.000,0	Ineficiente	5,0	Eficiente
Infraestructura	Aerocivil	\$ 165.559,0	Ineficiente	4,3	Eficiente
Infraestructura	Invías	\$ 51.514,2	Ineficiente	4,3	Eficiente
Infraestructura	Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres	\$ 1.195.743,7	Ineficiente	4,9	Eficiente
Infraestructura	Fondo Adaptación	\$ 104.439,7	Ineficiente	4,5	Eficiente
Justicia	Inpec	\$ 131.829,3	Ineficiente	4,5	Eficiente
Justicia	Frisco	\$ 90.548,2	Ineficiente	4,6	Eficiente
Medio ambiente	CAR Cundinamarca	\$ 19.382,8	Ineficiente	4,9	Eficiente
Tecnologías	Fondo Único de Tecnologías de la Información	\$ 28.439,1	Ineficiente	4,8	Eficiente
Vivienda	Fonvivienda	\$ 33.895,9	Ineficiente	5,0	Eficiente
Comercio	EmTerritorio	\$ 3.448,8	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Justicia	Sociedad de Activos Especiales	\$ 241.406,5	Con deficiencias	4,7	Eficiente
Tecnologías	Sociedad de Televisión de las Islas - Teleislas	\$ 4.859,6	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Comercio	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo	\$ 124.936,4	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Defensa	Ministerio de Defensa Nacional consolidado	\$ 543.530,4	Con deficiencias	4,7	Eficiente
Defensa	Caja de Retiro de las Fuerzas Militares	\$ 596.128,9	Con deficiencias	4,7	Eficiente
Defensa	Ministerio del Interior	\$ 1.133.016,5	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Educación	Infotep San Juan del Cesar	\$ 19.269,4	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Gestión Pública	Registraduría Nacional del Estado Civil	\$ 87.645,3	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Gestión Pública	U.A.E. de la DIAN- Pagadora	\$ 142.542,1	Con deficiencias	4,6	Eficiente
Gestión Pública	DIAN - Recaudadora	\$ 514.891,6	Con deficiencias	4,3	Eficiente
Infraestructura	Ministerio de Transporte	\$ 114.848,1	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Infraestructura	Agencia Nacional de Infraestructura - ANI	\$ 75.221,8	Con deficiencias	4,8	Eficiente

Medio ambiente	CAR del Alto Magdalena	\$ 2.618,7	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Magdalena	\$ 5.632,9	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Medio ambiente	CAR de Risaralda	\$ 4.076,7	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Medio ambiente	CAR de la Frontera Nororiental - Corponor	\$ 5.262,6	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Tolima	\$ 11.754,0	Con deficiencias	4,7	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Atlántico	\$ 1.081,4	Con deficiencias	4,8	Eficiente
Medio ambiente	CAR del Valle del Cauca - CVC	\$ 1.743.245,4	Con deficiencias	5,0	Eficiente
Medio ambiente	Parques Nacionales Naturales de Colombia	\$ 15.266,1	Con deficiencias	4,3	Eficiente
Trabajo	PA Fonprecon - Vejez	\$ 59.390,3	Con deficiencias	4,9	Eficiente
Trabajo	UGPP	\$ 28.806,3	Con deficiencias	5,0	Eficiente

Fuente: Elaboración propia, datos auditorías financieras CGR y calificaciones evaluación control interno contable CGN año 2022.

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 del 5 de mayo de 2016 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.⁹⁹.

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. Asimismo, 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.

Tabla 17. Valoración cuantitativa de Control Interno Contable CGN.

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
----	------	----	------

Fuente: Contaduría General de la Nación: Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. Incorporado por la Resolución 193 de 2016.

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 18. Rangos de calificación de la evaluación del control interno contable CGN

RANGO DE CALIFICACIÓN	CALIFICACIÓN CUALITATIVA
$1.0 \leq \text{CALIFICACION} < 3.0$	DEFICIENTE
$3.0 \leq \text{CALIFICACION} < 4.0$	ADECUADO
$4.0 \leq \text{CALIFICACION} \leq 5.0$	EFICIENTE

Fuente: Contaduría General de la Nación: Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. Incorporado por la Resolución 193 de 2016.

Adicionalmente, 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 Fiscalizadoras 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.

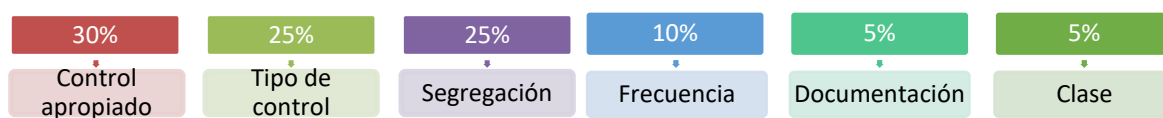
La evaluación se extiende a la determinación de si el riesgo identificado representa un riesgo de fraude, lo que se describe como un acto intencionado que implica engaño con el propósito de obtener una ventaja injusta o ilegal. Se identifican factores de riesgo de fraude, como presiones o incentivos, 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 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 No 40. Evaluación del diseño de Control Interno



Fuente: Elaboración propia. 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.

Finalmente, 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 No 41. Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno



Fuente: Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno. Elaboración propia CGR. 2023.

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 condicionadas 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.

15. 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.

15.1 Propuesta Metodología 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.

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”* (Camacho, Micaela & Horta, Roberto. 2020).

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 porqué esas variables escogidas debe 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 cuantitativas, 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 (5) 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.

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:

- a. 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.
- b. 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.
- c. 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.

Metodología del ranking

1. Definición de las variables: Se proponen cuatro (4) pilares que agrupan seis (6) indicadores.

Tabla No 19. Definición de variables Ranking

PILAR DE RESULTADOS DE AUDITORÍA	PILAR DE FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	CUMPLIMIENTO PLAN DE
----------------------------------	---	---------------------------------------	----------------------

					MEJORAMIE NTO
5%	10%	5%	20%	40%	20%
PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUEST O	IMPORTANC IA RELATIVA DE LOS HALLAZGO S FISCALES	TENDENCIA HISTÓRICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABIL IDAD FISCAL	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	CUMPLIMIE NTO DEL PLAN DE MEJORAMIE NTO

Fuente: Elaboración propia equipo Contraloría delegada para Economía y Finanzas Públicas. 2023.

La escogencia de estos pilares e indicadores, responden a un enfoque equilibrado en el cual se incluyan criterios que consideren no sólo 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:

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 (5) entidades ordenadas de mayor a menor en su proporción de hallazgos en función del presupuesto, a excepción del decil 10 que contiene 8 entidades.

1. 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

2. 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	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.

Tabla 20. Escenarios por tipo de datos.

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 deciles.	Se distribuyó el puntaje en deciles.	Se asignó puntaje 100	Se asignó puntaje 100

Fuente: Elaboración propia equipo Contraloría delegada para Economía y Finanzas Públicas. 2023.

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	$D_1 - Sin fallos$
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	Se presentaron fallos en 2020 y 2021 y no se	No se presentaron fallos en las tres vigencias

	presentaron en 2022	presentaron en 2022	
Se distribuyó el puntaje en deciles.	Se distribuyó el puntaje en deciles.	Se asignó puntaje 100	Se asignó puntaje 100

Fuente: Elaboración propia equipo Contraloría delegada para Economía y Finanzas Públicas. 2023.

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.

$$CPM = \frac{\text{Acciones efectivas del Plan de Mejoramiento } X_1}{\text{Total de acciones evaluadas por la Contraloría } X_1}$$

SE PROPONE LA SIGUIENTE ESCALA										
Deciles	$D_1 - \text{Sin acciones}$	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 cien (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 deciles.	Se distribuyó el puntaje en 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 No 21. Variables detalladas del Ranking

20%			20%	40%	20%
PILAR DE RESULTADOS DE AUDITORÍA			PILAR DE FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	CUMPLIMIENTO PLAN DE MEJORAMIENTO
5%	10%	5%	20%	40%	20%
PROPORCIÓN DE LOS	IMPORTANCIA	TENDENCIA HISTÓRICA DEL	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS	CALIFICACIÓN	CUMPLIMIENTO DEL

HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CONTROL INTERNO CONTABLE	PLAN DE MEJORAMIENTO
Monto de los hallazgos fiscales de la entidad x1 / Apropiación vigente	Monto de los hallazgos fiscales de la entidad x1 / Sumatoria de los hallazgos fiscales de todas las entidades en la última vigencia	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	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	Calificación del control interno contable se distribuye en los siguientes rangos: 1-1,5=eficiente 1,6-2=con deficiencias 2,1-3=ineficiente	Acciones efectivas del plan de mejoramiento / Total de acciones evaluadas por la contraloría.
División ascendente por deciles Calificación = $N * \# \text{ Decil}$ N = rango de distribución de deciles A mayor # de decil, mejor puntaje. Entidades sin hallazgos obtienen la mejor puntuación.	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.	En las tres vigencias se observaron 4 escenarios: E1: Datos de hallazgos en las 3 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 2 primeras vigencias, pero si hallazgos en la última, se distribuye por deciles. E4: sin hallazgos en ninguna de las 3 vigencias, automáticamente se asigna el mejor puntaje.	En las tres vigencias se observaron 4 escenarios: E1: datos de fallos fiscales en las 3 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 2 primeras vigencias, pero si hallazgos en la última, se distribuye por deciles. E4: sin fallos fiscales en ninguna de las 3 vigencias, automáticamente se asigna el mejor puntaje a cada decil se le asigna un puntaje.	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	El puntaje se distribuye por deciles

Los puntajes se normalizan con la siguiente formula:	Los puntajes se normalizan con la siguiente formula:	Los puntajes se normalizan con la siguiente formula:	Los puntajes se normalizan con la siguiente formula:	Los puntajes se normalizan con la siguiente formula:	los puntajes se normalizan con la siguiente formula:
$\text{Puntaje} * (\text{subponderación del pilar}) / 100$	$\text{Puntaje} * (\text{subponderación del pilar}) / 100$	$\text{Puntaje} * (\text{subponderación del pilar}) / 100$	$\text{Puntaje} * (\text{ponderación del pilar}) / 100$	$\text{Puntaje} * (\text{ponderación del pilar}) / 100$	$\text{Puntaje} * (\text{ponderación del pilar}) / 100$

Fuente: Elaboración propia equipo Contraloría delegada para Economía y Finanzas Públicas.2023.

15.2 Resultados de la aplicación de la metodología preliminar

TABLA N°22. Ranking preliminar de la aplicación de la metodología propuesta.

ENTIDAD	IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTORICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE MEJORAMIENTO	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	PUNTAJE
Positiva Compañía de Seguros S.A.	10	5	5	20	20	40	100
Fondo de Cobertura de Tasas - FOGAFIN	10	5	5	20	20	40	100
Departamento Nacional de Planeación	10	5	5	20	20	40	100
Grupo Bicentenario SAS	10	5	5	20	20	40	100
Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A.	10	5	5	20	18	40	98
Fondo Nacional de Garantías S.A.	10	5	5	20	18	40	98
La Previsora S.A. (Compañía de Seguros Generales)	8	4	4,5	20	18	40	94,5
Superintendencia Nacional de Salud	10	5	5	20	14	40	94
Financiera de Desarrollo Nacional S.A.	8	2,1	4,5	20	18	40	92,6
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	10	5	5	20	12	40	92
E.S.P. Gestión Energética S.A.	10	5	5	20	20	30	90
Ministerio de Educación Nacional	10	5	5	20	20	30	90
Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial	10	5	5	20	20	30	90
Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado	10	5	5	20	20	30	90
Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S.	10	5	5	20	20	30	90
Unidad de Planeación Minero Energética	10	5	5	20	20	30	90
E.S.P. Empresa Urrá S.A.	10	5	5	20	20	30	90
E.S.P. Gecelca 3 S.A.S.	10	5	5	20	20	30	90
Instituto de Investigaciones Costeras y Marinas José Benito Vives de Andreis	10	5	5	20	20	30	90
Fiscalía General de la Nación	10	5	5	20	16	30	86
Isa Intercolombia S.A. E.S.P.	10	5	5	20	16	30	86
E.S.P. Transelca S.A.	10	5	5	20	16	30	86
Universidad Nacional Abierta y a Distancia	10	5	5	20	16	30	86

ENTIDAD	IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTORICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE MEJORAMIENTO	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	PUNTAJE
Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior	10	5	5	20	14	30	84
Refinería de Cartagena S.A.S	10	5	5	20	14	30	84
Cenit Transporte y Logística de Hidrocarburos S.A.S.	10	5	5	20	14	30	84
Superintendencia de Sociedades	8	3,5	3	20	18	30	82,5
Ministerio de Salud y Protección Social	2	0,7	3,5	18	18	40	82,2
Interconexión Eléctrica S.A.	10	5	5	20	12	30	82
Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas	10	5	5	20	10	30	80
Ecopetrol S.A.	10	5	5	20	10	30	80
E.S.P. Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A.	10	5	5	20	20	20	80
Instituto de Casas Fiscales del Ejército	10	5	5	20	20	20	80
Parques Nacionales Naturales de Colombia	10	5	5	20	20	20	80
Registraduría Nacional del Estado Civil	10	5	5	20	20	20	80
Patrimonio Autónomo de Pensiones del Fondo de Previsión Social del Congreso de la República - Vejez	10	5	5	20	20	20	80
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	2	1	3	20	14	40	80
Fondo Nacional del Ahorro	1	0,7	0,5	20	16	40	78,2
Ministerio del Trabajo	10	5	5	20	18	20	78
Universidad Nacional de Colombia	8	3,15	4	20	12	30	77,15
Ministerio del Interior	8	4	4,5	20	20	20	76,5
Internexa S.A.	10	5	5	20	6	30	76
Oleoducto Central S.A.	10	5	5	20	6	30	76
Ministerio del Deporte	10	5	5	20	16	20	76
Ministerio de la Cultura	1	1,05	0,5	20	20	30	72,55

ENTIDAD	IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTORICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE MEJORAMIENTO	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	PUNTAJE
Ministerio de Defensa Nacional	10	5	5	20	12	20	72
Agencia Nacional de Infraestructura	10	5	5	20	12	20	72
Administradora Colombiana de Pensiones	10	5	5	20	12	20	72
U.A.E. Agencia Nacional de Hidrocarburos	8	0,35	3,5	20	20	20	71,85
Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S.	10	5	5	20	10	20	70
U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social	10	5	5	20	10	20	70
Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia	10	3,5	4	20	12	20	69,5
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares	4	1,4	3,5	20	20	20	68,9
E.S.P. Electrificadora del Huila S.A.	3	1,75	2	20	12	30	68,75
Financiera de Desarrollo Territorial S.A.	2	2,8	1,5	20	12	30	68,3
Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - Unidad Recursos Administrados	10	5	5	2	6	40	68
E.S.P. Centrales Eléctricas del Cauca S.A.	6	0,35	1	20	20	20	67,35
Agencia Nacional de Tierras	10	3,5	4,5	20	8	20	66
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	10	5	5	20	6	20	66
Agencia Logística de las Fuerzas Militares	2	2,8	1	20	20	20	65,8
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas	5	1,75	3	20	6	30	65,75
E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.	2	0,7	1	12	20	30	65,7
Agencia de Desarrollo Rural - ADR	10	5	5	20	4	20	64
Computadores para Educar	10	5	5	20	4	20	64
Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario	10	5	5	20	4	20	64
Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación	10	5	5	20	4	20	64

ENTIDAD	IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTORICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE MEJORAMIENTO	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	PUNTAJE
E.S.P. Centrales Eléctricas de Nariño S.A.	4	1,4	2,5	20	6	30	63,9
Servicio Geológico Colombiano	10	5	4	20	4	20	63
Superintendencia de Notariado y Registro	10	5	5	20	2	20	62
Sociedad de Televisión de las Islas	7	3,5	1,5	16	14	20	62
Policía Nacional	3	1,4	3,5	14	20	20	61,9
Agencia de Renovación del Territorio	5	1,05	1,5	20	14	20	61,55
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo	9	3,5	4	18	6	20	60,5
Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible	3	1,5	1,5	20	14	20	60
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios	5	3	3	20	8	20	59
Servicio Nacional de Aprendizaje	6	1,05	3,5	10	8	30	58,55
Banco Agrario de Colombia	3	2,1	2	18	10	20	55,1
Ministerio de Transporte	4	1,75	2	20	6	20	53,75
Comisión de Regulación de Comunicaciones	8	1,05	2	20	2	20	53,05
Consejo Superior de la Judicatura	3	2,8	2,5	20	4	20	52,3
Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo	10	5	5	20	12	0	52
Superintendencia de Industria y Comercio	1	0,5	0,5	20	10	20	52
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar	2	0,7	2,5	14	12	20	51,2
U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales	4	2	1	20	4	20	51
Ministerio de Minas y Energía	10	5	5	2	8	20	50
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social	1	0,35	2,5	20	6	20	49,85
U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	1	0,7	0,5	20	6	20	48,2
Unidad Nacional de Protección	10	5	5	20	2	0	42
Instituto Colombiano Agropecuario	10	5	5	20	2	0	42

ENTIDAD	IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS HALLAZGOS FISCALES	TENDENCIA HISTORICA DEL MONTO DE LOS HALLAZGOS FISCALES	PROPORCIÓN DE LOS HALLAZGOS EN FUNCIÓN DEL PRESUPUESTO	TENDENCIA HISTÓRICA DE LOS FALLOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL	CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE MEJORAMIENTO	CALIFICACIÓN CONTROL INTERNO CONTABLE	PUNTAJE
Empresa Nacional Promootora del Desarrollo Territorial	2	2,1	1	10	6	20	41,1
Fondo Adaptación	5	3,5	1,5	20	10	0	40
Fiduciaria la Previsora S.A.	6	2,45	2,5	20	4	0	34,95
Sociedad de Activos Especiales S.A.S.	5	3,5	0,5	20	4	0	33
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural	8	3,15	4	4	12	0	31,15
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio	1	1,4	0,5	4	4	20	30,9
U.A.E. de la Aeronáutica Civil	1	1,05	0,5	20	8	0	30,55
Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	1	0,7	0,5	20	6	0	28,2
Fondo Nacional de Vivienda	2	2,1	2	20	2	0	28,1
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario	4	0,7	3	18	2	0	27,7
Instituto Nacional de Vías	7	3,5	4,5	6	4	0	25

Fuente: Ranking preliminar de la aplicación de la metodología propuesta Elaboración propia. 2023.

Resultados de la aplicación de la metodología, detallado por sectores.

TABLA No 23. Aplicación de la metodología, detallado por sectores

SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE
Educación	28,0	13,2	60,0	48,0	90,0	14,0	84,4
Ministerio de Educación Nacional	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
Universidad Nacional Abierta y a Distancia	10,0	5,0	20,0	16,0	30,0	5,0	86,0
Universidad Nacional de Colombia	8,0	3,2	20,0	12,0	30,0	4,0	77,2
Organización Electoral	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
Registraduría Nacional del Estado Civil	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
Planeación	15,0	8,0	40,0	28,0	60,0	8,0	79,5
Departamento Nacional de Planeación	10,0	5,0	20,0	20,0	40,0	5,0	100,0
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios	5,0	3,0	20,0	8,0	20,0	3,0	59,0
Salud y Protección Social	42,0	19,2	80,0	70,0	160,0	22,5	78,7
Superintendencia Nacional de Salud	10,0	5,0	20,0	14,0	40,0	5,0	94,0
Ministerio de Salud y Protección Social	2,0	0,7	18,0	18,0	40,0	3,5	82,2
Patrimonio Autónomo de Pensiones del Fondo de Previsión Social del Congreso de la República - Vejez	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia	10,0	3,5	20,0	12,0	20,0	4,0	69,5
Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - Unidad Recursos Administrados	10,0	5,0	2,0	6,0	40,0	5,0	68,0
Minas y Energía	177,0	84,2	374,0	274,0	570,0	88,0	78,4
E.S.P. Gestión Energética S.A.	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
Oleoducto Bicentenario de Colombia S.A.S.	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
Unidad de Planeación Minero-Energética	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
E.S.P. Empresa Urrá S.A.	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
E.S.P. Gecelca 3 S.A.S.	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE

Isa Intercolombia S.A. E.S.P.	10,0	5,0	20,0	16,0	30,0	5,0	86,0
E.S.P. Transelca S.A.	10,0	5,0	20,0	16,0	30,0	5,0	86,0
Cenit Transporte y Logística de Hidrocarburos	10,0	5,0	20,0	14,0	30,0	5,0	84,0
Refinería de Cartagena S.A.S	10,0	5,0	20,0	14,0	30,0	5,0	84,0
Interconexión Eléctrica S.A.	10,0	5,0	20,0	12,0	30,0	5,0	82,0
Ecopetrol S.A.	10,0	5,0	20,0	10,0	30,0	5,0	80,0
Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas	10,0	5,0	20,0	10,0	30,0	5,0	80,0
Internexa S.A.	10,0	5,0	20,0	6,0	30,0	5,0	76,0
Oleoducto Central S.A.	10,0	5,0	20,0	6,0	30,0	5,0	76,0
U.A.E. Agencia Nacional de Hidrocarburos	8,0	0,4	20,0	20,0	20,0	3,5	71,9
E.S.P. Electrificadora del Huila S.A.	3,0	1,8	20,0	12,0	30,0	2,0	68,8
E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.	2,0	0,7	12,0	20,0	30,0	1,0	65,7
E.S.P. Centrales Eléctricas de Nariño S.A.	4,0	1,4	20,0	6,0	30,0	2,5	63,9
Servicio Geológico Colombiano	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	4,0	63,0
Ministerio de Minas y Energía	10,0	5,0	2,0	8,0	20,0	5,0	50,0
Deporte	10,0	5,0	20,0	16,0	20,0	5,0	76,0
Ministerio del Deporte	10,0	5,0	20,0	16,0	20,0	5,0	76,0
Empresa de Servicios Públicos	16,0	5,4	40,0	40,0	40,0	6,0	73,7
E.S.P. Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A.	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
E.S.P. Centrales Eléctricas del Cauca S.A.	6,0	0,4	20,0	20,0	20,0	1,0	67,4
Hacienda y Crédito Público	131,0	69,0	368,0	240,0	520,0	64,0	73,3
Positiva Compañía de Seguros S.A.	10,0	5,0	20,0	20,0	40,0	5,0	100,0
Fondo de Cobertura de Tasas - FOGAFIN	10,0	5,0	20,0	20,0	40,0	5,0	100,0
Grupo Bicentenario SAS	10,0	5,0	20,0	20,0	40,0	5,0	100,0
SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE
Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A.	10,0	5,0	20,0	18,0	40,0	5,0	98,0

Fondo Nacional de Garantías S.A.	10,0	5,0	20,0	18,0	40,0	5,0	98,0
La Previsora S.A. (Compañía de Seguros Generales)	8,0	4,0	20,0	18,0	40,0	4,5	94,5
Financiera de Desarrollo Nacional S.A.	8,0	2,1	20,0	18,0	40,0	4,5	92,6
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	10,0	5,0	20,0	12,0	40,0	5,0	92,0
Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior	10,0	5,0	20,0	14,0	30,0	5,0	84,0
Fondo Nacional del Ahorro	1,0	0,7	20,0	16,0	40,0	0,5	78,2
U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social	10,0	5,0	20,0	10,0	20,0	5,0	70,0
Financiera de Desarrollo Territorial S.A.	2,0	2,8	20,0	12,0	30,0	1,5	68,3
Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	5,0	64,0
Banco Agrario de Colombia	3,0	2,1	18,0	10,0	20,0	2,0	55,1
U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	1,0	0,7	20,0	6,0	20,0	0,5	48,2
Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial	2,0	2,1	10,0	6,0	20,0	1,0	41,1
Fondo Adaptación	5,0	3,5	20,0	10,0	0,0	1,5	40,0
Fiduciaria la Previsora S.A.	6,0	2,5	20,0	4,0	0,0	2,5	35,0
Sociedad de Activos Especiales S.A.S.	5,0	3,5	20,0	4,0	0,0	0,5	33,0
Defensa	39,0	20,6	114,0	112,0	130,0	23,0	73,1
Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
Instituto de Casas Fiscales del Ejército	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
Ministerio de Defensa Nacional	10,0	5,0	20,0	12,0	20,0	5,0	72,0
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares	4,0	1,4	20,0	20,0	20,0	3,5	68,9
SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE
Agencia Logística de las Fuerzas Militares	2,0	2,8	20,0	20,0	20,0	1,0	65,8
Policía Nacional	3,0	1,4	14,0	20,0	20,0	3,5	61,9
Cultura	1,0	1,1	20,0	20,0	30,0	0,5	72,6
Ministerio de la Cultura	1,0	1,1	20,0	20,0	30,0	0,5	72,6

Presidencia de la República	7,0	2,1	40,0	28,0	60,0	4,5	70,8
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	2,0	1,0	20,0	14,0	40,0	3,0	80,0
Agencia de Renovación del Territorio	5,0	1,1	20,0	14,0	20,0	1,5	61,6
Ambiente y Desarrollo Sostenible	27,0	13,5	80,0	58,0	90,0	12,5	70,3
Instituto de Investigaciones Costeras y Marinas José Benito Vives de Andreis	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0
Parques Nacionales Naturales de Colombia	10,0	5,0	20,0	20,0	20,0	5,0	80,0
Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible	3,0	1,5	20,0	14,0	20,0	1,5	60,0
U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales	4,0	2,0	20,0	4,0	20,0	1,0	51,0
Trabajo	26,0	11,1	50,0	38,0	70,0	13,5	69,5
Ministerio del Trabajo	10,0	5,0	20,0	18,0	20,0	5,0	78,0
Administradora Colombiana de Pensiones	10,0	5,0	20,0	12,0	20,0	5,0	72,0
Servicio Nacional de Aprendizaje	6,0	1,1	10,0	8,0	30,0	3,5	58,6
Rama Judicial	13,0	7,8	40,0	20,0	50,0	7,5	69,2
Fiscalía General de la Nación	10,0	5,0	20,0	16,0	30,0	5,0	86,0
Consejo Superior de la Judicatura	3,0	2,8	20,0	4,0	20,0	2,5	52,3
Ciencia Tecnología e Innovación	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	5,0	64,0
Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	5,0	64,0
Comercio, Industria y Turismo	28,0	12,5	78,0	46,0	70,0	12,5	61,8
Superintendencia de Sociedades	8,0	3,5	20,0	18,0	30,0	3,0	82,5
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo	9,0	3,5	18,0	6,0	20,0	4,0	60,5
SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE
Superintendencia de Industria y Comercio	1,0	0,5	20,0	10,0	20,0	0,5	52,0
Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo	10,0	5,0	20,0	12,0	0,0	5,0	52,0
Justicia y del Derecho	24,0	10,7	58,0	24,0	50,0	13,0	59,9
Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado	10,0	5,0	20,0	20,0	30,0	5,0	90,0

Superintendencia de Notariado y Registro	10,0	5,0	20,0	2,0	20,0	5,0	62,0
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario	4,0	0,7	18,0	2,0	0,0	3,0	27,7
Interior	18,0	9,0	40,0	22,0	20,0	9,5	59,3
Ministerio del Interior	8,0	4,0	20,0	20,0	20,0	4,5	76,5
Unidad Nacional de Protección	10,0	5,0	20,0	2,0	0,0	5,0	42,0
Inclusión Social y Reconciliación	6,0	2,1	40,0	12,0	50,0	5,5	57,8
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas	5,0	1,8	20,0	6,0	30,0	3,0	65,8
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social	1,0	0,4	20,0	6,0	20,0	2,5	49,9
Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	46,0	20,3	116,0	42,0	100,0	19,0	57,2
Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S.	10,0	5,0	20,0	10,0	20,0	5,0	70,0
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	10,0	5,0	20,0	6,0	20,0	5,0	66,0
Computadores para Educar	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	5,0	64,0
Sociedad de Televisión de las Islas	7,0	3,5	16,0	14,0	20,0	1,5	62,0
Comisión de Regulación de Comunicaciones	8,0	1,1	20,0	2,0	20,0	2,0	53,1
Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	1,0	0,7	20,0	6,0	0,0	0,5	28,2
Igualdad y Equidad	2,0	0,7	14,0	12,0	20,0	2,5	51,2
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar	2,0	0,7	14,0	12,0	20,0	2,5	51,2
SECTOR / ENTIDAD	HALLAZGOS X1	HALLAZGOS X2	FALLOS X1	PLAN DE MEJORAMIENTO	CONTROL INTERNO	HALLAZGOS X3	PUNTAJE
Agropecuario, Pesquero y de Desarrollo Rural	38,0	16,7	64,0	26,0	40,0	18,5	50,8
Agencia Nacional de Tierras	10,0	3,5	20,0	8,0	20,0	4,5	66,0
Agencia de Desarrollo Rural - ADR	10,0	5,0	20,0	4,0	20,0	5,0	64,0
Instituto Colombiano Agropecuario	10,0	5,0	20,0	2,0	0,0	5,0	42,0
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural	8,0	3,2	4,0	12,0	0,0	4,0	31,2
Transporte	22,0	11,3	66,0	30,0	40,0	12,0	45,3

Agencia Nacional de Infraestructura	10,0	5,0	20,0	12,0	20,0	5,0	72,0
Ministerio de Transporte	4,0	1,8	20,0	6,0	20,0	2,0	53,8
U.A.E. de la Aeronáutica Civil	1,0	1,1	20,0	8,0	0,0	0,5	30,6
Instituto Nacional de Vías	7,0	3,5	6,0	4,0	0,0	4,5	25,0
Vivienda, Ciudad y Territorio	3,0	3,5	24,0	6,0	20,0	2,5	29,5
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio	1,0	1,4	4,0	4,0	20,0	0,5	30,9
Fondo Nacional de Vivienda	2,0	2,1	20,0	2,0	0,0	2,0	28,1

Fuente: Ranking preliminar de la aplicación de la metodología propuesta Elaboración propia. 2023.

Resultados de la aplicación de la metodología, acumulado por sectores.

TABLA No 24. Aplicación de la metodología, acumulado por sectores.

Sector	Promedio Puntaje
Educación	84,4
Organización Electoral	80,0
Planeación	79,5
Salud y Protección Social	78,7
Minas y Energía	78,4
Deporte	76,0
Empresa de Servicios Públicos	73,7
Hacienda y Crédito Público	73,3
Defensa	73,1
Cultura	72,6
Presidencia de la República	70,8
Ambiente y Desarrollo Sostenible	70,3
Trabajo	69,5
Rama Judicial	69,2
Ciencia Tecnología e Innovación	64,0
Comercio, Industria y Turismo	61,8
Justicia y del Derecho	59,9
Interior	59,3
Inclusión Social y Reconciliación	57,8
Tecnologías de la Información y las Comunicaciones	57,2
Igualdad y Equidad	51,2

Agropecuario, Pesquero y de Desarrollo Rural	50,8
Transporte	45,3
Vivienda, Ciudad y Territorio	29,5
Fuente: Aplicación de la metodología, acumulado por sectores. Elaboración propia. 2023.	

16. Conclusiones y recomendaciones

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 el año 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 primero 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 2019 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 del año 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.

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.
- Asimismo, se propone la modificación del artículo 18 de la Ley 142 de 1993. 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.
Adicionalmente, se sugiere que el proyecto de ley aborde la necesidad de definir claramente la articulación del control interno y la vigilancia 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.
- 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.

- 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.

Proponer al Gobierno Nacional la implementación de estrategias que faculden 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.

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.

Fortalecer la integridad y la ética en el gobierno, así como en la Comisión Legal de Ética y el estatuto del congresista 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 estrechamente 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

Amaya Olaya. (2004). *Teoría De La Responsabilidad Fiscal* (Universidad Externado de Colombia).

Audit and Risk Assurance Committee Handbook. (2016).

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf

Avance Jurídico Casa Editorial Ltda. (s. f.). *Leyes desde 1992 - vigencia expresa y control de constitucionalidad [CONSTITUCION_POLITICA_1991]*. Avance Jurídico Casa Editorial Ltda., Senado de la República de Colombia.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Banco de la República. (1991). *La Gaceta Constitucional*. Biblioteca Virtual.

<https://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll26/id/3781>

Caja de compensación familiar. (s. f.). *Mecanismos de Control*. Compensar. Recuperado 30 de julio de 2023, de <https://corporativo.compensar.com/nuestra-organizacion/marco-legal/mecanismos-de-control>

Camacho, & Horta. (2020). *Metodologías para la Construcción de Índices Compuestos*. (10.13140/RG.2.2.34384.25601).

CAMARA DE COMERCIO DE VILLAVICENCIO / Paginas / T / 356. (s. f.). CAMARA DE COMERCIO DE VILLAVICENCIO / Paginas / T / 356. <https://www.ccv.org.co/es/ley-de-transparencia-y-acceso-a-la-informacion-CPG356>

Cárdenas, J. C. (2020). *El Control Público Externo para la Mejora de la Gerencia Pública en Colombia*. Instituto Latinoamericano De Altos Estudios, ILAE.

Circular Básica Jurídica. (2008). En *Superintendencia Financiera de Colombia*. Recuperado 16 de noviembre de 2023, de <https://defensorialg.com.co/normatividades/circular-basica-juridica-fiduciarias-agd-fondos-ganaderos/circular-basica-juridica-fiduciarias-agd-fondos-ganaderos.pdf>

- Cámara de Representantes [Comisión legal de Cuentas]. (2023, 9 agosto). *DEBATE DE CONTROL POLÍTICO CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN* [Vídeo]. YouTube. Recuperado 23 de septiembre de 2023, de https://www.youtube.com/watch?v=T3_KH1c7YbQ
1:06:30
- Congreso de Colombia. (1975). *Ley 20 de 1975*. Recuperado 18 de noviembre de 2023, de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79924#:~:text=Por%20la%20cual%20se%20modifican,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones>.
- Congreso de la República. (1945). Acto legislativo 1 de 1945. En *Diario oficial* No 25. 69. Recuperado 7 de noviembre de 2023, de <https://editorial.urosario.edu.co/pub/media/hipertexto/rosario/anexos/elecciones-y-sistemas/8-7.pdf>
- Congreso de la República de Colombia. (1975). *Ley 20 de 1975*. Recuperado 17 de noviembre de 2023, de <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1975-ley-20.pdf>
- Congreso de la República de Colombia. (2019). Acto Legislativo 04 de 2019 Congreso de la República. En *Función Pública*. Recuperado 10 de junio de 2023, de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=100251>
- Constitución Política de la República de Colombia. (1991). En *Secretaría del Senado*. Recuperado 20 de junio de 2023, de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Contraloría General de la República. (2022). *RESOLUCIÓN REGLAMENTARIA EJECUTIVA REG-EJE-0113 DE 2022*. Diario Oficial No. 52. 137 de 25 de agosto de 2022.
- Control Interno | Riksrevisjonen*. (s. f.). <https://www.riksrevisjonen.no/en/about-the-oag/about-us/>
- Corabastos. (2022, junio). *CÓDIGO DE BUEN GOBIERNO CORPORATIVO*. CORPORACIÓN DE ABASTOS DE BOGOTÁ S.A. Recuperado 17 de agosto de 2023, de <https://corabastos.com.co/inicio/wp-content/uploads/2022/11/CODIGO-DE-BUEN-GOBIERNO-CORPORATIVO-CORABASTOS-V.-Final.pdf>
- Corredor, C. E. A. (2009). *Control Fiscal En Colombia Apuntes Desde El Derecho Comparado y El Proceso De Responsabilidad*. Universidad Católica.
- Cortés Rincón, S. (2021). *Control Fiscal. Una Mirada Más Allá De La Norma*. Editorial Ibáñez.
- David, C. R. J. (2020). *La naturaleza jurídica de los contratos suscritos por patrimonios autónomos derivados de la celebración de contratos de fiducia mercantil por entidades públicas*. Repositorio Digital Institucional de la Universidad Externado de Colombia.

Recuperado 23 de octubre de 2023, de
<https://bdigital.uexnado.edu.co/entities/publication/5ed3fa59-5c14-44b3-af82-d9d1c41677ec>

Decreto 403 de 2020. (2020). En *Función Pública*. Recuperado 19 de octubre de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=110374>

Decreto 924 de 1976. (1976). Pontificia Universidad Javeriana.
<https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1976-decreto-924y925.pdf>

Decreto 1499 de 2017. (2017a). En *Función Pública*. Recuperado 25 de septiembre de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83433>

Decreto 1499 de 2017. (2017b). En *Función Pública*. Recuperado 24 de octubre de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83433>

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA ACTO LEGISLATIVO POR MEDIO DEL CUAL SE REFORMA EL REGIMEN DE CONTROL FISCAL. (2018). Corte Constitucional. Recuperado 21 de agosto de 2023, de
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-140-20.htm>

Departamento Administrativo de la Función Pública. (2014). Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014. En *Función Pública*. Recuperado 20 de abril de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418537/506911/Manual+T%C3%A9cnico+del+Modelo+Est%C3%A1ndar+de+Control+Interno+para+el+Estado+Colombiano+MECI+2014/065a3838-cc9f-4eeb-a308-21b2a7a040bd>

Departamento Administrativo de la Función Pública. (2023). Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. En *MIPG*. Recuperado 14 de abril de 2023, de
https://www.funcionpublica.gov.co/documents/28587410/34112007/2023_03_27_Marco_general_mipg_v5_consolidado.pdf/d1cff77f-99c6-0710-9681-10ae038fe95a?t=1681227060139

Domínguez Giraldo, G. (2013). *Gerencia Pública Municipal y Control Fiscal*. Biblioteca Jurídica Dike.

Duque Botero, L., & Céspedes Villa, F. (2017). *El Control Fiscal y La Responsabilidad Fiscal*. Editorial Ibáñez.

Fundamentos Constitucionales del Control Fiscal. (1996). U Editorial Umbral.

Gómez Buitrago, J. (2017). *Gerencia Pública Y Control Fiscal* (Segunda Edición).

Gómez Lee, I. (2014). *Responsabilidad Fiscal y Gerencia De Recursos Públicos*. Editorial Legis.

Granda Escobar, R. (2008). *Manual De Control Interno*. Grupo Editorial Nueva Legislación.

Guía para las normas de control interno del sector público. (s. f.). En *a Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI*.
https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf

Hernández Gamarra, A. (2002). *El Estado y El Control Fiscal en Colombia*. Contraloría General de la República.

Internal Controls—A Review of Current Developments. (s. f.). En *International Federation of Accountants*. Recuperado 23 de agosto de 2023, de
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>

INTERNES KONTROLLSYSTEM IN DER HAUSHALTSVERRECHNUNG DES BUNDES: SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN EL CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO FEDERAL. (2012). Recuperado 19 de octubre de 2023, de
https://www.parlament.gv.at/dokument/XXV/III/12/imfname_328607.pdf

INFORME SOBRE LA CALIDAD Y EFICIENCIA DEL CONTROL FISCAL INTERNO (CFI) DE LAS ENTIDADES Y ORGANISMOS DEL ESTADO. (2021). En *Contraloría General de la República*. Recuperado 20 de octubre de 2023, de
<https://www.camara.gov.co/sites/default/files/2022-10/INFORME%20SOBRE%20LA%20CALIDAD%20Y%20EFICIENCIA%20DEL%20CONTROL%20FISCAL%20INTERNO%20DE%20LAS%20ENTIDADES%20Y%20ORGANISMOS%20DEL%20ESTADO%202021%20CONTRALORIA.pdf>

Ley 45 de 1923. (1923). Recuperado 19 de octubre de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=80713>

Ley 87 de 1993. (1993a). En *Congreso de la República de Colombia*. Diario Oficial No. 41. 120. Recuperado 12 de octubre de 2023, de
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0087_1993.html

Ley 87 de 1993. (1993b). En *Función Pública*. Recuperado 17 de junio de 2023, de
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=300>

Ley General Presupuestaria 47 de 2003 (BOE). (2003). Ministerio de Hacienda y Función Pública. Recuperado 16 de julio de 2023, de
https://www.hacienda.gob.es/DocLeyes/cgpi_gasto_estatal/5135.html

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. (1982). En *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado* (BOE-A-1982-11584). Recuperado 4 de julio de 2023, de
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584>

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado del Ecuador. (2015, 18 diciembre). Organization of American States. https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_ecu_ane_cge_23_ley_org_cge.pdf

López Carvajal, O. (2017). *Control Interno en Colombia: Un Diagnóstico desde lo Teórico*. Institución Universitaria Tecnológica de Antioquia.

Managing Public Money. (2023). https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1174979/Managing_Public_Money

Morón Díaz, Dr. & Corte Constitucional de Colombia. (s. f.). *Sentencia C-506*. Corte Constitucional. Recuperado 20 de agosto de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-506-99.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). Fortaleciendo las instituciones y la gobernanza en ALC. En OCDE. <https://www.oecd.org/latin-america/programa-regional/gobernanza/#:~:text=A%20trav%C3%A9s%20de%20estudios%20y,dise%C3%B1ar%20sus%20agendas%20de%20reforma>.

Ortega Mazorra, J. (2005). *Marco Conceptual del Nuevo Modelo De Control Interno*. X Congreso Internacional Del Clad Sobre La Reforma Del Estado y de la Administración Pública. Recuperado 19 de octubre de 2023, de <https://repositorio.cdim.esap.edu.co/bitstream/handle/123456789/8899/6640-1.pdf?sequence=1&isallowed=Y>

Quintero Jimenez, M., & Quintero Saenz, L. (2021). *Control Fiscal y Responsabilidad Fiscal* (Segunda Edición). Librería Editorial Témis.

Resolución Orgánica 0762 de 2020. (2020). En *Contraloría General de la República*.

Resolución Reglamentaria Ejecutiva REG - EJE 0113 DE 2022. (2022). En *Contraloría General de la República* (Diario Oficial No. 52 137).

Resultados Medición - MIPG - Función Pública. (s. f.). <https://www.funcionpublica.gov.co/web/mipg/resultados-medicion>

The Institute of Internal Auditors. (2015). Internal Control-Integrated Framework. En *The Committee of Sponsoring Organization*. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

Riaño, N. C. (2019, 20 mayo). El estado tiene participación en 105 empresas que valen \$170 billones. *Diario La República*. <https://www.larepublica.co/economia/el-estado-tiene-participacion-en-105-empresas-que-valen-170-billones-2863689#:~:text=El%20Estado%20tiene%20participaci%C3%B3n%20en%20105%20e>

mpresas%20que%20valen%20%24170%20billones,-
lunes%2C%2020%20de&text=A%20las%20105%20empresas%20en,cu%C3%A1les%20de%20ellas%20pueden%20venderse.

Sandoval Navas, L. (2018). *La Institucionalidad del Gasto Público En Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Sarmiento Pavas, D. (s. f.). *La Misión Kemmerer y el Control Estatal.: Vol. 12 2010-10-12*. Facultad de Contaduría Universidad Externado de Colombia.

Sentencia c-103. (2015). En *Corte Constitucional*. Recuperado 12 de octubre de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/c-103-15.htm>

Sentencia c-438. (2017). En *Corte Constitucional*. Recuperado 24 de octubre de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-438-17.htm>

Sentencia C-534 de 1993. (s. f.). En *Corte Constitucional*. Recuperado 18 de octubre de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-534-93.htm>

Sentencia c-967 de 2012. (2012). En *Corte Constitucional*. Recuperado 16 de septiembre de 2023, de <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-967-12.htm>

The Institute of Internal Auditors. (2015). LEVERAGING COSO ACROSS THE THREE LINES OF DEFENSE. En *The Committee of Sponsoring Organization*. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

The Institute of Internal Auditors. (2018). Enterprise Risk Management-Integrated Framework. En *The Committee of Sponsoring Organization*. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

Ulpiano, & Villanueva. (s. f.). Auditoria y gestión de los fondos públicos. En *Asociación de órganos de control externo autonómicos*. Recuperado 2 de septiembre de 2023, de <https://asocex.es/notas-sobre-la-responsabilidad-contable/>