

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

Doctorado en Estado de Derecho y Gobernanza Global



EL CONTROL FISCAL EN COLOMBIA, UN CONTROL INCOMPLETO.

TRABAJO DE DOCTORADO PRESENTADO POR

Iván Aguirre Acevedo

Bajo la dirección del

Dr. D. Antonio Árias Rodríguez

Salamanca, 2024

Tabla de contenido

Introducción	7
Capítulo 1 El control interno administrativo	16
Capítulo 2 Sistema de control interno administrativo en estados unidos.	24
2.1. The Budget and Accounting Act of 1921.	24
2.2. The Accounting and Auditing Act de 1950.	26
2.3. Carta Circular B-161457 de 1969.	28
2.4. The Federal Manager Financial Integrity Act de 1982.	29
2.4.1. The Green Book ó Standards for Internal Controls	32
2.4.2. The Financial Integrity Act de 1981	48
2.4.3. Circular 123 OMB	50
2.4.4. Revisión de la implementación de The Federal Managers' Financial Integrity Act.	56
2.5. The Chief Financial Officers Act de 1990.	60
2.6. Relación entre OMB y CFO de las agencias.	67
2.7. Consideraciones finales.	83
2.8. Auditorías a los controles internos.....	87
2.8.1. Gagas Revisión 1981.	91
2.8.2 Gagas Revision 1988.	95
2.8.3 Gagas revisión 1994.....	102
2.8.4 Gagas revisión 2003.....	106
2.8.5 Gagas revisión 2007.....	111
2.8.6 GAGAS revisión 2011.....	114
2.8.6.1 Prohibiciones dentro de determinados servicios diferentes a los de auditoría.....	114
2.8.7 Gagas revisión 2018.....	116
En la revisión de 1988, sobre el control interno se señalaba:	118
Capítulo 3. COSO - The Committee of Sponsoring Organizations.....	125
Capítulo 4.The General Accounting Office Gao. The Government Accountability Office GAO.	131
4.1. Poderes de supervisión del Congreso:	136
4.2 Atribuciones de la GAO y del Contralor General.....	138
4.2.1 Acceso del Contralor General a la información de las agencias del gobierno federal.	146
4.3 La GAO y el Congreso.	155
4.4 GAO <i>Field Offices</i>	162
Capítulo 5. Las oficinas del Inspector General	167

5.1 Calidades, nombramiento y remoción de los IG.....	170
5.2. El propósito de la oficina del Inspector General.....	174
5.3. Deberes y responsabilidades. Sección 4.	176
5.4. Relación de las OIG con la GAO.....	177
5.5. Reportes e informes del IG. Sección 5 del Inspector General Act.	178
5.6. Atribuciones	178
5.7. Independencia de los IG.....	180
5.8 Inspector general reform act de 2008.....	182
5.9. Consejo de Inspectores Generales en Integridad y Eficiencia, (CIGIE).....	184
Capítulo 6.....	192
Denunciante de irregularidades al interior de las entidades Whistleblower	192
Capítulo 7.....	208
Control fiscal en los estados, condados y ciudades de Estados Unidos.....	208
7.1. Tesoreros de los estados.....	210
7.2. Cargos de contralor y auditor.....	211
7.3. Estado: California.	211
7.4. Auditor del Estado de California	215
7.5. Órganos de control fiscal en el mismo Estado.....	216
7.6. Estado: Illinois.	219
7.7. Funciones que realiza el cargo:.....	220
7.8. Auditor del estado de Illinois.....	221
7.9. funciones que realiza el cargo:.....	221
7.10. Órganos de control fiscal en el mismo Estado.	223
7.11. Controller de la ciudad de los Ángeles.....	230
7.12. Contralor de Chicago.	235
7.13. Rango del cargo.....	235
7.14. Desarrollo legal	235
7.15. Modo de proveer el cargo.....	236
7.16. Periodo	236
7.17. Nombre que recibe el cargo	236
7.18. Funciones del cargo.....	236
7.19. Oficina del Inspector General (OIG) de Chicago.	244
7.20. Nivel del cargo	245
7.21. Desarrollo legal:	245

7.22. Modo de proveer el cargo.....	245
7.23. Funciones que realiza el IG Chicago:	247
Capítulo 8 La Single Audit o auditoría única.	251
8.1. Papel de los órganos de control estatales y locales en la Single Audit.....	260
8.2. Papel de los subvencionados en la <i>single audit</i>	262
Capítulo 9.....	265
Control Fiscal Interno en España – Whistleblowing	265
9.1. Función interventora.	272
9.1.1. Omisión de fiscalización. Artículo 156 de la LGP.	283
9.2. El control financiero permanente.....	288
9.3. La auditoría pública	294
9.4. Funciones de la IGAE complementarias con las del Tribunal de cuentas.	298
9.5. El control interno a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos.	303
9.7. Posibilidad de modificaciones en (a) la modalidad de control interno	315
9.8. Modificación de la modalidad de control interno ejercido por la IGAE.	319
9.9. El modelo Coso en lugar de la IGAE.....	323
9.10. (coso) en el sector público español	345
Capítulo 10.....	349
Denunciante de irregularidades al interior de las entidades- Wistleblower – España.	349
10.1. Antecedentes de legislación sobre whistleblowing en España:	351
10.2. La Directiva Europea 1937 de 2019, aprobada por el Parlamento Europeo y el Consejo, sobre protección a los <i>whistleblowers</i>	360
10.2.1. Denunciante o alertador, discusión semántica o cuestión de fondo.....	362
10.2.2. Anonimato o confidencialidad.....	366
10.2.3. Protección al Denunciante	376
10.2.4. Objeto de la Directiva:	382
10.2.5. Ámbito objetivo o material: Artículo 2.....	382
10.2.6. Carácter subsidiario y residual de la Directiva: Artículo 3.....	382
10.2.7. Ámbito subjetivo: Artículo 4	383
10.2.8. Revelación pública:.....	387
10.2.9. Represalias:.....	388
10.2.10. Medidas de protección para el denunciante.....	389
10.2.11. Medidas de protección para la persona afectada.	392
10.2.12. Sanciones	392

10.2.13. Derecho vulnerado al whistleblower	393
10.3. La Ley 2 de 2023 de protección al informante.	397
10.3.1. Canales Internos.....	401
10.3.2. Canales Externos:.....	404
10.3.3. Revelación pública.....	406
10.3.4. Tratamiento de datos personales. Título VI.....	406
10.3.4.1. Responsable del tratamiento.	406
10.3.5. Medidas de Protección.....	407
10.3.6. Autoridad independiente de protección al informante Título VIII.	411
10.2.21. Conclusiones:.....	413
Capítulo 11 EL CONTROL INTERNO EN COLOMBIA.....	419
11.1.1. La Misión Kemmerer – Ley 42 de 1923.....	419
11.1.2. Ley 109 de 1923.....	423
11.1.3. Decreto 911 de 1932	426
11.1.4. Acto Legislativo 1° de 1945	427
11.1.5. La reforma de 1968.....	428
11.2. Clientelismo en la CGR.	429
11.3. El control fiscal previo.....	432
11.3.1. El control previo consagrado en el Decreto Extraordinario 925 de 1976.....	445
11.3.2. Vender el sofá para evitar la coadministración.....	449
11.3.2. Las irregularidades del control previo.	463
11.3.3. Por qué fracasó el control previo en Colombia.....	470
11.3.4. Control fiscal previo – control interno.....	474
11.4. El control interno en Colombia consagrado en la Constitución de 1991.....	490
11.5. Control previo administrativo de la contratación.....	500
11.6. Alcance del control interno establecido en la constitución.....	502
11.6. La función de advertencia y el control interno tienen la misma finalidad.....	512
11.7. El control interno y la auditoría interna en la ley colombiana.....	523
11.8. Ley 87 de 1993 - Exposición de motivos.....	531
11.9. La Ley 87 de 1993.	537
11.10 Oficina de control interno	561
11.11. Coadministración - control concomitante y preventivo.....	566
11.12. Diagnóstico del estado del Control Interno 2005	577
11.13. Actividades para impulsar la implementación del control interno.	582

11.13.1. Directiva Presidencial 02 de 1994.	582
11.13.1.1. La organización de la función pública del CI.	585
11.13.1.2. En cuanto a las funciones de la OCI están:.....	586
11.13.1.3. Plan de desarrollo de la función pública de CI	586
11.13.1.4. Formalización y documentación de procesos y procedimientos. Plan de trabajo.....	587
11.13.1.5. Mecanismos e instrumentos de CI	587
11.13.1.6. Manuales de control interno.....	587
11.13.2. Directiva presidencial 1 de 1997.....	588
11.14. MECI.....	589
11.15. Cambios al MECI 2017.	596
11.16. Control interno contable	606
11.16.1. Evaluación del CIC.	646
11.16.2. La contabilidad como mecanismo de control.	651
11.17. Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno	654
11.18 Control concomitante y preventivo.....	660
11.18.1. La sentencia C-140 de 2020.....	674
11.19 Conclusiones	688
Capítulo 12. Denuncia de irregularidades al interior de las entidades <i>Whistleblowing</i>	696
12.1.1. Marcos legales.	699
12.1.2. Confidencialidad – anonimato.	701
12.1.3. Competente para conocer y tramitar las denuncias de irregularidades al interior de la entidad.....	702
12.1.4. Altruismo – recompensas. Delación premiada.	702
12.1.5. <i>Whistleblowing</i> una cuestión ética (reflexión sobre el bien y el mal).....	704
12.1.6. <i>whistleblowing</i> es una cuestión moral.....	705
12.1.7. El <i>whistleblowing</i> y el sector donde se ejerce.	708
12.1.8. El <i>whistleblowing</i> y los incentivos económicos.....	709
12.1.9. El <i>whistleblowing</i> : deber o derecho.	712
12.1.10. El <i>whistleblowing</i> y la protección del denunciante.....	712
12.1.11. El <i>whistleblowing</i> : cuándo se justifica.	714
12.2. Protección del whistleblower en Colombia.....	716
12.2.1. Tabla con los proyectos de ley con los que se ha intentado legislar sobre denuncias de actos de corrupción en el entorno laboral y protección al denunciante en Colombia:	723
12.3. Principales elementos del <i>whistleblowing</i>	731
Capítulo 13.....	735

La autonomía y la independencia del control fiscal.....	735
13.1. Dos enfoques de la independencia como condición del control fiscal efectivo.....	735
13.2. Declaración de Lima de 1977.....	737
13.3. Declaración de México 2007.....	740
13.4. Autonomía e independencia del órgano de control fiscal externo.	742
13.5. Clientelismo factor que afecta la independencia del control fiscal efectivo.	746
13.5.1. Evolución de la CGR. 1991 -2020.....	746
13.5.2. Ley 106 de 1993	747
13.5.3. Decreto – Ley 267 de 2000.....	753
13.5.4. Sentencia C-284 de 2011	756
13.5.5. Ley 1474 de 2011	759
13.5.6. Ley 1955 de 2019.	769
13.5.7. Relaciones del contralor con la clase política, el congreso, las altas cortes, y el incremento de la burocracia en la Contraloría en los últimos años.	778
13.5.8. Conclusiones:.....	782
Capítulo 14.....	785
14.1 Estado Social de Derecho y control fiscal.	785
14.2 Dos niveles de control fiscal. Interno y externo.	795
15. CONCLUSIONES:	813
16. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	829
17. APENDICE DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA CITADA.	844
17.1 ESTADOS UNIDOS	844
17.2 ESPAÑA	845
17.3 COLOMBIA	846
17.4 APENDICE DE SITIOS WEB CONSULTADOS PARA EL TRABAJO.	849

Introducción

El control financiero o fiscal se ejerce en dos niveles. Un primer nivel al interior de las mismas entidades estatales, no necesariamente por funcionarios de la misma entidad, por ejemplo, en España lo ejerce un órgano del ejecutivo en todas las entidades públicas, y un segundo nivel a cargo del órgano de control fiscal externo. El primero es un control previo y el segundo es posterior a la ejecución del gasto. El adecuado ejercicio del primero, con carácter preventivo, es condición necesaria para la eficacia del segundo.

En Colombia el control fiscal externo está previsto expresamente en los Artículos 119, 267, 268 de la Constitución colombiana. También hay un control interno previsto en los Artículos 209 y 269 de la citada Constitución. En este estudio intentaremos demostrar que el mencionado control interno no está diseñado para prevenir el indebido uso de los recursos públicos, y que no puede ser complemento del control fiscal externo, lo que se traduciría en un control fiscal incompleto.

Para establecer si el control interno previsto en la Constitución y legislación colombiana está diseñado o no para prevenir el indebido uso de los recursos públicos se usará el método deductivo. Se analizará la legislación sobre control interno de Estados Unidos y España, países con más altos índices de desarrollo y más bajos niveles de corrupción que Colombia, y la compararemos con las normas sobre control interno en Colombia para concluir si nuestro control interno está diseñado y funciona en

forma diferente, igual o similar a como está diseñado y funciona en esos dos países y cuáles son las diferencias, si las hay.

El resultado de esta comparación nos permitirá sacar conclusiones, que apunten a indicarnos si el problema del indebido uso de los recursos públicos en Colombia está en el diseño e implementación del control interno o no.

Para adelantar este trabajo, además de analizar la legislación sobre control interno en los tres países, se tendrá en cuenta la literatura sobre el tema, especialmente la producida en Estados Unidos, tanto para el sector privado, como para el sector público por The Institute of Internal *Auditors* (IIA), the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso), the Government Accountability Office (GAO), the Office of Management and Budget (OMB), The International Handbook of Public Financial Management, The Inspector General Handbook, y por The Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), también algunas publicaciones académicas compiladas en el Journal STORage (JSTOR), entre otras.

Igualmente se ha consultado la literatura española sobre el tema, especialmente la promulgada en publicaciones como Revista Española de Control Externo, Revista Cuenta con IGAE, Revista Auditoría Pública, Revista Documentación Administrativa, Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica y revista Consinter, entre otras. En Colombia no hay publicaciones especializadas en control fiscal externo o en control fiscal interno como tampoco en control interno administrativo o contable; esporádicamente se publican libros sobre control fiscal, pero no se destacan por su

carácter crítico sino que se limitan a describir las normas existentes sobre el tema, por lo que la mejor fuente sobre control fiscal son las sentencias que la Corte Constitucional produce a propósito de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de control fiscal. Aunque algunas de esas sentencias no guardan la misma línea interpretativa.

Este estudio se lleva a cabo porque en las entidades públicas en Colombia hay un alto número de casos de indebido uso de los recursos públicos cada año, los cuales generan la pérdida de un monto enorme de recursos públicos, que se quedan en los bolsillos de los funcionarios públicos o de los particulares y que se dejan de gastar en la satisfacción de las necesidades de la población pobre, y a pesar de las reformas y ajustes experimentados por la legislación de control interno y externo la situación no cambia, por lo que se tratará de establecer si la causa de esa situación radica en que el control interno está mal diseñado o mal implementado y ¿por qué?.

Como se señaló, los estudios llevados a cabo en Colombia sobre este tema son escasos y superficiales, y sus resultados no han permitido presentar propuestas para introducir modificaciones que ayuden a superar las fallas control interno.

Con este trabajo se aspira a establecer si las causas de los altos niveles de corrupción en Colombia obedecen a que el control interno no ejerce la función preventiva que está llamado a ejercer, y si es así, ¿por qué?.

Los resultados de este estudio podrían servir para hacer propuestas de reforma del modelo de control fiscal en Colombia que le permitan prevenir el indebido uso de los recursos públicos. Igualmente, este estudio pretende dar luces a la comunidad

académica local sobre el control interno actual en el ámbito internacional, para que sea conocido en Colombia.

El estudio mencionado consta de 15 capítulos.

1. El Control interno administrativo.

En este capítulo se citan definiciones de control interno tanto para entidades públicas como para privadas; se reconoce la importancia del desarrollo de estándares de control interno para el sector público en Estados Unidos, *Green Book*, por parte de la GAO a partir de la *Auditing And Accounting Act* de 1950 y de la *Federal Managers Financial Integrity Act* de 1982, el primero estableciendo en cabeza de los administradores de las agencias federales la responsabilidad de mantener apropiados controles contables e internos y de implementar auditorías internas apropiadas, y el segundo complementando al primero. Igualmente se describe la evolución del marco integrado de control interno COSO, a partir del informe de la Treadway Commission de 1987, y del *Green Book* de 1984.

2° Sistema de control interno administrativo en Estados Unidos.

En este capítulo se describe y analiza la legislación norteamericana sobre control interno administrativo, se ilustra acerca de las auditorías realizadas con base en los estándares de auditoría o *Yellow Book*.

3° COSO. The Committee of Sponsoring Organizations.

Este Capítulo es sobre el Marco de referencia de control interno (COSO), sus antecedentes, su verdadero impacto en el control interno de las entidades, sus fortalezas y debilidades.

4° *The General Accounting Office GAO, The Government Accountability Office GAO.*

Este Capítulo se refiere a la naturaleza y funciones de la *Government Accountability Office (GAO)*, y a los cambios experimentados por las funciones de dicho órgano a lo largo del tiempo, en procura de que los recursos federales sean bien utilizados.

5° Las Oficinas del Inspector General.

En este Capítulo se describe la importancia de introducir la figura de las Oficinas de los Inspectores Generales en el diseño del control interno de las agencias federales, para prevenir el indebido uso de los recursos federales.

6° Denunciante de irregularidades al interior de las entidades *Whistleblower*.

Este capítulo se refiere al *Whistleblower* y, más específicamente, a la legislación que protege de represalias al empleado de las agencias federales que denuncia irregularidades en el manejo de los recursos al interior de esas agencias, pues la reacción “natural” de los denunciados o de sus aliados es tomar represalias contra el denunciante.

7° Control fiscal en los estados, condados y ciudades de los Estados Unidos.

Este Capítulo hace referencia a los órganos de control fiscal y sus funciones, a nivel estatal, de condado y local, en EEUU.

8° La Single Audit o Auditoría Única.

Este Capítulo se refiere a la auditoría de los recursos federales transferidos a los gobiernos de los estados y a los gobiernos locales (Single Audit).

9° Control Fiscal Interno en España.

Este capítulo se refiere al órgano que ejerce el control fiscal del gasto público en España; sus funciones; cómo realiza ese control; las corrientes de pensamiento que están a favor de continuar con ese modelo y las que proponen modificarlo.

10° Denunciante de irregularidades al interior de las entidades - Whistleblower – España.

Se tocan en este capítulo los diferentes intentos realizados para incorporar la figura del *Whistleblowing* y la protección del *whistleblower* en la legislación española, y como finalmente a través de una Directiva del Parlamento Europeo y el Consejo de Europa esa figura debe incorporarse al derecho español. Se describe cómo ese Acto Legislativo de la Unión reglamenta esa figura y la Ley que la incorporó al ordenamiento jurídico español.

11° Control Interno en Colombia

Este Capítulo se refiere al control interno en Colombia, pero para comenzar se aborda el control previo ejercido por la Contraloría General de la República (CGR) antes de 1991, pues con el control interno se pretendió reemplazar el control previo, modalidad de control fiscal que se satanizó porque supuestamente era fuente de toda clase de males, pero principalmente porque, según una corriente mayoritaria, con él, la CGR incurría en coadministración en las entidades vigiladas, lo cual estaba prohibido en la Constitución porque entrababa la función administrativa e invadía las competencias del ejecutivo.

En este Capítulo se demuestra que la CGR en cierto periodo de la historia, intervenía en las decisiones de las entidades vigiladas por la existencia de facultades contrarias a la constitución y a la ley, pero que esa intervención no era causada por el control fiscal previo a la ejecución del gasto.

Se hace referencia a la posición de las altas cortes, de las autoridades administrativas y de control fiscal sobre el alcance del control interno; a los problemas y demoras en la implementación del control interno; a las fallas del control interno para ejercer una función preventiva que evite el uso indebido de los recursos públicos; se concluye que el propósito de la constituyente de 1991, de que el control fiscal previo fuera reemplazado por el control interno no prosperó.

El Capítulo también se refiere al Control Interno Contable, la autoridad que lo dirige, su alcance, su implementación, sus responsables, su evaluación, y su importancia en la prevención del uso indebido de los recursos públicos.

Este Capítulo igualmente aborda el control concomitante y preventivo, modalidad de control fiscal que, junto al control posterior, actualmente ejerce la CGR, lo anterior, fruto de la última reforma a la Constitución en esta materia. Reforma cuyo fundamento fue que la CGR, con el control fiscal posterior, siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido, ignorando que el problema no era el momento en el que actuaba el órgano de control fiscal externo sino la ausencia o falta de efectividad del control fiscal de primer nivel.

Se cuestiona la forma en que la Corte Constitucional declara ajustada a la Constitución el control concomitante y preventivo siendo que en pronunciamiento

anterior había declarado inconstitucional una figura exactamente igual, porque desconocía la prohibición que tiene el órgano de control fiscal externo de coadministrar.

12° Denuncia de irregularidades al interior de las entidades *Whistleblowing*.

En este Capítulo se aborda el tema del *Whistleblowing* y la protección del *whistleblower* en Colombia. Se describe cómo después de muchos intentos no se ha podido legislar sobre esos aspectos, por falta de voluntad política.

13° La autonomía e independencia del control fiscal.

Teniendo en cuenta que la principal causa del mal funcionamiento del control fiscal ejercido antes de 1991, fue la captura del órgano de control fiscal por el clientelismo y la politiquería, este capítulo señala cómo el órgano de control fiscal externo continuó, sin solución de continuidad, en manos del clientelismo y la politiquería lo que le resta autonomía e independencia.

14° Estado Social de Derecho y Control Fiscal.

Este Capítulo se dedica al tema del control fiscal en el estado social de derecho y al modelo de control fiscal interno y externo.

15° Conclusiones.

Este Capítulo contiene las Conclusiones del trabajo expuesto en los anteriores 14 Capítulos.

Importancia del control fiscal en estado social de derecho.

La necesidad del modelo de los dos niveles de control fiscal.

El control previo no es malo *per se*.

Clientelismo y politiquería han afectado la efectividad del control fiscal.

El modelo de control interno en E.U. vs. el de Colombia.

El modelo de control interno en España vs. el de Colombia.

¿Se debe mantener el de Colombia o adoptar el de E.U. o el de España?

También se incluyen las Propuestas y Recomendaciones.

De lo visto en el control interno en Estados Unidos, en el control fiscal del gasto público en España, y en el control interno en Colombia, si es necesario, se propondrán recomendaciones para que el control interno en Colombia se ajuste y sirva para prevenir el uso indebido de los recursos públicos.

Capítulo 1 El control interno administrativo

El control interno administrativo o de gestión es un proceso aplicado por la alta dirección de las entidades públicas y de las empresas privadas, para, con una seguridad razonable, alcanzar los objetivos propuestos.

Sobre control interno han corrido ríos de tinta desde hace algunas décadas. Es un elemento fundamental para el éxito de una organización y se dice de él que es la primera línea de defensa en la protección de sus activos.

A continuación, se citan algunas definiciones de control interno.

La *International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai)* define el control interno administrativo en los siguientes términos:

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

- *Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones*
- *Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad (rendición de cuentas.).*
- *Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables*
- *Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño”.¹*

Para la *Government accountability Office (Gao)*, control interno administrativo es:

¹ Intosai, *Guía para las normas de control interno del sector público*, página 6. Recuperado de http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm

“... un proceso efectuado por el órgano de supervisión de la entidad, gerencia y otro personal que proporciona seguridad razonable que los objetivos de una entidad serán alcanzados...”

“El Control interno comprende los planes, métodos, políticas y procedimientos utilizados para cumplir con la misión, plan estratégico, metas y objetivos de la entidad. El Control interno sirve como la primera línea de defensa en la protección de activos. En definitiva, el control interno ayuda a los gerentes a obtener los resultados deseados a través de la eficaz administración de los recursos públicos ²”.

El Código de los Estados Unidos define el control interno así:

“controles internos” significan³ un proceso, efectuado por la alta dirección de una entidad y otro personal, diseñado para proporcionar seguridad razonable respecto al logro de los objetivos en las siguientes categorías.

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de los informes financieros.
- Cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables.

En el sector privado, el control interno administrativo se define así:

George E. Bennett, en su obra *“Fraud: Its Control Through Accounts”*. New York: Century Co., 1930, señala al respecto:

Un sistema de Control Interno puede definirse como “la coordinación de un sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, que independientemente lleva a cabo sus propias funciones

² GAO, Standards for Internal Control in the Federal Government, 2014, Pág 5. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>

³ [31 USC § 7501\(a\)\(10\)](#)

*prescritas, comprueba continuamente el trabajo de otro empleado, en cuanto a ciertos elementos que implican la posibilidad de fraude. Control interno es principalmente un método donde una auditoría interna de libros y registros es llevada a cabo continuamente por personal directivo, realizando sus tareas habituales por separado*⁴”.

Según LUIS V. MANRARA GALAN, en su obra Sistema de Control Interno, Finanzas y Contabilidad, que data de 1944, y el cual es citado en varias publicaciones⁵ que se refieren al tema:

“El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, mediante el cual la contabilidad controla, hasta donde sea posible, las operaciones principales del negocio, y el trabajo de los empleados se complementa en tal forma que ninguno tenga el control absoluto sobre alguna operación importante, de modo que no puedan existir fraudes ni errores a menos que se confabulen dos o más empleados para realizarlo”.

Así mismo, para GÓMEZ MORFIN, autor de “El Control Interno de los negocios”, publicado por el Fondo de Cultura Económica, México, en 1969, y citado en varias publicaciones⁶.

“El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la

⁴ The Journal of Business of the University of Chicago Vol. 4, No. 4 (Oct., 1931), pp. 424-425 (2 pages) Published by: [The University of Chicago Press](https://www.jstor.org/stable/2349657?read-now=1&refreqid=excelsior%3Ad08eb8ebcf2f0bdb90a8ddb9c51dc998&seq=1#page_scan_tab_contents), recuperado de https://www.jstor.org/stable/2349657?read-now=1&refreqid=excelsior%3Ad08eb8ebcf2f0bdb90a8ddb9c51dc998&seq=1#page_scan_tab_contents , el 20 de septiembre de 2019.

⁵<https://studylib.es/doc/7224989/teresa-sol%C3%ADs-cortes---repositorio-institucional-de-la-uni...> Recuperado el 20 de septiembre de 2019.

⁶https://tesis.ipn.mx/jspui/bitstream/123456789/2219/1/591_2006_ESCA-TEP_MAESTRIA_camacho_lomeli_lilia.pdf recuperado el 20 de noviembre de 2019.

administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita”.

En las citas relacionadas anteriormente, que tienen que ver con el control interno administrativo en el sector privado, el denominador común es que la contabilidad juega un papel importante en él, es como el eje del mismo. Debemos tener en cuenta que dichas citas son de autores que las concibieron hace más de medio siglo, sin embargo, no se puede desconocer la importancia que tienen actualmente los registros contables veraces para el control de los recursos de las entidades.

Los vestigios recientes del control interno en las entidades públicas los encontramos en la legislación norteamericana, más concretamente en 1950, con el *Auditing and Accounting Act* de ese año, que la *General Accounting Office (GAO)* reglamentó mediante Circulares Externas, entre ellas, la de 1969. Posteriormente, con la *Federal Managers’ Financial Integrity Act* de 1982, se desarrolla más el concepto inicialmente incorporado en la Ley de Contabilidad y Auditoría de 1950, de que la responsabilidad primaria por los sistemas adecuados de control interno y contabilidad reside en la administración.

Tiempo después, en 1990, se expide la *Chief Financial Officers Act* que tiene entre sus propósitos proporcionar mejoras, en cada agencia del gobierno federal, de los sistemas de contabilidad, gestión financiera y controles internos para asegurar la emisión de información financiera confiable y para disuadir el fraude, el desperdicio y el abuso de los recursos del gobierno.

Así mismo, la legislación norteamericana le da facultades a la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB, por sus siglas en inglés), para que expida guías de evaluación de los sistemas de control interno en las agencias federales, para medir su efectividad; para ese efecto la OMB expide la Circular A-123 en 1983, la cual tuvo como antecedente la Circular A-123 de 1981, y la que ha venido actualizando permanentemente.

Igualmente, la GAO, desde 1983, con base en la *Federal Managers' Financial Integrity Act* de 1982, expidió el Green Book, que contiene las normas para la implementación del control interno en las agencias federales.

Por otro lado, el control interno para el sector privado y específicamente para las compañías públicas en Norte América, en su historia reciente, también se remonta varias décadas atrás, comenzando con la Ley de Prácticas Corruptas en el Exterior de 1977 (FCPA, por sus siglas en inglés), el informe realizado por la *Treadway Commission* en 1987, financiado por el *Committee of Sponsoring Organizations' (COSO)*, como resultado del estudio de las causas que generaron informes financieros fraudulentos, que ocultaban la verdadera situación económica de varias empresas en Estados Unidos que finalmente quebraron, defraudando los intereses de sus accionistas.

El mencionado informe, en parte sirve de fundamento para que en 1992 se lanzara al mercado el Marco Integrado de referencia de control interno, conocido como COSO. Digo en parte, pues de acuerdo a esta investigación, el COSO tiene como antecedentes, los estándares previstos en la Circular A-123 de 28 de octubre de 1981,

y los estándares, conocidos como Green Book, que la GAO expidió en 1983, en desarrollo de FMFIA de 1982.

El *Sarbanes- Oxley Act* de 2002, complementa el arsenal normativo que establece normas sobre control interno en las compañías públicas que desarrollan sus actividades en el mercado bursátil norteamericano. El *Sarbanes- Oxley Act* de 2002, fue expedido para que el funcionamiento de los controles internos en las compañías públicas tuviera responsables.

El Marco Integrado de referencia de 1992 ha tenido varias actualizaciones, de las cuales, la más significativa se llevó a cabo en 2013. COSO también expidió el Marco Integrado de Gestión de Riesgo Empresarial en 2004 (ERM, por sus siglas en inglés), el cual, según algunos conocedores del tema, se complementaba con el marco integrado de control interno, y tenía como propósito administrar el riesgo de la organización.

De acuerdo a la literatura sobre el tema, ERM contiene todos los elementos del Marco de referencia de control interno, es decir, que lo puede reemplazar. Alrededor de los productos de COSO ha habido críticas sobre su verdadera utilidad; hay estudios que sostienen que el Marco de referencia de control interno no sirve para evaluar los sistemas de control interno, o que el Marco Integrado de Gestión de Riesgo Empresarial (ERM), deja a las empresas sin saber qué hacer con los riesgos listados.

La OMB ha actualizado la Circular A-123 incorporando en ella algunas modificaciones realizadas al Marco de control interno del COSO y lo relacionado con

ERM. La GAO adapta a sus normas de control interno los principios que la actualización de 2013 del COSO introdujo a los componentes⁷.

Aunque actualmente los sistemas de control interno de muchos países se basan en el Marco de Referencia de Control Interno, elaborado en 1992 por *The Committee of Sponsoring Organizations' (COSO)* y sus actualizaciones, la principal, la de 2013, y en *The Enterprise Risk Management (ERM)* de 2004, debemos decir que detrás del sistema de control interno actual hay una larga historia en dónde la participación del Congreso, de la GAO y del gobierno federal de los Estados Unidos ha sido fundamental, creando mediante leyes y actos administrativos normas que obligan a la administración de las agencias federales a implementar, mantener y evaluar controles internos y contables. Incluso, la mayoría de los componentes del Marco COSO de 1992, ya habían sido publicados y hechos exigibles, primero por la *Office of Management and Budget*, con la Circular A-123 de octubre de 1981, y después por la *General Accounting Office*, en 1983, con el primer Green Book.

“...debemos tener en cuenta que el modelo propuesto por COSO no surge de la nada, pues muchos de sus elementos ya están presentes en diversos modelos previos, que habían sido contruidos desde la perspectiva singular de cada sector o grupo profesional que participa en la vida de las organizaciones. La principal aportación de COSO es haber sabido integrar estas distintas perspectivas en un único modelo, incorporando al mismo los elementos comunes a todas ellas⁸” (Miaja, 2010).

⁷ GAO, Standards for Internal Control in the Federal Government, 2014, Pág 1.

⁸ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287,

Capítulo 2 Sistema de control interno administrativo en Estados Unidos.

2.1. The Budget and Accounting Act of 1921.

*The Budget and Accounting Act of 1921*⁹, creó la *General Accounting Office* (GAO) y el *Bureau of the Budget*¹⁰ (BOB), esta última era una dependencia adscrita al Departamento del Tesoro, bajo las reglas y reglamentos que el presidente de los Estados Unidos prescribiera. Esta Dependencia debía preparar para el presidente el presupuesto, el presupuesto alternativo y cualquier estimación suplementaria o de deficiencia, para lo cual tendría autoridad para consolidar, correlacionar, revisar, reducir o incrementar las estimaciones de los diferentes departamentos y establecimientos.

El *Bureau of the Budget*, por cuenta de *The Budget and Accounting Act of 1921*, a petición del presidente, debía hacer un detallado estudio de los departamentos y establecimientos para permitirle determinar qué cambios hacer con miras de asegurar más economía y eficiencia en la administración pública.

⁹ Dan McConnell y Ruotao Wang. *The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense*. “La Ley de presupuesto y contabilidad de 1921 se promulgó en respuesta al acuerdo de que se necesitaba un enfoque más centralizado de la gestión financiera y que se requeriría la participación de los poderes ejecutivo y legislativo. La ley de 1921 consideró el presupuesto y la contabilidad como aspectos interdependientes de la gestión financiera, y en un intento por vincularlos, comenzó la práctica de las presentaciones anuales del presupuesto del presidente para servir de base para la responsabilidad contable de los gobiernos. Sin embargo, a pesar de estas reformas progresivas, el presupuesto y la contabilidad nunca se unieron completamente y las dos funciones no se integraron completamente”. Harvard Law School Briefing Papers on Federal Budget Policy, May 12, 2014, página 7. <https://wiki.harvard.edu/confluence/download/attachments/204380235/MCCONNELL%20-%20Briefing%20Paper%20No.%2048.pdf?api=v2>

¹⁰ En 1970 la administración de Nixon reorganizó la BOB en una expandida oficina de gestión y presupuesto (OMB), con el objetivo de hacer que la gestión fuera el foco central de la OMB. La intención, como muchos lo vieron, fue dar más énfasis al rol de gestión de la OMB y, al mismo tiempo, establecer un consejo de política doméstica de la Casa Blanca y un jefe de personal para dirigir la política de desarrollo. *In White House Transition Project*, página 13 Recuperado de http://www.whitehousetransitionproject.org/wp-content/uploads/2016/10/WHTP2017_22_OMB_an_Insiders_Guide.pdf, el 05 de septiembre de 2018.

De igual manera, The Bureau of Budget preparaba para el presidente una codificación de todas las leyes o partes de leyes relativas a la preparación y transmisión al Congreso de los estados de ingresos y egresos del gobierno y de las estimaciones de las apropiaciones. El presidente remitía la misma al Congreso en o antes del primer lunes de diciembre de 1921, con una recomendación en cuanto a los cambios que, en su opinión, se debía hacer en tales leyes o partes de leyes.

The Bureau, a petición de cualquier comité de cualquier cámara del Congreso con jurisdicción sobre los ingresos o apropiaciones, proporcionaba la ayuda e información que el Legislativo pudiera solicitar.

De acuerdo con las disposiciones que el presidente prescribiera: (1) cada departamento y establecimiento debería presentar al *Bureau* la información que de tiempo en tiempo pudiera requerir; y (2) el director y el subdirector o cualquier empleado de la oficina debidamente autorizado para asegurar dicha información, tenía acceso a, y el derecho a examinar los libros, documentos, papeles o expedientes de cualquier departamento o establecimiento.

Los encargados del presupuesto en los departamentos y establecimientos presentaban al *Bureau* las estimaciones de gasto y éste las consolidaba y entregaba al presidente, quien, a su vez, las presentaba al Congreso.

Es decir, inicialmente, la Oficina de Administración y Presupuesto estaba encargada, exclusivamente, del trámite del presupuesto de los departamentos y establecimientos, de acuerdo a las normas que prescribiera el Ejecutivo.

Con el *Budget and Accounting Procedures Act* de 1950, que modificó *The Budget and Accounting Act* de 1921, se modifica la Sección Segunda, es decir, la parte relacionada con el trámite del presupuesto, pero también se introduce una nueva disposición (Sección 104) que establece que el presidente, a través del director del *Bureau of the Budget* está autorizado y debe desarrollar planes de mejoramiento para la organización, coordinación y manejo de la rama ejecutiva del Gobierno, con una mirada al servicio económico y eficiente¹¹.

2.2. The Accounting and Auditing Act de 1950.

En el mismo *Budget and Accounting Procedures Act* de 1950, en la parte denominada *Accounting and Auditing Act* de 1950, se dispone, como política del Congreso, con la expedición de esa Ley, entre otros aspectos, el control efectivo sobre el ingreso, gastos, fondos, propiedad y otros activos, demostrando la preocupación del Legislativo por el adecuado manejo de los recursos públicos; además, la citada Ley se refiere al fortalecimiento del sistema contable del gobierno federal, pero lo más importante en relación con esta Ley (Sección 113)¹² es lo que tiene que ver con las responsabilidades que asigna a los directivos de las agencias que manejan los recursos públicos para que implementen y mantengan sistemas contables y controles internos orientados a proveer revelación completa de los resultados financieros de las actividades de la agencia; información financiera adecuada necesaria para los fines de

¹¹ Según Dan McConnell y Ruotao Wang. *The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense. The Budget and Accounting Procedures Act* de 1950 hace aún más enmiendas a los requisitos federales de información financiera; sin embargo, tanto estas reformas como las de las décadas siguientes no lograron fomentar la integración del presupuesto y la contabilidad. *Ibíd*em, página 8.

¹² Esta norma se encuentra recogida en el Título 31, Sección 3512, subsección b del *US Code*. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3512>

gestión de la agencia; resultados contables confiables que sirvan de base para la preparación y soporte de la solicitud de presupuesto de la agencia, para controlar la ejecución de su presupuesto y para proveer la información financiera solicitada por el *Bureau of the Budget*, conforme a la Sección 213 de la *Budget and Accounting Act*; adecuada integración de la contabilidad de la agencia con la contabilidad del Departamento del Tesoro, en conexión con la contabilidad central y las responsabilidades de información impuestas sobre la Secretaría del Tesoro, por la Sección 114 de la Ley de 1950.

En la misma Sección 113 de la Ley comentada, se establecieron normas que contemplan que el jefe de departamento o agencia es responsable por mantener apropiados controles contables e internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la Agencia es responsable, así como la obligación de rendir cuentas sobre los mismos. Además, debían implementar auditorías internas apropiadas¹³.

Así mismo, se disponía en esa norma que el sistema de contabilidad de las agencias del gobierno fuera conforme con los principios, estándares y requerimientos relacionados, prescritos por el Contralor General de acuerdo a la Sección 112, la cual establecía que el contralor general debía cooperar con las agencias del gobierno en el desarrollo del sistema de contabilidad y aprobar tal sistema cuando juzgara que estaba conforme con los principios y estándares establecidos¹⁴.

¹³ <http://uscode.house.gov/statviewer.htm?volume=64&page=836#>.

¹⁴ Ibidem.

Esta Ley ha sido catalogada como una de las más importantes en temas de fortalecimiento de sistemas contables y controles internos en el gobierno federal¹⁵.

El Contralor General de los Estados Unidos señaló, refiriéndose a *The Chief Financial Officers Act of 1990*, que es la más completa y de mayor alcance sobre mejora de la gestión financiera, desde que la *Budget and Accounting Procedures Act of 1950* fue aprobada¹⁶.

2.3. Carta Circular B-161457 de 1969.

A través de la Carta Circular B-161457¹⁷ de agosto primero de 1969¹⁸, dirigida a los jefes de departamentos y agencias, la *General Accounting Office (Gao)*, en 1969 reglamenta la mencionada Ley de 1950.

La Carta Circular mencionada establecía, en relación con los funcionarios responsables del gasto, que la responsabilidad incluía asegurar la legalidad, manejo correcto y apropiado de los desembolsos y recaudos de los fondos públicos¹⁹.

Igualmente, en la mencionada Carta Circular, la Gao les señala a los destinatarios de la misma, que para cumplir con las responsabilidades impuestas por *The Accounting and Auditing Act of 1950*, los procedimientos y controles debían incluir:

¹⁵ *The Chief Financial Officer Act, a Mandate for Federal Financial Management Reform*, recuperado de <https://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf>

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ <http://www.gao.gov/products/469196#mt=e-report>

¹⁸ Esas instrucciones de la carta circular B-161457 de agosto de 1969, fueron recogidas en *Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies: Title 7--Fiscal Guidance*. 1993. Página 7.7-10 <https://www.gao.gov/products/149099>.

¹⁹ Ibidem.

“1. Procedimientos administrativos adecuados para el examen sistemático de desembolsos y recaudos para verificar que sean ajustados a la legalidad, que su manejo sea apropiado y correcto, en el momento y oportunidad cuando cualquier medida preventiva o correctiva necesaria pueda ser tomada más efectivamente.

Este examen debe ser previo al desembolso o depósito. Cuando un examen satisfactorio no pueda ser completado previamente al desembolso o depósito, cualquier paso necesario para completar el procedimiento debe ser tomado en el menor tiempo posible para que la medida correctiva sea efectiva²⁰.

2. Reconciliación de cuentas de los oficiales responsables con los registros contables del departamento o agencia antes de que las cuentas estén disponibles para auditoría de la Gao. (...)

3. La realización de revisiones periódicas internas independientes de los oficiales responsables para asegurar que se sigan los procedimientos 1 y 2 anteriores; que los controles efectivos se mantengan sobre los desembolsos, recaudos y saldos por los cuales los oficiales responsables deben dar cuenta; y que se tomen acciones administrativas apropiadas para lograr cualquier acción correctiva necesaria. (...)

De acuerdo con lo señalado en el número. 1. anteriormente transcrito, se entendería que los controles mencionados ahí, se deben realizar previamente a los desembolsos y recaudos a los que se refiere esa norma. Es decir, que lo que se contempla en la mencionada norma expedida por la GAO, en desarrollo de la Ley de Contabilidad y Auditoría de 1950, es un control interno previo del gasto.

2.4. The Federal Managers Financial Integrity Act de 1982.

²⁰ Ibidem.

Más de 30 años después de haberse expedido *The Accounting and Auditing Act* de 1950, se expide la *Federal Managers Financial Integrity Act (FMFIA)* de 1982, norma que tiene como telón de fondo una profunda crisis en el manejo de los recursos federales por parte de los programas y agencias federales, debido a la ausencia de controles internos idóneos para garantizar el buen uso de esos recursos.

Como contexto de la expedición de *The Federal Managers Financial Integrity Act* de 1982, a continuación, se relacionan algunos hechos vinculados con malos manejos de los recursos públicos federales:

1. “El escándalo de la Administración de Servicios Generales (GSA), por sus siglas en inglés, ocurrido en 1978 en el cual US\$1,2 billones habían sido gastados por agencias federales en muebles en un período de 10 años, cuando la GSA tenía cerca de US\$393 millones en muebles nuevos o usados en buen estado, en sus almacenes.
2. El Inspector General para Educación para la salud y el bienestar (HEW, por sus siglas en inglés), estimó que entre USD 6,3 y USD 7,4 billones fueron malgastados por esa agencia anualmente, como resultado de fraude, despilfarro y abuso.
3. La Administración para la Capacitación del Empleado del Departamento de Trabajo tenía USD 218 millones en cuentas cuestionadas, según la GAO, los cuales nunca habían sido registrados.
4. Un empleado del Departamento de Transporte había malversado USD 856.000 en fondos de transporte masivo y la irregularidad se detectó sólo porque un cajero de banco cuestionó el tamaño de los depósitos realizados por el malversador.

5. 25 millones de dólares habían sido pagados erróneamente debido a debilidades de control interno en el *Supplemental Security Income Program*.

6. En un período de dos años y medio, 21 agencias federales tuvieron 77.000 casos de fraude, lo que resultó en una pérdida monetaria de entre USD 150 y USD 220 millones.

7. Un solo vehículo del gobierno fue equipado con 15 juegos de llantas en sus primeras 32.000 millas de uso. Esto de acuerdo a los registros”²¹.

The Federal Managers Financial Integrity Act de 1982, cuya sección (2) subsección (A)²² adiciona la Ley de 1950, en su Sección 113, dispone que:²³

“Para asegurar el cumplimiento de los requisitos de la subsección (a)(3) de la Sección 113²⁴, de acuerdo con las normas prescritas por el Contralor General en cada agencia del gobierno, se establecerá la contabilidad interna y los controles administrativos que deberán proporcionar razonable seguridad de que:

- (i) Las obligaciones y los costos cumplen con la ley aplicable
- (ii) Los fondos, propiedad y otros activos están salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado o la apropiación indebida; y

²¹ *An Analysis of Internal Controls for Material Management Operations Within Navy Medical Command Activities*, Ronald L. Adams Theodore E. Warywoda, 1984, Páginas 30 y ss. Recuperado de <http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a152284.pdf>, el 6 de noviembre de 2018.

²² Esta norma se encuentra recogida en el Título 31, Sección 3512, subsección c del *US Code*. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3512>

²³ https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/finacial_fmfi1982

²⁴ Mantener apropiados controles contables e internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable, así como la obligación de rendir cuentas sobre los mismos. Además, debían implementar auditorías internas apropiadas.

(iii) Los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia son correctamente registrados y contabilizados para permitir la preparación de cuentas y reportes financieros y estadísticos confiables y para mantener la rendición de cuentas sobre los activos”.

En este aspecto se debe resaltar que es de acuerdo a las normas prescritas por el Contralor General que las agencias del gobierno deben establecer, tanto la contabilidad interna como los controles administrativos, que garanticen los mandatos previstos en el número (3) de la Subsección (a) de la sección 113, incluidos los tres numerales adicionados, pues en la Ley de 1950, se señalaba, subsección b) de la Sección 113, que era solo el sistema contable el que debía estar conforme con las normas expedidas por el contralor general.

2.4.1. The Green Book ó Standards for Internal Controls

Las normas que la GAO expide en desarrollo de la FMFIA proporcionan el marco de control interno y el criterio que los administradores federales deben usar en el diseño, implementación y funcionamiento de un efectivo sistema de control interno, el cual, en la actualidad se encuentra recogido en lo que se denomina el *Green Book*, que fue inicialmente expedido en 1983.

Los principales usuarios del *Green Book* son las administraciones de las agencias federales, que lo toman como un mapa de ruta para asegurarse de que tienen fuertes controles internos, además de los auditores que con base en el *Green Book* juzgan lo que la administración ha hecho en materia de controles internos. Lo que las normas de control interno expedidas por la GAO buscan es que haya rendición de

cuentas y transparencia en el manejo de los recursos por parte de la administración²⁵

²⁶.

El Contralor General de los Estados Unidos, en el prefacio de las normas sobre control interno (*Green Book*) expedidas por la GAO en 1983, se refirió a que desde 1950 se les exigió a los directores de las agencias federales la implementación y mantenimiento de sistemas de controles internos efectivos. Desde entonces la GAO ha producido numerosas publicaciones para guiar a los directores de las agencias a lograr esos propósitos. Sin embargo, los resultados en ese campo han sido limitados pues numerosos casos de fraude, desperdicio de recursos y abuso de los mismos se presentaron en el gobierno federal.

La FMFIA de 1982 es otro intento de fortalecer los sistemas de control interno para restaurar la confianza en el gobierno y para mejorar sus operaciones, que deben ser implementados por las propias agencias de acuerdo a los normas emitidas por la GAO, y evaluados periódicamente según las guías producidas por la OMB²⁷, y anualmente informar al Congreso, al presidente y al público en general, salvo lo que esté prohibido por ley o lo que solicite el presidente en interés de la defensa nacional o del manejo de las relaciones exteriores, sobre la situación del sistema y declarar si

²⁵ *An Overview of GAO's Green Book Standards for Internal Controls*, recuperado de <https://www.gao.gov/multimedia/podcast/657379> el 14 de septiembre de 2018.

²⁶ *Transcript for: An Overview of GAO's Green Book Standards for Internal Controls*, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/660/657380.txt>, el 14 de septiembre de 2018.

²⁷ Esta norma se encuentra recogida en el Título 31, Sección 3512, subsección d del *US Code*. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3512>

cumple con los objetivos del control interno y si están conforme a las normas emitidas por la GAO²⁸.

Las normas sobre control interno en el gobierno federal, producidas por la GAO en 1983, (Green Book), establecen cinco estándares generales y seis específicos, para que sean seguidos por los administradores de las agencias del gobierno federal, y contra los cuales debe ser evaluado el sistema implementado y su efectividad.

Los controles internos implementados, con base en esos estándares, tienen como propósito asegurar razonablemente que se alcancen los siguientes objetivos: (i) Que las obligaciones y los costos cumplan con la ley aplicable; (ii) Que todos los activos estén salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado y la apropiación indebida; y (iii) Que los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia se registren y contabilicen correctamente para que pueden ser preparadas las cuentas e informes financieros y estadísticos confiables, y pueda ser mantenida la rendición de cuentas por los activos.

Como vemos, esos propósitos son los introducidos por la FMFIA de 1982 en la Sección 2, Subsección a) para complementarlos con los ya previstos en la Sección 113, Subsección a) de *The Accounting and Auditing Act* de 1950.

Los estándares generales de control interno previsto en el *Green Book* original son:

1. Seguridad razonable. Los sistemas de control interno deben proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de los sistemas serán alcanzados.

²⁸ *Standards For Internal Controls In The Federal Government*, 1983. Prefacio. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/190226.pdf> el 11 de septiembre de 2018.

2. Actitud de apoyo. Los directivos y empleados deben mantener y demostrar una actitud de apoyo positiva hacia los controles internos, en todo momento.
3. Personal competente. Los directores y empleados deben tener integridad personal y profesional y deben tener un nivel de competencia que les permita cumplir sus tareas asignadas, como también entender la importancia de desarrollar e implementar buenos controles internos.
4. Objetivos de control. Los objetivos del control interno deben ser identificados o desarrollados en cada actividad de la agencia, y deben ser lógicos, aplicables y razonablemente completos.
5. Técnicas de Control. Las técnicas de control interno deben ser efectivas y eficientes en lograr los objetivos de control interno.

Por su parte, los estándares específicos de control interno previstos en el *Green Book* original son:

1. Documentación. Los sistemas de control interno y todas las transacciones y otros eventos significativos tienen que ser claramente documentados, la cual debe estar disponible siempre para su examen.
2. Registro de las transacciones y eventos. Las transacciones y otros eventos significativos deben ser inmediatamente registrados y correctamente clasificados.
3. Ejecución de las transacciones y eventos. Las transacciones y otros eventos significativos deben ser autorizadas y ejecutadas solamente por personas que actúen en desarrollo de su autoridad, deberes y responsabilidades en autorización, procesamiento, grabación y revisión de las transacciones.

4. Separación de tareas. Las tareas claves y las responsabilidades para autorizar, procesar, registrar y revisar transacciones deben ser separadas entre los funcionarios.

5. Supervisión. Supervisión calificada y continua debe ser implementada para asegurar que los objetivos de control interno sean alcanzados.

6. Acceso a los recursos y responsabilidad por ellos. El acceso a los recursos y los registros debe estar limitado a los individuos autorizados, y la responsabilidad por la custodia y el uso de los recursos debe ser asignada y mantenida. Deben hacerse comparaciones periódicas de los recursos con la responsabilidad asignada sobre ellos, para determinar si los dos concuerdan. La frecuencia de la comparación será en función de la vulnerabilidad del activo.

Tal como lo contempla la FMFIA, Sección 2, Subsección b), la GAO, en el *Green Book* de 1983, expide normas para resolución inmediata de hallazgos de auditoría y, en ese sentido, establece que la resolución de los hallazgos de auditoría por parte de los directivos de la agencia debe ser inmediata. Para ello, los directivos deben evaluar los hallazgos y recomendaciones reportados por los auditores y determinar acciones apropiadas para responder a dichos hallazgos y recomendaciones, así mismo, deben completar, *dentro de los plazos establecidos*, todas las acciones que corrijan o resuelvan los asuntos presentados por la auditoría a la dirección.

Recordemos que desde *The Accounting and Auditing Act of 1950*, se estableció en la Sección 113, Subsección a), numeral 3), que los directores de las agencias debían implementar auditorías internas apropiadas para mantener apropiados controles

contables e internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable.

En relación con los estándares para el control interno en el gobierno federal, expedidos por la GAO en 1983, se evidencia que fueron una de las bases más importantes de lo que casi 10 años más tarde sería la primera versión del marco integrado de referencia de control interno del COSO, pues, incluso la definición de control interno de los estándares, es la misma de la del marco integrado.

Definición estándares:

“Este documento contiene las normas sobre control interno expedidas por el Contralor General para ser seguidas por las agencias ejecutivas, en el establecimiento y mantenimiento de sistemas de control interno, como lo exige the Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982 (31 U.S.C. 351 2(b)). Los sistemas de control interno son para razonablemente asegurar que se alcancen los siguientes objetivos (...).”²⁹.

Definición marco integrado de control interno:

“...es un proceso, efectuado por el consejo de administración, la dirección y otro personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos que tienen que ver con operaciones, reportes y cumplimiento”.³⁰

²⁹ *Standards For Internal Controls In The Federal Government*, 1983. Introducción. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/190226.pdf> el 11 de septiembre de 2018.

³⁰ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 3, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

Claro que los objetivos de los estándares contenidos en el *Green Book* son más concretos que los del marco integrado: los primeros tocan el tema de la gestión financiera, y los segundos son más abstractos y tocan es la gestión administrativa.

Objetivos a cumplir por el control interno de los estándares:

*1) Que las obligaciones y los costos cumplan con la ley aplicable. 2) Que todos los activos estén salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado y la apropiación indebida. 3) Que los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia se registren y contabilicen correctamente para que las cuentas e informes financieros y estadísticos confiables pueden ser preparadas, y pueda ser mantenida la rendición de cuentas por los activos*³¹.

Objetivos por cumplir según el Marco Integrado de Control Interno: *1) Eficacia y eficiencia de las operaciones 2) Fiabilidad de la información financiera 3) Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables*³².

En cuanto a los componentes, en el estándar de seguridad razonable de la GAO de 1983 se puede establecer la identificación y la evaluación del riesgo, en el entendido de que los costos del control interno no deben exceder los beneficios de su implementación.

Señalan los estándares que para determinar qué controles internos se implementan, se deben realizar unos juicios relacionados con:

³¹ *Standards for Internal Controls in the Federal Government*, 1983. Introducción. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/190226.pdf> el 11 de septiembre de 2018.

³² Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 3, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

- *“Identificar (1) los riesgos inherentes a las operaciones del organismo, (2) criterios para la determinación de bajo, medio y alto riesgo y (3) aceptables niveles de riesgo bajo diversas circunstancias.*

- *Evaluar los riesgos, tanto cuantitativamente, como cualitativamente³³.”.*

El ambiente de control, lo encontramos en los estándares de la GAO de 1983, cuando señala:

“La actitud no se refleja en cualquier aspecto particular de las acciones de los directivos sino más bien es fomentada por el compromiso de los directivos para lograr controles fuertes a través de acciones relativas a la organización de la agencia, las prácticas de personal, la comunicación, protección y uso de recursos a través de la sistemática rendición de cuentas, monitoreo y sistemas de información, y liderazgo general.

“...liderazgo general es fundamental para mantener una actitud positiva y de apoyo hacia los controles internos. Es importante la adecuada supervisión, capacitación y motivación de los empleados en el aspecto de control interno³⁴”.

Así mismo, el ambiente de control está en *“Un buen control interno requiere líneas claras de autoridad y responsabilidad;³⁵”.*

Igualmente, la idoneidad de los directivos y del personal es parte del ambiente de control, que en los estándares generales de la GAO 1983, los encontramos como Personal competente, y sobre él se señala:

³³ *Standards for Internal Controls in The Federal Government*, 1983. Página 4. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/190226.pdf> el 17 de septiembre de 2018.

³⁴ *Ibidem*, Página 4.

³⁵ *Ibidem*, Página 5.

“Esta norma exige que los administradores y su personal tengan y demuestren (1) integridad personal y profesional, (2) un nivel de habilidades necesarias para asegurar desempeño efectivo y (3) un entendimiento de los controles internos suficiente para efectivamente cumplir con sus responsabilidades. Muchos elementos influyen la integridad de administradores y su personal. Por ejemplo, al personal periódicamente se le debe recordar sus obligaciones bajo un código operativo de conducta³⁶”.

Las actividades de control del marco integrado de control interno son las técnicas de control interno de los estándares de la GAO de 1983. En ese aspecto, estos señalan:

“Las técnicas de control interno son los mecanismos mediante los cuales se logran los objetivos de control. Las técnicas incluyen, pero no están limitadas a políticas específicas, procedimientos, planes de organización (incluyendo separación de tareas) y arreglos físicos (tales como cerraduras y alarmas de incendio). Esta norma requiere que las técnicas de control interno proporcionen continuamente un alto grado de seguridad de que se están alcanzando los objetivos de control interno. Para esto, ellas deben ser eficaces y eficientes³⁷”.

Un aspecto destacado en los estándares de la GAO, relacionado con las técnicas de control, que en el COSO vienen a ser las actividades de control, y específicamente con la separación o segregación de tareas, es que por muy bien que

³⁶ Ibidem, Página 5.

³⁷ Ibidem, Página 7.

esté implementada esta técnica o actividad, puede ser burlado mediante actos de colusión entre el personal de la organización³⁸.

El componente monitoreo o actividades de monitoreo del marco integrado lo encontramos en los estándares de la GAO 1983, cuando establece las Normas para Resolución inmediata de hallazgos de auditoría, que como se señaló supra, consisten en que los directivos de manera inmediata deben evaluar los hallazgos y recomendaciones reportados por los auditores, y determinar acciones apropiadas para responder a dichos hallazgos y recomendaciones, así mismo, deben completar, *dentro de los plazos establecidos*, todas las acciones que corrijan o resuelvan los asuntos presentados por la auditoría a la dirección, pero además, los hallazgos y recomendaciones de los auditores deben ser monitoreados a través de los procesos de resolución y seguimiento.

Es decir, en el *Green Book* hay dos momentos del monitoreo: la auditoría y la respuesta de la administración a los hallazgos y a las recomendaciones de la auditoría, cuya resolución debe ser monitoreada por los auditores³⁹.

En los estándares de la GAO de 1983, el monitoreo adelantado mediante la auditoría está relacionado con el ambiente de control, pues

“una forma importante para la administración de demostrar su apoyo a buenos controles internos es su énfasis en el valor de la auditoría interna y su capacidad de respuesta a la información desarrollada a través de auditorías internas⁴⁰”.

³⁸ Ibidem, Página 10.

³⁹ Ibidem, Páginas 12.

⁴⁰ Ibidem, Página 4 y 5.

Pero aun antes de la publicación de los estándares de control interno por parte de la GAO, ésta ya se había pronunciado sobre algunos elementos del control interno administrativo, y concretamente había señalado en los *Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions* de 1972, más conocidos como *Yellow Book*, que la revisión interna es una parte importante del control interno y que el auditor interno, debe considerar el alcance del trabajo de revisión interna y el grado en que se puede confiar en ese trabajo para garantizar que otros aspectos del control interno funcionen correctamente, además, que el auditor debe aprovechar al máximo los productos de la revisión interna al realizar su auditoría⁴¹.

Lo anterior deja claro que, aparte de los controles internos administrativos, incluida la revisión interna o monitoreo, en la agencia federal se deben realizar auditorías internas para verificar, entre otras cosas, si los controles internos son efectivos.

La comunicación e información en los estándares no se trata en profundidad; sin embargo, en algunos apartes del documento encontramos alusión a dichos temas, como, por ejemplo, cuando señala en el estándar específico supervisión:

La Asignación, revisión y aprobación del trabajo del personal exige:

“Comunicar claramente las tareas, las responsabilidades y las obligaciones por rendir cuentas, asignadas a cada miembro del personal.”⁴²

⁴¹ *Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions*. GAO. 1972. Página 34. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/680/676159.pdf> el 21 de octubre de 2019.

⁴² *Ibidem*, Página 10.

Así las cosas, en las normas de control interno para el gobierno federal, expedidas por la GAO en 1983, en acatamiento de lo ordenado por la *Federal Managers Financial Integrity Act* de 1982⁴³, claramente se identifican cuatro componentes de los cinco que contiene el marco de referencia del COSO de 1992: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control (estas básicamente son los estándares específicos de control interno, relacionados más arriba) y monitoreo; igualmente, en esas normas de 1983, los objetivos de control interno se encuentran expresamente identificados y se orientan al manejo de los recursos financieros. Los objetivos del modelo COSO son más generales.

Lo anterior significaría que los estándares de control interno de la GAO de 1983, como se señaló anteriormente, sirvieron de base para el modelo COSO. Igualmente, es importante señalar que los estándares de la GAO son específicos para las agencias de gobierno y que el modelo COSO es para el sector privado, para compañías públicas, es decir, las que hacen una oferta pública inicial y que cotizan en bolsa⁴⁴, y se orienta a reducir los informes financieros fraudulentos⁴⁵.

Por lo anterior, considero que el modelo COSO redactó los estándares de la GAO de 1983 de una forma más organizada y sistematizada, aunque, en realidad,

⁴³ Sección 2, Subsección A)

⁴⁴ COSO at 30 Years April 16, 2015. Page 6. Recuperado de <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>.

⁴⁵ La idea era que una vez nosotros tuviéramos esa fuente, ella ayudaría a las compañías públicas a juzgar la efectividad de sus sistemas de control interno y ojalá a hacer mejoras a sus sistemas que, entre otras cosas, llevaría a la reducción de la incidencia de reportes financieros fraudulentos. COSO at 30 Years April 16, 2015. Page 3. Recuperado de <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

como se verá más adelante, fue en la Circular A-123 de la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB, por sus siglas en inglés), de octubre de 1981, donde primero aparecieron esos estándares de control interno y que la GAO tomó para elaborar los estándares del *Green Book* en 1983.

Los estándares de la GAO de 1983 han tenido modificaciones y actualizaciones a lo largo de los años, para ajustarse a los cambios tecnológicos y a la nueva legislación tal como la *Chief Financial Officers Act* de 1990 y la *Government Performance and Results Act* de 1993.

En los estándares sobre control interno de 1999, que remplazaron a los de 1983, lo más relevante fue la incorporación del modelo de control interno COSO de 1992 en lo pertinente. Se incorporaron actividades de control específicas para sistemas de información y, en estas, se contempló una sección para control general y otra para control de aplicación.

Sobre las tecnologías de la información, se señala en los estándares de 1999, “(los) *Rápidos avances en tecnología de la información han puesto de relieve la necesidad de actualizar las guías de control interno relacionadas con los sistemas informáticos modernos*”⁴⁶. Estos estándares están más ordenados que los de 1983 y toman la forma establecida en el modelo COSO, es decir, son organizados teniendo en cuenta los cinco componentes de ese modelo, pero en el contenido tienen mucho de lo previsto en los estándares de 1983.

Los estándares de 1999 fueron reemplazados por los de 2014, los cuales incorporaron los 17 principios introducidos por el COSO en la actualización de 2013,

⁴⁶ Standards For Internal Controls In The Federal Government, 1999, Prefacio. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/80/76455.pdf> el 17 de octubre de 2018.

principios relacionados con los cinco componentes del control interno. La GAO adaptó dichos principios para las agencias federales, pues el COSO es el marco de referencia de control interno para el sector privado⁴⁷. Cada principio tiene unos atributos, los cuales son los elementos que conforman aquellos y sirven para explicarlos con gran detalle. En total son 81 atributos repartidos en los 17 principios.

Los atributos sirven para ayudar a organizar la información que la administración puede tener en cuenta al diseñar, implementar y operar los principios asociados. Los atributos proveen explicación adicional sobre los principios y los requerimientos de documentación y pueden explicar, más precisamente, lo que significa un requerimiento y lo que se pretende cubrir, incluyendo ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados para una entidad. Los atributos también pueden proporcionar información de fondo sobre temas tratados en los estándares de control interno del Gobierno Federal⁴⁸.

El tono en la alta dirección fue una de las principales recomendaciones del informe de la Comisión *Treadway* de 1987, sin embargo, en el *Green Book* dicha recomendación es tomada como un atributo del principio de que la administración debe estar comprometida con la integridad y los valores éticos, principio del componente ambiente de control.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ *Standards for Internal Control in the Federal Government*, 2014. Página 8, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf> , el 18 de octubre de 2018.

En relación con un tono de la alta dirección incorrecto, los estándares de la GAO de 2014 señalan que puede constituirse en una barrera para la implementación efectiva del control interno:

“...Sin un tono correcto en la alta dirección para apoyar el sistema de control interno, la identificación de riesgos de la entidad puede ser incompleta, las respuestas al riesgo pueden ser inadecuadas, las actividades de control pueden no ser apropiadamente diseñadas o puestas en ejecución, la información y la comunicación pueden fallar y los resultados de la supervisión puede no ser entendidos, o no se actúa para corregir las deficiencias⁴⁹”.

En relación con la evaluación del diseño, implementación y operatividad del control interno en el gobierno federal, la *Federal Managers Financial Integrity Act (FMFIA)* de 1982, atribuye a *The Office of Management and Budget (OMB)*, hasta 1970⁵⁰ *The Bureau of the Budget (BOB)*, funciones relacionadas con la expedición de guías para la evaluación por parte de las agencias de los sistemas de contabilidad interna y controles administrativos para determinar si tales sistemas cumplen con lo previsto en la subsección (A) de la Sección (2) de dicha Ley⁵¹.

⁴⁹ Ibidem Página 22

⁵⁰ En 1970, la administración de Nixon reorganizó la BOB en una expandida oficina de gestión y presupuesto (OMB) con el objetivo de hacer que la gestión fuera el foco central de la OMB. La intención, como muchos lo vieron, fue dar más énfasis al rol de gestión de la OMB y al mismo tiempo establecer un Consejo de Política Doméstica de Casa Blanca y un jefe de personal para dirigir la política de desarrollo. In *White House Transition Project*, página 13. Recuperado de http://www.whitehousetransitionproject.org/wp-content/uploads/2016/10/WHTP2017_22_OMB_an_Insiders_Guide.pdf, el 05 de septiembre de 2018.

⁵¹ En cada agencia ejecutiva se establecerán la contabilidad interna y los controles administrativos de acuerdo a normas prescritas por el Contralor General, las cuales deberán proporcionar garantías razonables de que:

- (i) las obligaciones y los costos cumplen con la ley aplicable;
- (ii) los fondos, propiedad y otros activos están salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado o la apropiación indebida; y

En esa Ley, igualmente, se contempla la obligación para los directores de las agencias del gobierno de rendir un informe de la evaluación llevada a cabo con base en las guías expedidas por la OMB y, en dicho informe, declarar si cumplen completamente o no con los tres requerimientos de la Sección 2 de dicha Ley. En caso de que la respuesta sea negativa, el director de la entidad, en el mismo informe, deberá identificar las irregularidades materiales y el plan y el plazo para corregirlas. El mencionado informe debe ser suscrito por el director de la entidad y enviarlo al Congreso y al presidente, y ponerlo en conocimiento del público, salvo lo que esté prohibido por ley o lo que solicite el presidente en interés de la defensa nacional o del manejo de las relaciones exteriores.

The Office of Management and Budget, con sustento en *The Accounting and Auditing Act* de 1950 y en *The Antideficiency Act* of 1950, en 1981, previamente a la expedición del FMFIA de 1982, había expedido la Circular A-123, "Sistemas de Control interno". Esta Circular prescribe las políticas y procedimientos a seguir por las agencias en el mantenimiento de efectivos sistemas de control interno y requiere de todos los niveles de la administración a participar en la evaluación de la suficiencia de los controles. La Circular también requiere continuas evaluaciones de los sistemas de control interno⁵².

-
- (iii) los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia son correctamente registrados y contabilizados para permitir la preparación de cuentas y reportes financieros y estadísticos confiables y para mantener la rendición de cuentas sobre los activos.

⁵² *Report on Fiscal Year 1989 Evaluation of the Implementation of the Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982 at the U.S. Atlantic Command. Page 2.* Recuperado de <https://media.defense.gov/1990/Mar/12/2001714403/-1/-1/1/90-047.pdf> el 2 de noviembre de 2018.

A pesar de los mandatos consagrados, principalmente en *The Accounting and Auditing Act* de 1950, para que las agencias federales fortalecieran los controles internos para evitar malos manejos de los recursos públicos, a comienzos de la década de los 80 continuaban presentándose numerosos casos de fraude, desperdicio y abuso de recursos del gobierno, de mala gestión de los programas del gobierno. Estos problemas con frecuencia eran resultado de debilidades en los controles internos o de fallas en el cumplimiento de los controles internos⁵³.

La falta o los inadecuados controles internos eran para el Contralor General de los Estados Unidos, las causas de los malos manejos de los recursos federales. Al respecto señaló:

“La razón por la que los sistemas de control interno se encuentran en un estado de deterioro es porque la alta gerencia ha dedicado la mayor parte de su preocupación y énfasis a la entrega de fondos y servicios, y los controles efectivos sobre las tareas y funciones que llevan a la entrega de estos fondos y servicios han tenido una baja prioridad. Debido a la insuficiente preocupación de la alta gerencia por el control interno, los mandos medios reflejan esta misma indiferencia⁵⁴”.

2.4.2. The Financial Integrity Act de 1981

Antes de la expedición de la FMFIA de 1982, se venían haciendo intentos por parte del Congreso, a partir de propuestas de la GAO, y se habían expedido normas por parte de la Rama Ejecutiva, a través de la OMB, para fortalecer los controles

⁵³ OBM – Circular A-123. Recuperado de <http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a152284.pdf>, página 94 el 2 de noviembre de 2018.

⁵⁴ *An Analysis of Internal Controls for Material Management Operations Within Navy Medical Command Activities*, Ronald L. Adams Theodore E. Warywoda, 1984, Páginas 32 y ss. Recuperado de <http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a152284.pdf>, el 6 de noviembre de 2018.

internos para enfrentar los casos de malos manejos de los recursos públicos que se presentaban en las agencias federales.

Un proyecto de Ley que es antecedente de la FMFIA de 1982 fue *The Financial Integrity Act* de 1981, que al igual que aquella modificaba *The Accounting and Auditing Act* de 1950, y perseguía el fortalecimiento de los controles internos de las agencias del gobierno federal.

Estas son las razones que el Congreso de los Estados Unidos tenía para expedir *The Financial Integrity Act* de 1981, que curiosamente no se mencionan en *The FMFIA* de 1982.

“1- El fraude, el despilfarro y la mala gestión de recursos que han causado serias crisis de confianza en los programas y agencias del gobierno federal.

2- Los fraudes y errores en programas federales son más probables que ocurran por la falta de sistemas efectivos de contabilidad interna y de controles administrativos en las agencias federales⁵⁵”.

En ese mismo proyecto se exponían las virtudes que tenían los controles administrativos y la contabilidad interna para enfrentar las conductas que atentaban contra los recursos de las agencias federales. Entre otras, relacionan:

“3- Los sistemas efectivos de contabilidad interna y de controles administrativos proveen los fundamentos básicos sobre los cuales una estructura de rendición de cuentas pública debe ser construida”⁵⁶.

⁵⁵ *Congressional Record Senate* Páginas 9818 y ss. Agosto 4 de 1982. Recuperado de <https://www.cia.gov/readingroom/docs/CIA-RDP85-00003R000200010005-0.pdf> el 6 de noviembre de 2018.

⁵⁶ *Ibidem*.

2.4.3. Circular 123 OMB

Ante la apremiante situación de crisis por el fraude, el despilfarro y la mala gestión de recursos de los programas y agencias federales, como se señaló, la OMB, en desarrollo de *The Accounting and Auditing Act* de 1950, expidió la citada circular en 1981, cuando se estaba debatiendo en el Congreso la expedición de medidas legislativas para conjurar la crisis mencionada.

Incluso, esa Circular de la OMB de 1981, se consideró por algunos tan bien diseñada y orientada a resolver la crisis, que se dijo que la norma que se estaba tramitando en el Congreso ya no era necesaria y que podía traer confusión en las agencias⁵⁷.

En la tesis de grado de maestría “*An Analysis of Internal Controls for Material Management Operations Within Navy Medical Command Activities*”, se dice respecto al proceso de expedición de la FMFIA de 1982, lo siguiente:

“Después de la expedición de la Circular 123, Edwin L. Harper, subdirector de OMB publicó una declaración escrita al Comité del Senado sobre asuntos gubernamentales el 13 de noviembre de 1981, como una declaración preparada para la audiencia que se celebró ese día, sobre la Ley de integridad financiera. La declaración concluyó que la ley de integridad financiera no era necesaria ya que ya se había expedido Circular A-123 por parte de la OMB y que los objetivos de control interno se

⁵⁷ Ibídem. Página 9821.

podrían lograr más efectiva y eficientemente a través de los medios administrativos descritos en la circular⁵⁸”.

La OMB revisó la Circular A-123, expedida inicialmente en octubre 28 de 1981, para ajustarla al mandato de la FMFIA de 1982⁵⁹.

La Guía de 1981 enfatizaba en que la responsabilidad de los controles internos recaía en la cabeza de la agencia federal, que debía haber responsables en la agencia para verificar el mantenimiento, la revisión y el mejoramiento de los controles internos, que se debía evaluar los controles para que fueran efectivos y que se debían revisar continuamente esos controles para garantizar esa efectividad.

La tarea de revisión estaría a cargo del inspector general o de auditores internos, en las agencias en que no hubiera Inspector general. Esa Circular exigía a las agencias un reporte anual sobre mejoras en el manejo financiero, dirigido a la *Office of Management and Budget (OMB)* en el cual, esta oficina podía pedir información sobre pérdidas financieras, fallas en el sistema de control interno y progresos en las revisiones a ese sistema. Adicionalmente, la circular establece los objetivos y los estándares de control interno, los cuales deben ser cumplidos por los jefes de las entidades. Los objetivos se orientan a un sano manejo de los recursos entregados a las agencias federales.

⁵⁸ *An Analysis of Internal Controls for Material Management Operations Within Navy Medical Command Activities*, Ronald L. Adams Theodore E. Warywoda, 1984, Páginas 34 y ss. Recuperado de <https://apps.dtic.mil/sti/tr/pdf/ADA174563.pdf>, el 06 de noviembre de 2018.

⁵⁹ (2) A 31 de diciembre de 1982, el director de la Oficina de Administración y Presupuesto, en consulta con el Contralor General, deberá establecer las directrices para que las agencias evalúen sus sistemas de contabilidad interna y de control administrativo para determinar el cumplimiento de dichos sistemas con los requisitos del párrafo (1) de esta subsección. El director, en consulta con el Contralor General, podrá modificar tales directrices de tiempo en tiempo según lo juzgue necesario. recuperado de <https://www.dol.gov/ocfo/media/regs/FMFIA.pdf> el 31 de octubre de 2018.

Los estándares previstos en la Circular A-123 de 28 de octubre de 1981⁶⁰ son los antecedentes de los que la GAO expidió en 1983, en desarrollo de FMFIA de 1982, conocidos como *Green Book*, que a su vez son los antecedentes del Marco integrado de Referencia de control interno COSO 1992.

Esta Circular no contempló la obligación para que los directores de las agencias del gobierno federal rindan un informe de la evaluación llevada a cabo sobre los controles internos, con base en las guías expedidas por la OMB, y para que en dicho informe declaren si cumplen completamente o no con los tres requerimientos de la sección 2 de la FMFIA de 1982. Tampoco se incluye lo referente a que, en caso de incumplimiento, el director de la entidad, en el mismo informe deberá identificar las irregularidades materiales y el plan y el plazo para corregirlas. Informe que, de acuerdo con la FMFIA de 1982, debe ser suscrito por el director de la entidad y enviarlo al Congreso y al Presidente, y ponerlo en conocimiento del público, salvo lo que esté prohibido por ley o lo que solicite el presidente en interés de la defensa nacional o del manejo de las relaciones exteriores.

La Circular A-123 fue revisada para ajustarla a la FMFIA de 1982, y en agosto 16 de 1983, la OMB expidió la nueva Circular A-123.

En 1986, la Circular A-123 fue revisada nuevamente por la OMB, al reconocer "...la evolución de la estructura de control interno del gobierno federal, mediante la introducción de planes de control de gestión que permitió a la OMB ir más allá de los silos del control administrativo financiero para manejar los esfuerzos de la agencia en la implementación de FMFIA. A-123 cubre las disposiciones de revisiones alternativas de

⁶⁰ Circular A-123 de 28 de octubre de 1981- párrafo 7. Recuperado de <http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a152284.pdf>, página 96, el 09 de noviembre de 2018.

control interno, que incluían seguridad informática, revisiones del sistema financiero, auditorías del Inspector General y otras revisiones de consultoría de gestión⁶¹."

La Circular A-123, de 4 de agosto de 1986, "...alienta a las agencias a utilizar alternativas al proceso de revisión del control interno ...; por ejemplo, seguridad informática, revisiones del sistema financiero, auditorías del Inspector General y otras revisiones de consultoría de gestión, para agilizar el proceso de revisión de los sistemas de control interno y para involucrar mejor a los gerentes administrativos y de programas⁶²".

Concretamente, la Circular No. A-123 de la OMB proporciona requisitos específicos sobre cómo realizar la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y el informe de control interno en el Gobierno Federal.

En 1995, la OMB vuelve a revisar la Circular A-123, esta vez, además de las obligaciones consagradas por la FMFIA de 1982, de implementación y evaluación de los controles internos y los deberes de reporte al Presidente y al Congreso, sobre el cumplimiento de implementar los controles internos y sobre la efectividad de los mismos, incluye aspectos contemplados en *The Chief Financial Officer (CFO) Act* de 1990, relacionados con las auditorías de los estados financieros de las agencias federales y los informes sobre la efectividad de los controles internos de las corporaciones gubernamentales, así como las obligaciones previstas en *The Government Management Reform Act* de 1993 y aspectos relacionados con *The Office*

⁶¹ Wetklow, Mike. How Going Back to the Future with Omb A-123 Can Restore Trust in Government. Recuperado de <https://www.questia.com/library/journal/1P4-2124081173/how-going-back-to-the-future-with-omb-a-123-can-restore> el 09 de noviembre de 2018.

⁶² Ibidem.

of Inspector General Act de 1978. También incluye la Sección 4 de la FMFIA de 1982 sobre si el sistema contable de la agencia está conforme con los principios, estándares y requerimientos prescritos por el Contralor General⁶³.

En la revisión del 2004, se incluyó, a través del apéndice A, en la Circular A-123, Responsabilidad de la Administración por el Control Interno, el tema relacionado con controles internos sobre reportes financieros⁶⁴. Una declaración de certeza de la efectividad de los controles internos sobre los estados financieros se le exige a la administración, declaración que acompaña a la prevista en las secciones 2 y 4 de la FMFIA de 1982. A pesar de que en el gobierno federal el tema se había previsto años atrás, con la expedición de la Ley Sarbanes - Oxley en 2002, mediante la cual se obligaba a las empresas que cotizan en bolsa a reforzar los controles internos sobre los reportes financieros, se revisó la Circular y se hicieron unos ajustes en relación con dicho tema⁶⁵.

En 2005, y para la implementación de la Circular A-123, revisada en 2004, que lleva el título “Responsabilidad de la Administración por el Control Interno”, se expide la Guía de implementación de la Circular OMB A-123, responsabilidad de la administración por el Control interno - Apéndice A, Control interno sobre reportes financieros.

⁶³ https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/circulars_a123/#main-content

⁶⁴ Los cambios de política en esta circular pretenden fortalecer los requisitos para llevar a cabo la evaluación, por parte de la administración, del control interno sobre reportes financieros. https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_rev.pdf

⁶⁵ Implementation Guide for OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control Appendix A, Internal Control over Financial Reporting, introduction, 2005. Recuperado de https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_appx_a_implementation_guide.pdf, el 2 de noviembre de 2018.

En la mencionada Guía, se le da un rol muy importante a la planeación⁶⁶ y al *Senior Assessment Team*⁶⁷, un equipo experimentado en control interno, dentro de la entidad, para que evalúe la efectividad del control interno de los reportes financieros de las agencias federales.

En el año 2016, la OMB revisa la Circular A-123 de 2004, y la actualiza introduciéndole el tema relacionado con el Marco Integrado de Gestión de Riesgo Empresarial (ERM) publicado por COSO en 2004. La OMB considera que las agencias federales deben evaluar el riesgo con base en un marco integrado de manejo de riesgo empresarial, y a raíz de ello, y de la importancia que le da a ese aspecto, cambia el título de la mencionada Circular de 2004, de Responsabilidad de la Administración por el Control Interno a Responsabilidad de la Administración por el Manejo del Riesgo Empresarial y el Control Interno.

En la Circular A-123 revisada en 2016, la OMB espera que las agencias federales establezcan una estructura de gobierno, un apetito por el riesgo, tolerancia de riesgo y perfiles de riesgo. La creación y evolución del programa ERM deben hacerse

⁶⁶ La planificación es el paso más crítico en este proceso. Todas las decisiones claves que impulsan la evaluación se hacen durante la fase de planificación. Durante esta fase la administración debe decidir el alcance de la evaluación (Qué informes financieros revisar), los umbrales de materialidad y la programación de pruebas, así como otras decisiones claves. Implementation Guide for OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control Appendix A, Internal Control over Financial Reporting. Página 6, recuperado de https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_appx_a_implementation_guide.pdf el 26 de diciembre de 2018.

⁶⁷ El éxito de la evaluación de la Agencia dependerá principalmente de la capacidad del equipo de evaluación de llevar a cabo efectivamente la evaluación. El equipo de evaluación Senior proporciona supervisión y rendición de cuentas por el control interno de los reportes financieros de la Agencia. El equipo ayuda a la dirección a implementar un marco de control interno y a fomentar un ambiente organizacional que apoya la conciencia de la necesidad de los controles internos. Debe quedar claro dentro de la agencia que esta evaluación no pretende ser un ejercicio anual, sino esfuerzos continuos durante todo el año para cumplir con la responsabilidad de documentar, evaluar y monitorear los controles internos y para corregir debilidades. Para decirlo sencillamente, el seguimiento y las mejoras del control interno son un proceso continuo. Ibidem.

en el contexto de un modelo de madurez de capacidad ERM⁶⁸. Cabe precisar que el modelo de madurez de la capacidad es, grosso modo, un método de evaluación del estado de un proceso en una organización en un momento determinado. Ese proceso puede ubicarse en un rango que va desde débil hasta excelente, pasando por adecuado y fuerte. Así, por ejemplo, la implementación del control interno o del manejo del riesgo empresarial en un momento dado es débil, pero con las correcciones y mejoras que experimente puede en el futuro ser adecuado, fuerte o excelente⁶⁹.

La OMB, igualmente, espera que el liderazgo para ERM incluya al Director de Operaciones y al Director de Mejoramiento del Desempeño, con una estrecha colaboración en todas las funciones de la misión de la agencia y de apoyo a la misión, dejando en claro que la implementación de esta política involucrará a toda la administración de la agencia, más allá de la propiedad tradicional por parte de la comunidad del Director Financiero sobre la Circular A-123⁷⁰.

2.4.4. Revisión de la implementación de The Federal Managers Financial Integrity Act.

Como dato anecdótico y para destacar la importancia de la *Financial Integrity Act* de 1982, en cabeza de la *General Accounting Office GAO*, hoy *Government Accountability Office*, se adelantó la revisión de la implementación de dicha Ley en las

⁶⁸ Raising the bar on managing enterprise risks, OMB's requirements for Enterprise Risk Management in Federal Agencies, recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/public-sector/us-fed-raising-the-bar-on-managing-enterpriserisks.pdf> el 21 de diciembre de 2018.

⁶⁹ Modelo de Madurez de las Unidades de Auditoría Interna en el Sector Público: 2013, recuperado de https://www.iaicr.com/boletin/2014/articulos/Modelo_Madurez_JBadillo.pdf el diciembre 21 de 2018.

⁷⁰ Raising the bar on managing enterprise risks, OMB's requirements for Enterprise Risk Management in Federal Agencies, recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/public-sector/us-fed-raising-the-bar-on-managing-enterpriserisks.pdf> el 21 de diciembre de 2018.

agencias del gobierno federal que manejaban el 95% del presupuesto, con el propósito de verificar las actividades de implementación de los controles internos y del sistema contable y la evaluación de los mismos⁷¹.

En un artículo publicado en la página web de la GAO, denominado *“Implementing the Federal Managers’ Financial Integrity Act”*, se señala la importancia de la citada Ley, y se resalta que, en temas de gestión financiera, los controles internos y el sistema de contabilidad siempre han sido un problema para su manejo efectivo y para la rendición de cuentas, y que con dicha Ley se busca remediar tales problemas; manifestaciones optimistas como veremos adelante. Este es el texto aludido:

“The Financial Integrity Act (P.L. 97-255) contempla: por primera vez, la disciplina necesaria, sobre la base de todo el gobierno, para identificar y remediar los antiguos problemas del control interno y del sistema contable que obstaculizan la efectividad y la rendición de cuentas, que cuestan a los contribuyentes, potencialmente, miles de millones de dólares y que erosionan la confianza del público en su gobierno. La Ley, cuya aprobación fue apoyada fuertemente por el Contralor General, desarrolla más el concepto inicialmente incorporado en la Ley de Contabilidad y Auditoría de 1950, de que la responsabilidad primaria por los sistemas adecuados de control interno y contabilidad reside en la administración”⁷².

Las medidas legales para mejorar los sistemas contables y controles internos administrativos en Estados Unidos se han desarrollado para el gobierno federal y las compañías públicas.

⁷¹ Implementing the Federal Managers’ Financial Integrity Act, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/191610.pdf> en septiembre 05 de 2018.

⁷² Ibidem.

En el gobierno federal mediante la Ley en comento se obliga al director de la agencia federal a suscribir el informe sobre si se cumplen los tres requerimientos establecidos en dicha Ley. Los administradores de las compañías públicas vienen a ser obligados a firmar los informes públicos sobre la efectividad de los controles internos y a responsabilizarse por la elaboración de los estados financieros de esas compañías solo desde 2002, con la Ley Sarbanes-Oxley, Secciones 404 y 302, respectivamente.

Cabe señalar que el marco integrado de control interno COSO fue expedido en 1992, y alrededor de 10 años después, se evidencia el mayor fraude financiero en la historia con el colapso de Enron y WorldCom, Enron en 2001, WorldCom en junio de 2002⁷³. La pregunta que surge aquí es ¿qué pasó con el modelo COSO de control interno, no sirvió, no se implementó?

Al respecto, la investigación desarrollada por *Gupta Parveen*, podría dar luces⁷⁴.

La Ley Sarbanes-Oxley le delega a la *Security Exchange Commission (SEC)*, la elaboración de las reglas para el cumplimiento de los requerimientos de la sección 404. La SEC crea *The Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB)*, para que expidiera los estándares de auditoría de las empresas públicas, y la *PCAOB*, mediante la *Auditing Standar 2 (AS2)* establece que para realizar el reporte público sobre la efectividad de los controles internos se podía tomar como referencia para la respectiva

⁷³ COSO at 30 Years April 16, 2015. Page 7. Recuperado de <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

⁷⁴ Gupta Parveen P. evidencia las fallas del COSO para evaluar la efectividad del control interno de las compañías públicas de cualquier tamaño, a la luz de las secciones 302 y 404 de la Ley Sarbanes – Oxley de 2002, pero igualmente señala que ese marco de referencia del control interno es poco conocido por los administradores de las compañías públicas. Gupta, Parveen P., COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices (June 10, 2009). Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A. page 59 y ss. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1417604>

evaluación, el marco integrado de control interno conocido como COSO 1992, por reunir los criterios de idoneidad mencionados en la sección 404 de la mencionada Ley, en la cual pueden confiar tanto los administradores como los auditores externos para conducir la evaluación de la efectividad de los controles internos de acuerdo a la Ley *Sarbanes-Oxley* sección 404⁷⁵.

Se podría pensar que dada la presencia en el mercado del marco integrado de control interno COSO, desde 1992, un número significativo de compañías usarían su guía para gestionar sus riesgos y controles, como también para evaluar sus sistemas de control interno, sin embargo, de acuerdo a la investigación de *Gupta Parveen*, antes de la expedición de la Ley *Sarbanes-Oxley*, muy pocos lo conocían y lo implementaban, y después de la mencionada Ley, a pesar de que la PCAOB y la SEC lo aceptaron para cumplir con la sección 404, la mayoría de las compañías utilizaban la AS2 para esos efectos⁷⁶.

En general, las implicaciones de los resultados de este estudio de investigación son que el marco de referencia COSO de 1992 proporciona un modelo basado en principios para entender y pensar acerca de los controles internos de una organización, pero que se queda corto en suministrar una guía de implementación que significativamente ayudaría a la administración a realizar una evaluación integrada de arriba / abajo, basada en el riesgo, de los controles internos sobre reportes financieros de manera sostenible y costo-efectiva⁷⁷.

⁷⁵ Ibidem, abstract.

⁷⁶ Ibidem, Páginas 18, 73. Recuperado el 24 de septiembre de 2018.

⁷⁷ Ibidem, Abstract.

Gupta reconoce que el modelo COSO contribuyó a precisar el alcance del concepto de control interno, en una época en la que control interno significaba muchas cosas. Al respecto señaló:

“No cabe duda de que la creación del Marco COSO de 1992, hace casi 15 años, fue un hito significativo y una contribución para comprender mejor el concepto de control interno⁷⁸”.

Sin embargo, en relación con la incapacidad del modelo COSO para evaluar la efectividad del control interno, *Gupta* cita autores que comparten esa posición, es el caso de *Root, Steven*, autor de *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley & Sons, 1998, p. ix., quien señaló al respecto, que :

“Cuanto más investigación e indagación realicé, más me preocupaba que el Marco COSO no fuera el criterio más adecuado para que los altos ejecutivos lo utilizaran para ayudar a decidir sobre la suficiencia de control interno⁷⁹”.

2.5. The Chief Financial Officers Act de 1990.

En 1990, el Congreso Norteamericano expidió *The Chief Financial Officers Act*, la cual, en su propio texto, Sección 102, subsección (a), señala las razones por las cuales se expidió.

Entre esas razones tenemos que la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, enfocaba más sus esfuerzos en el tema presupuestal

⁷⁸ Ibidem. Página 41.

⁷⁹ Ibidem.

que en el que tenía que ver con la administración general y financiera de las agencias del gobierno federal⁸⁰.

Pero otras de las razones que se mencionan en la citada Ley para su expedición son las que tienen que ver con las consecuencias por no existir una buena coordinación para el buen funcionamiento de los controles internos y de la contabilidad financiera, lo que pone en evidencia que los esfuerzos realizados con la *Federal Managers' Financial Integrity Act* de 1982 y las pretensiones que se tenían con ella, de lograr un manejo adecuado y responsable de los recursos públicos, se vieron frustrados al no haberse podido aplicar con rigor los controles administrativos y los controles contables que ésta estableció.

En la mencionada Ley de 1990, se expone crudamente lo que sucede en la administración federal con los recursos públicos, debido a que los sistemas de gestión financiera son obsoletos e ineficientes⁸¹.

"...3. Miles de millones de dólares se pierden cada año por fraude, desperdicio, abuso y mala administración entre los cientos de programas en el gobierno federal.

⁸⁰ Ningún funcionario federal o agencia tenía responsabilidad legal por la coordinación de prácticas de administración financiera federal. Al Congreso le preocupaba que las innovaciones y las funciones administrativas fueran desatendidas como resultado de la preocupación de la Oficina de Administración y presupuesto (OMB) por el presupuesto. "Chief Financial Officers Act of 1990 and Federal Financial Management Act of 1994". *Encyclopedia of Business and Finance*, 2nd ed. recuperado Octubre 30, 2018 de Encyclopedia.com: <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/chief-financial-officers-act-1990-and-federal-financial-management-act-1994>

⁸¹ A fines de la década de 1980, era evidente que los sistemas financieros del gobierno federal se encontraban en un estado deplorable. La crisis de ahorro y préstamo se había desarrollado sin ser detectada, se habían producido escándalos financieros en el Departamento de Vivienda y Desarrollo Urbano, se habían identificado numerosos programas de alto riesgo y eran comunes los sistemas de control interno muy deficientes.

Los sistemas de gestión financiera eran obsoletos e ineficientes. La gestión, la financiación de programas y las actividades generadoras de ingresos se vieron afectadas. Cientos de sistemas de contabilidad separados dificultaron el monitoreo, la comparación y la auditoría. Las enormes inversiones para mejorar los sistemas financieros no lograron los beneficios de la integración porque faltaban la planificación y la coordinación. Ibidem.

4. Estas pérdidas podrían reducirse significativamente con una mejor gestión, incluida una mejor coordinación central de los controles internos y la contabilidad financiera.

5. El Gobierno federal tiene una gran necesidad de reformas fundamentales en los requisitos y prácticas de gestión financiera, ya que los sistemas de gestión financiera son obsoletos e ineficientes, y no proporcionan información completa, coherente, confiable y oportuna.

6. Las prácticas actuales de información financiera del gobierno federal no revelan con precisión el costo actual y probable de las decisiones de operación e inversión, incluyendo la necesidad futura de efectivo u otros recursos, no permiten una comparación adecuada de los costos reales entre las agencias ejecutivas, y No proporciona la información oportuna requerida para la gestión eficiente de los programas⁸²”.

La CFO Act de 1990, en la sección 102 (b) contempla como propósitos de esa legislación, los siguientes:

“Llevar prácticas de administración general y financiera más efectivas al gobierno federal a través de disposiciones legales que establezcan en la Oficina de Administración y Presupuesto un Director Adjunto de Administración, establecer una Oficina de Administración Financiera Federal encabezada por un Contralor y designar a un Director Financiero en Cada departamento ejecutivo y en cada agencia ejecutiva importante en el gobierno federal.

⁸² Chief Financial Officers Act de 1990, recuperado <https://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/cfo.html> el 27 de diciembre de 2018.

“Proporcionar mejoras, en cada agencia del gobierno federal, de los sistemas de contabilidad, gestión financiera y controles internos para asegurar la emisión de información financiera confiable y para disuadir el fraude, el desperdicio y el abuso de los recursos del gobierno.

“Proveer para la producción de información financiera completa, confiable, oportuna y consistente para uso del poder ejecutivo, el Congreso en el financiamiento, administración y evaluación de programas federales”.

La *Chief Financial Officers Act* de 1990, con el fin de mejorar el manejo financiero en el gobierno federal crea el cargo de director adjunto del director de la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, designado por el presidente y con la aprobación del senado, quien desempeña todas las funciones del director de la OMB, incluidas todas las funciones delegadas por el presidente al Director, relacionadas con manejo financiero. Así mismo, tiene la función de proporcionar dirección y liderazgo general al poder ejecutivo en asuntos de gestión financiera mediante el establecimiento de políticas y requisitos de gestión financiera y el monitoreo del establecimiento y funcionamiento de los sistemas de administración financiera del Gobierno Federal. También le da funciones para organizar las actividades administrativas del gobierno federal. Cabe señalar que el presente documento se circunscribe a la administración o gestión financiera y por eso no se detiene en las actividades administrativas de este funcionario.

Las funciones específicas sobre gestión financiera de ese nuevo cargo incluyen:

“... monitorear los recursos necesarios para efectivamente operar, mantener y mejorar los sistemas de gestión financiera a través de actividades como la revisión de

las solicitudes de presupuesto de las agencias para los sistemas de gestión financiera y las operaciones;

- *revisar y, cuando corresponda, recomendar al Director de la OMB los cambios en el presupuesto y las propuestas legislativas de la agencia para garantizar que estén de acuerdo con los planes de gestión financiera de la OMB;*

- *supervisar y hacer recomendaciones a los jefes de las agencias sobre la estructura administrativa de las actividades de gestión financiera de las agencias; y*

- *asegurar que el gobierno tenga un cuadro de profesionales de gestión financiera altamente calificados⁸³”.*

El adjunto del Director de la OMB, igualmente tiene la importante función de supervisar la ejecución financiera del presupuesto en relación a los gastos reales, incluyendo informes sobre la ejecución oportuna⁸⁴.

Dicha Ley también crea en la Office of Management and Budget (OMB), una nueva dependencia, la Oficina Federal de Administración Financiera, bajo la dirección del suplente del director de la (OMB), y la cual adelanta las funciones del adjunto del director de la (OMB)⁸⁵. La Oficina Federal de Administración Financiera está a cargo de un contralor que posea “demostrada habilidad y experiencia práctica en contabilidad, administración financiera y sistemas financieros”. El contralor será igualmente designado por el presidente con la aprobación del senado, y funge como suplente y

⁸³ 31 U.S. Code § 503, subsección a)

⁸⁴ Ibídem.

⁸⁵ 31 U.S. Code § 504

principal asesor del adjunto del director de la (OMB). Este funcionario es el CFO del gobierno federal.

Este individuo se encargará de las operaciones diarias para asegurarse que las operaciones financieras están siendo apropiadamente llevadas a cabo en todo el gobierno⁸⁶.

Con la CFO Act de 1990, se establece, a nivel del gobierno federal, un enfoque centralizado de la administración de los recursos públicos, para superar los problemas de gestión financiera, ya que como se ve, es desde la presidencia misma que se dictan las políticas relacionadas con la gestión financiera de las agencias y se monitorea su ejecución.

La *General Accounting Office*, en relación con este cambio de enfoque en el manejo financiero, señaló:

“Un fuerte liderazgo centralizado es clave para resolver los problemas de vieja data que tiene el gobierno en la gestión financiera. El Congreso, la administración, la GAO y otros han apoyado este tipo de liderazgo para la gestión financiera federal⁸⁷”.

Por su parte, Dan McConnell y Ruotao Wang, respecto al nuevo modelo de manejo financiero implantado por el CFO Act, sostienen:

“La CFO Act proporcionó un liderazgo centralizado más fuerte al otorgar a la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB) una autoridad y responsabilidad nuevas y amplias para dirigir la administración financiera federal, modernizar los

⁸⁶ The Chief Financial Officer Act, a Mandate for Federal Financial Management Reform, recuperado de <https://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf> página 7.

⁸⁷ Ibídem, Página 6.

sistemas de administración financiera del gobierno y fortalecer la información financiera⁸⁸.

A nivel de las agencias, la *Chief Financial Officers Act* de 1990, replica el modelo establecido para todo el gobierno, es decir, crea la figura del Director Financiero o *Chief Financial Officer (CFO)*, por sus siglas en inglés), funcionario que en su mayoría debe ser nombrado por el presidente con aprobación del senado⁸⁹, o designados por el jefe de la agencia, según la relación de la letra b) del Título 31 Sección 901 del U.S. CODE.

Los CFO serán nombrados o designados entre individuos que posean capacidad demostrada en la gestión general, conocimiento de prácticas de gestión financiera en grandes entidades gubernamentales o empresariales, y amplia experiencia práctica; reportan directamente al director de la agencia respecto a materias relacionadas con la gestión financiera.

Los *Chief Financial Officers* de las agencias tienen un suplente que en materia de manejo financiero le reporta directamente. El suplente del CFO debe pertenecer a la carrera en el Servicio Ejecutivo Senior⁹⁰. Debe ser un individuo con demostrada capacidad y experiencia en contabilidad, ejecución de presupuestos, análisis financiero y de gestión, y desarrollo de sistemas, y con no menos de 6 años de experiencia práctica en gestión financiera en grandes entidades de gobierno.

⁸⁸ The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense, Harvard Law School Briefing Papers on Federal Budget Policy, May 12, 2014, página 15. <https://wiki.harvard.edu/confluence/download/attachments/204380235/MCCONNELL%20-%20Briefing%20Paper%20No.%2048.pdf?api=v2>

⁸⁹ Ibídem, Pagina 8.

⁹⁰ El cargo debe ser ocupado por una persona designada por carrera profesional para garantizar la imparcialidad o la confianza del público en la imparcialidad del Gobierno. <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/5/214.402>

Entre las funciones del CFO se incluyen las siguientes:

“• dirigir, administrar y proporcionar orientación de políticas y supervisión de todo el personal, las actividades y las operaciones de administración financiera de la agencia;

• supervisar el reclutamiento, selección y capacitación del personal para llevar a cabo las funciones de gestión financiera de la agencia;

• desarrollar y mantener sistemas integrados de gestión contable y financiera;

• aprobar y gestionar proyectos de diseño y mejora de sistemas de gestión financiera;

• desarrollar presupuestos para operaciones de gestión financiera y mejoras;

• Implementar sistemas de gestión de activos de la agencia, incluidos los sistemas de gestión de efectivo, gestión de crédito, cobro de deudas y gestión y control de bienes e inventarios”.

Adicionalmente, la *Chief Financial Officers Act* de 1990, establece para el Chief Financial Officer de cada agencia, la función de hacer seguimiento permanente y en tiempo real a las operaciones financieras de la administración federal, al señalar como una de las funciones del director financiero, la de monitorear la ejecución financiera del presupuesto de la agencia en relación a los gastos reales, y preparar y entregar al jefe de la agencia reportes de desempeño de manera oportuna⁹¹.

2.6. Relación entre OMB y CFO de las agencias.

⁹¹ 31 U.S. Code § 902 - Authority and functions of agency Chief Financial Officers

(7) monitor the financial execution of the budget of the agency in relation to actual expenditures, and prepare and submit to the head of the agency timely performance reports. Recuperado de <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/902>

El suplente o director adjunto de la OMB, de acuerdo a lo establecido en la CFO Act de 1990, supervisa y ejerce el control sobre el sistema de manejo financiero de las agencias federales, a cargo de los CFO de cada agencia, a través de las siguientes funciones.

1. Supervisar, revisar periódicamente y hacer recomendaciones a los jefes de agencias sobre la estructura administrativa de las agencias con respecto a sus actividades de administración financiera.
2. Desarrollar y mantener estándares de calificación para los directores financieros de la agencia y para los directores financieros adjuntos, según las secciones 901 y 903, respectivamente.
3. Asesorar a los jefes de las agencias con respecto a la selección de los Directores Financieros Principales y los Directores Financieros Adjuntos.
4. Proporcionar asesoramiento a las agencias con respecto a las calificaciones, el reclutamiento, el desempeño y la retención de otro personal de administración financiera.
5. Evaluar la idoneidad general de las calificaciones y capacidades profesionales del personal de administración financiera en todo el gobierno y hacer recomendaciones sobre formas de corregir los problemas que afectan la capacidad de dicho personal.
6. Dirimir las diferencias que surgen entre las agencias con respecto a la implementación de políticas de gestión financiera.

Por su parte, la CFO Act de 1990, encarga a los Chief Financial Officers del sistema de manejo financiero de las agencias federales, a través de las siguientes funciones:

3. Desarrollar y mantener un sistema integrado de gestión financiera y contable de la agencia, que incluya informes financieros y controles internos, que:

A. Cumplan con los principios, estándares y requisitos contables aplicables, y los estándares de control interno;

B. cumplan con las políticas y los requisitos que pueda prescribir el Director de la Oficina de Administración y Presupuesto;

C. cumplan con cualquier otro requisito aplicable a tales sistemas; y

D. proveer:

1. información completa, confiable, consistente y oportuna que se prepara de manera uniforme y que responde a las necesidades de información financiera de la dirección de la agencia.

2. el desarrollo y reporte de información de costos;

3. la integración de la información contable y presupuestal; y

4. la medición sistemática del desempeño.

Para armonizar y consolidar la información sobre el manejo financiero de las agencias federales por parte de la OMB, y para mejorar su funcionamiento, la CFO Act de 1990 establece, a cargo de los directores financieros de cada entidad, una serie de actividades que incluyen:

6. Preparar y transmitir, a más tardar 60 días después de la presentación del informe de auditoría requerido por la sección 3521 (f) del Título 31 del US Code, un

informe anual al jefe de la agencia y al director de la Oficina de Administración y Presupuesto, que incluye:

- A. una descripción y análisis de la situación de la gestión financiera de la Agencia;
- B. los estados financieros anuales preparados bajo la sección 3515 del título 31 del US CODE;
- C. el informe de auditoría transmitido al jefe de la agencia bajo la sección 3521 (f) del título 31 del US CODE;
- D. un resumen de los informes sobre los sistemas contabilidad interna y de control administrativo presentados al presidente y al Congreso conforme a las enmiendas hechas por la Ley de Integridad Financiera de los Administradores Federales de 1982 (Ley Pública 97-255); y
- E. otra información que el jefe de la agencia considere apropiada para informar completamente al presidente y al Congreso sobre la gestión financiera de la agencia;

La *Chief Financial Officers Act* de 1990, también trata de la mejora en la calidad de la información financiera para la toma de mejores decisiones de manejo financiero, ya sea a nivel de agencia o a nivel federal, por lo que la mencionada Ley establece en la Sección 303, incluida en el Título 31. Sección 3515 del US Code, entre otros aspectos, que los jefes de las entidades del gobierno federal cubiertas por dicha Ley deben preparar y presentar al director de la Oficina de Administración y Presupuesto los estados financieros del año fiscal anterior. Dichos estados financieros deben incluir los fondos rotatorios y fondos fiduciarios al igual que las cuentas de las oficinas, de los

despachos y actividades de la respectiva agencia, que desempeñen importantes funciones comerciales, como seguros, préstamos y garantías de préstamos, y un servicio o cosa de valor por la cual se cobra una tarifa, regalía o alquiler⁹².

La *Chief Financial Officers Act* de 1990, Sección 304, incluida en el Título 31, Sección 3521 del US Code, establece que los estados financieros de las agencias deben ser auditados por el inspector general en el caso de las agencias en las que exista inspector general, o por un auditor externo autorizado por el inspector general de la agencia. En las agencias en la que no haya inspector general, la auditoría de los estados financieros la realiza un auditor externo independiente, nombrado por el jefe de la agencia. El Contralor General de Estados Unidos podrá revisar las auditorías mencionadas, y el informe surgido de esa revisión lo deberá entregar al Congreso, al director de la OMB y al jefe de la entidad a la que le auditaron los estados financieros con los resultados de la revisión y las consideraciones que estime conveniente hacer.

El Contralor General puede, a su discreción o a pedido de un comité del Congreso, auditar los estados financieros preparados por una agencia, estas auditorías serán en lugar de las que puede adelantar el inspector general o al auditor externo, para ello previamente el contralor debe consultar con el inspector general de la respectiva agencia. Las auditorías deben ser realizadas de acuerdo con las normas de auditoría gubernamentales generalmente aceptadas.

La citada Ley también contempla que la OMB debe reportar al Congreso sobre los beneficios, dificultades, y costos asociados con la preparación y auditoría de esos estados financieros. Sin embargo, la mencionada Ley también contempla que la OMB

⁹² "The Chief Financial Officer Act, a Mandate for Federal Financial Management Reform" Página 16, recuperado de <https://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf> el 11 de enero de 2019.

puede aplazar la obligación de las agencias de auditar sus estados financieros, y en virtud de esa facultad en lugar de obligar a todas las agencias a auditar sus estados financieros, poner en marcha un plan piloto en el cual la exigencia de estados financieros auditados sea para un número muy pequeño de agencias.

El *Government Management Reform Act* de 1994⁹³ (GMRA), extendió la obligación de auditar los estados financieros de todas las agencias federales. Con el plan piloto se evidenció que los resultados de la obligación de auditar los estados financieros, eran positivos para el manejo financiero del gobierno federal y que mejoraba la información financiera⁹⁴. Sin embargo, y de acuerdo con lo señalado por *Jeffrey C. Steinhoff y Robert F. Dacey*, aunque con la GMRA el gobierno federal ha mejorado mucho en términos de preparación de estados financieros y de la auditoría de los mismos, es importante que los estados financieros sean más útiles en la toma de decisiones⁹⁵, propósito que se debe seguir buscando.

Es importante señalar la creación del Consejo de Directores Financieros por parte de la CFO Act de 1990, organismo conformado por el adjunto del director de la OMB, quien lo preside, el contralor de la Oficina de administración Financiera Federal de la OBM, personal de la Tesorería y los Directores Financieros de las agencias federales, cuya función es asesorar y coordinar las actividades de las agencias en

⁹³ En el centro de estas disposiciones está el requerimiento a las 24 agencias del ámbito CFO Act de estados financieros auditados, la preparación de estados financieros consolidados de todo el gobierno federal, y una auditoría de los de estados financieros consolidados adelantada por la Government Accountability Office (GAO). By: Jeffrey C. Steinhoff, CGFM, CPA, CFE, and Robert F. Dacey, JD, CGFM, CPA. The Government Management Reform Act de 1994: A Retrospective of Achievements and Remaining Challenges and a Look to the Future. 2008. Recuperado de <https://institutes.kpmg.us/content/dam/institutes/en/government/pdfs/2008/gmra-retrospective.pdf> el 06 de febrero de 2019.

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ Ibidem.

temas tales como la consolidación y modernización de los sistemas financieros, la mejora de la calidad de la información financiera, los datos financieros y las normas de información, los controles internos, la legislación que afecta a las operaciones y organizaciones financieras, y cualquier otro asunto de gestión o administración financiera.

La CFO Act de 1990, también dispone que los estados financieros de las corporaciones del gobierno o *government corporations*⁹⁶ deben ser auditados, y los informes de auditoría reportados al jefe de la corporación de gobierno, al presidente de la Comisión de Operaciones Gubernamentales de la Cámara de Representantes y al presidente de la Comisión de Asuntos Gubernamentales del Senado. El Contralor tiene las mismas funciones para las auditorías de las corporaciones de gobierno que para las de las agencias federales.

La CFO Act de 1990, establece igualmente, a cargo de la OMB la presentación al Congreso de un informe sobre el estado del manejo financiero y un plan de manejo financiero de todo el gobierno para los siguientes cinco años. Estos informes se deben presentar en enero de cada año. En relación con el Plan de Manejo financiero a cinco años para todo el gobierno, se debe revisar año a año para cubrir los siguientes 5 años fiscales, y debe incluir un informe sobre los logros de la rama ejecutiva en la implementación del Plan durante el año fiscal anterior. También se debe incluir en el Plan revisado la descripción de cualquier cambio sustancial en el plan de auditoría de

⁹⁶ A *government corporation* es una empresa que es propiedad del gobierno (estado) y opera con la misma independencia de una empresa privada, excepto que el propietario es el gobierno. Recuperado de <https://study.com/academy/lesson/government-corporation-definition-example.html> el 14 de enero de 2019.

estados financieros requerido por el párrafo (3) (B) (viii) de la sección 3512 del Título 31 del US CODE, el progreso realizado por las agencias ejecutivas en la implementación del plan de auditoría y cualquier mejora en la administración financiera del Gobierno Federal relacionada con la preparación y auditoría de los estados financieros de agencias.

Estos informes se elaboran básicamente con la información que las agencias federales y las corporaciones de gobierno le entregan a la OMB, en desarrollo de lo previsto en las secciones 902(a) (6) y 9106 (b) del título 31 del US Code.

Los directores financieros de las agencias federales, de acuerdo a la sección 902 (a) (6), deben preparar y transmitir, a más tardar 60 días después de la presentación del informe de auditoría requerido por la sección 3521(f) del título 31 del US CODE, un informe anual al jefe de la agencia y al Director de la Oficina de Administración y Presupuesto, que debe incluir:

- A. la descripción y análisis del estado de la gestión financiera de la agencia.
- B. los estados financieros anuales preparados bajo la sección 3515 del título 31 del US CODE.
- C. el informe de auditoría transmitido al jefe de la agencia bajo la sección 3521 (f) del mencionado título;
- D. un resumen de los informes sobre los sistemas internos de contabilidad y control administrativo presentados al presidente y al Congreso conforme a las reformas de la Ley de Integridad Financiera de los Administradores Federales de 1982; y
- E. otra información que el jefe de la agencia considere apropiada para informar completamente al presidente y al Congreso sobre la gestión financiera de la agencia;

Por otra parte, las corporaciones del gobierno deben entregar al Congreso un informe de gestión cada año a más tardar 180 días después de la finalización del año fiscal de la corporación. Copia de ese informe debe ser enviado por la corporación a la OMB y a otras autoridades. Ese informe debe contener:

- A. El estado de situación financiera
- B. una declaración de operaciones
- C. un estado de flujos de efectivo
- D. una conciliación con el informe presupuestario de la corporación

gubernamental, si es pertinente

E. una declaración sobre los sistemas internos de contabilidad y control administrativo por parte del jefe de la administración de la corporación, de acuerdo con los requisitos de las declaraciones de la agencia sobre la contabilidad interna y los sistemas de control administrativo según las enmiendas hechas por la Ley de Integridad Financiera de los Administradores Federales de 1982;

F. el informe resultante de la auditoría de los estados financieros de la corporación realizada bajo la sección 9105 del título 31 del US Code, y

G. Cualquier otro comentario e información necesaria para informar al Congreso sobre las operaciones y la condición financiera de la corporación.

El informe sobre el estado del manejo financiero que la OMB debe presentar al Congreso, en virtud del CFO Act de 1990⁹⁷, incluirá:

A. la descripción y análisis del estado de la gestión financiera en el poder ejecutivo;

⁹⁷ Esta función de la OMB está recogida en la Sección 3512 del Título 31 del US Code.

B. un resumen de los estados financieros más recientes: (i) de las agencias federales bajo la sección 3515 del título 31 del US CODE; y (ii) de las corporaciones gubernamentales;

C. un resumen de las auditorías e informes de los estados financieros más recientes:

(i) de agencias federales bajo la sección 3521 (e) y (f) de título 31; y

(ii) de las corporaciones gubernamentales;

D. un resumen de los informes sobre los sistemas internos de contabilidad y control administrativo presentados al presidente y al Congreso conforme a las reformas de la Ley de Integridad Financiera de los Administradores Federales de 1982 (Ley Pública 97-255); y

E. cualquier otra información que el Director considere apropiada para informar completamente al Congreso sobre la gestión financiera del Gobierno Federal.

El plan de manejo financiero a cinco años de todo el gobierno debe describir las actividades que el Director de la OMB, el Director Adjunto de Administración, el Contralor de la Oficina de Administración Financiera Federal y los Directores Financieros de las agencias realizarán durante los próximos 5 años fiscales para mejorar la administración financiera del Gobierno Federal, y deberá:

i. describir la estructura de gestión financiera existente y los cambios necesarios para establecer un sistema integrado de gestión financiera;

ii. ser coherente con los principios, normas y requisitos contables aplicables;

iii. proporcionar una estrategia para desarrollar e integrar la contabilidad individual de la agencia, la información financiera y otros sistemas de gestión financiera

para garantizar la adecuación, la consistencia y la oportunidad de la información financiera;

iv. identificar y hacer propuestas para eliminar sistemas duplicados e innecesarios, incluyendo alentar a las agencias a compartir sistemas que tengan la capacidad suficiente para realizar las funciones necesarias;

v. identificar proyectos para que los sistemas existentes cumplan con los estándares y requisitos aplicables;

vi. contener hitos para la adquisición de equipos y otras acciones necesarias para implementar el plan de 5 años de acuerdo con los requisitos de la sección 3512;

vii. identificar las necesidades de personal de administración financiera y las acciones para asegurar que esas necesidades se cumplan;

viii. incluir un plan para asegurar la auditoría anual de los estados financieros de las agencias ejecutivas de conformidad con la sección 3521 (h) del título 31; y

ix. estimar los costos de implementación del plan de 5 años a nivel gubernamental.

Cuando se aprobó la CFO Act en 1990, esta se convirtió en la base de un punto de inflexión en la forma en que el gobierno federal realizaba la gestión financiera. La OMB define la gestión financiera como una estructura para controlar y contabilizar las transacciones y recursos financieros y para recopilar, analizar y reportar los datos para la toma de decisiones financieras.

De esta manera, el Congreso tiene información del estado del manejo financiero del gobierno federal anualmente, recibida de la OMB, Oficina que a su vez recibe información de las agencias federales y de las corporaciones gubernamentales.

La implementación y evaluación de los sistemas de control interno, de acuerdo a lo previsto en la FMFIA de 1982, son aspectos cruciales en el tema del manejo financiero norteamericano, pues como puede evidenciarse en las disposiciones que consagran la obligación para la OMB de presentar al Congreso informes del estado del manejo financiero y planes de manejo financiero, dichos aspectos deben incluirse.

La CFO Act de 1990 concentra en el CFO todas las actividades de gestión financiera de la agencia, y lo responsabiliza del manejo financiero de la misma⁹⁸.

Nuevamente, con la CFO Act de 1990, se esperaba lograr que la administración hiciera buen uso de los recursos públicos, y que los problemas expuestos en esa misma Ley se pudieran superar. El Contralor General de los Estados Unidos, en la publicación *“The Chief Financial Officer Act, a Mandate for Federal Financial Management Reform”*⁹⁹ señala lo siguiente, en relación con las bondades de esa legislación:

“The Chief Financial Officers (CFO) Act of 1990 (Ley Pública 101-576) marca el comienzo de lo que promete ser una nueva era, no solo en la gestión federal y la rendición de cuentas, sino también en los esfuerzos para lograr el control financiero de las operaciones gubernamentales”.

⁹⁸ Dan McConnell y Ruotao Wang. The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense. Para consolidar la responsabilidad de la administración financiera de una agencia, la Ley del CFO requiere que “el Director Financiero de una agencia supervise todas las actividades de administración financiera relacionadas con los programas y las operaciones de la agencia”. Según la ley, la responsabilidad del CFO de la agencia se extenderá a todos los aspectos de gestión financiera relacionada con la operación de programas de la Agencia. Harvard Law School Briefing Papers on Federal Budget Policy, May 12, 2014, página 15 y 16. <https://wiki.harvard.edu/confluence/download/attachments/204380235/MCCONNELL%20-%20Briefing%20Paper%20No.%2048.pdf?api=v2>

⁹⁹ Ibídem, Prefacio.

24 años después de ser expedida la CFO Act de 1990, con algunos ajustes introducidos, por entre otras, *The Government Management Reform Act of 1994*¹⁰⁰, *The Federal Financial Management Improvement Act of 1996*¹⁰¹ y la *Federal Funding Accountability and Transparency Act of 2006*¹⁰², ha mostrado las bondades y eficacia de sus medidas en el manejo financiero federal. Lo anterior, de acuerdo a lo señalado por *Dan McConnell y Ruotao Wang*, en su estudio sobre la CFO Act de 1990, quienes al respecto sostienen:

“Desde la aprobación del CFO Act de 1990, la comunidad financiera federal ha logrado importantes avances en inculcar prácticas sólidas de informes contables y financieros dentro del gobierno federal. Durante el año fiscal 2013, 23 de las 24 agencias del "CFO Act" obtuvieron una opinión de auditores independientes sobre sus estados financieros y de las 24 agencias principales del "CFO Act", hubo 22 opiniones sin salvedades, una opinión con salvedades y solamente una agencia permaneció con abstención de opinión en Año fiscal 2013. Además, la fracción de debilidades

¹⁰⁰ La Sección 404 autoriza al Director de la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, a consolidar o ajustar la frecuencia y los plazos de los informes periódicos exigidos por ley a las agencias para la OMB o el presidente, o de los reportes de las agencias o de la OMB al Congreso en relación con cualquier ley bajo la cual la OMB tenga responsabilidad de administración financiera. La Sección 405 Exige que los estados financieros anuales de las agencias sean auditados antes de su presentación a la OMB. Recuperado de <https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/senate-bill/2170> el 24 de enero de 2019.

¹⁰¹ Exige a las agencias federales implementar y mantener sistemas de manejo financiero que cumplan con los requerimientos federales, con las normas de contabilidad federales, y el libro mayor general estándar del gobierno de los Estados Unidos a nivel de transacción. Exige un informe del Director de la (OMB) si una agencia no logra que sus sistemas de manejo financiero cumplan con los requisitos, en el plazo establecido por el Director. Establece penalidades. Recuperado de <https://www.congress.gov/bill/104th-congress/house-bill/4319> el 24 de enero de 2019.

¹⁰² Exige la divulgación completa al público de todas las transacciones de las entidades u organizaciones que reciban fondos federales. <https://www.congress.gov/bill/109th-congress/senate-bill/2590> La intención es permitirle a cada uno de los Norte Americanos hacer responsable al gobierno por cada decisión de gasto. <https://www.fsr.gov/>, recuperados el 24 de enero de 2019.

materiales identificadas por el auditor reportada en el año fiscal 2013 representó una disminución del 52 por ciento con respecto a las identificadas al inicio de la década pasada. Es una señal positiva de que un número cada vez mayor de departamentos y agencias federales están llevando a cabo operaciones de información financiera disciplinadas y consistentes¹⁰³”.

En el informe realizado conjuntamente por el Consejo de Directores Financieros, (CFO Council, por su sigla en inglés) y por el Consejo de inspectores Generales sobre Integridad y Eficiencia (CIGIE, por su sigla en inglés), en desarrollo del mandato establecido en la Ley de eliminación y recuperación de pagos indebidos de 2010, de hacer un análisis de la CFO de 1990, con motivo de los 20 años de su promulgación, se concluye que esta Ley ha aportado mucho en la mejora del manejo financiero federal. Al respecto se señala en el mencionado informe:

“En general, muchos beneficios se han derivado de la Ley. Estos beneficios son de gran alcance y han impactado una serie de programas, actividades, entidades, individuos y al Poder Ejecutivo y a quienes toman las decisiones en el Congreso. La implementación de la Ley a lo largo de los años ha aumentado la transparencia, fomentado la rendición de cuentas, ha establecido una estructura de liderazgo de gestión financiera en todo el gobierno y los CFO de las agencias, ha promovido nuevas normas de contabilidad y presentación de informes, ha generado estados financieros

¹⁰³ The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense. Harvard Law School Briefing Papers on Federal Budget Policy, May 12, 2014, página 28 <https://wiki.harvard.edu/confluence/download/attachments/204380235/MCCONNELL%20-%20Briefing%20Paper%20No.%2048.pdf?api=v2>

auditables, ha reforzado el control interno, ha mejorado los sistemas de gestión financiera y ha mejorado la información del desempeño¹⁰⁴.

Sin embargo, los avances descritos anteriormente en el manejo financiero federal no han estado libres de inconvenientes, como los descritos en el propio texto de *The Federal Financial Management Improvement Act of 1996*, que se expide para ajustar lo previsto en la CFO Act de 1990, pues algunos temas referentes a los controles contables seguían siendo problemáticos. En la mencionada Ley de 1996, se exponen como motivos para su expedición, los siguientes:

(1) Se han dedicado muchos esfuerzos para fortalecer los controles contables internos federales en el pasado. Si bien se han logrado avances en los últimos años, las normas contables federales no se han implementado de manera uniforme en los sistemas de gestión financiera de las agencias.

(2) La administración financiera federal sigue siendo muy deficiente y la administración financiera federal y las prácticas fiscales no han logrado:

(A) identificar los costos completamente;

(B) reflejar los pasivos totales de las acciones del Congreso; y

(C) informar con precisión la condición financiera del Gobierno Federal.

(3) Las prácticas contables federales actuales no informan con precisión los resultados financieros del gobierno federal o los costos totales de los programas y actividades. El uso continuado de estas prácticas socava la capacidad del gobierno para proporcionar datos financieros creíbles y confiables y alienta el derroche gubernamental ya generalizado, y no ayudará a lograr un presupuesto equilibrado.

¹⁰⁴ The Chief Financial Officers Act of 1990—20 Years Later. Executive summary Página 1. Recuperado de <https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/cigiecforpt0711.pdf> el 25 de enero de 2019.

(4) El desperdicio y la ineficiencia en el gobierno federal socavan la confianza del pueblo estadounidense en el gobierno y reducen la capacidad del gobierno federal para abordar adecuadamente las necesidades públicas vitales.

(5) Para reconstruir la rendición de cuentas y la credibilidad del gobierno federal y restaurar la confianza pública en el gobierno federal, las agencias gubernamentales deben incorporar los estándares de contabilidad y los objetivos de informe establecidos para el Gobierno Federal en sus sistemas de gestión financiera para que todos los activos y pasivos, ingresos y gastos o gastos, y los costos totales de los programas y actividades del Gobierno Federal puedan ser consistentes y registrados con precisión, monitoreados y reportados de manera uniforme en todo el gobierno federal.

(6) Desde su creación en octubre de 1990, el Consejo Consultivo de Normas Federales de Contabilidad (en lo sucesivo denominado "FASAB") ha logrado avances sustanciales hacia el desarrollo y la recomendación de un conjunto completo de conceptos y normas contables para el Gobierno Federal. Cuando los conceptos y estándares contables desarrollados por FASAB se incorporen a los sistemas de gestión financiera federal, las agencias podrán proporcionar información financiera y de costos que ayudará al Congreso y a los gerentes financieros a evaluar el costo y el desempeño de los programas y actividades federales, y por lo tanto proporcionará información importante que ha faltado, pero que se necesita para mejorar la toma de decisiones de los gerentes financieros y el Congreso.

(7) El desarrollo de sistemas de gestión financiera con la capacidad de respaldar estas normas y conceptos mejorará, a largo plazo, la gestión financiera federal.

Los propósitos a alcanzar con esa nueva Ley eran mejorar el manejo financiero en el gobierno federal, establecer normas contables uniformes para aplicarlas a todos los departamentos y agencias del gobierno federal, y que se implementaran sistemas de manejo financiero para ayudar a controlar los costos del gobierno federal y para ayudar a que la información financiera federal fuera divulgada completamente, para que los programas y las actividades pudiera ser considerados con base, exclusivamente, a sus costos y méritos.

2.7. Consideraciones finales.

Como reflexiones de las normas y conceptos citados, podemos decir que el manejo financiero del gobierno federal ha sido una preocupación permanente y que el Congreso ha legislado continuamente para enfrentar los problemas que se presentan con el manejo de los recursos públicos, principalmente, fraude, despilfarro y abuso. Que una parte importante de las medidas adoptadas por el Legislador en relación con el manejo financiero del gobierno federal tienen que ver con los controles internos administrativos en las agencias federales.

Desde 1950 se les asigna la responsabilidad a los directores de esas agencias para que implementen y mantengan sistemas contables y controles internos efectivos. Sin embargo, ese mandato del Legislador no fue siempre acatado y el Congreso tuvo que tomar medidas adicionales para lograr ese objetivo, con, entre otras leyes, el *Federal Managers' Financial Integrity Act* de 1982, que reafirma ese mandato, y la CFO Act de 1990, que crea el cargo de *Chief Financial Officer (CFO)*, obligado por dicha ley a implementar y mantener controles internos administrativos efectivos.

Los CFO de las agencias federales son nombrados por el presidente de los Estados Unidos, con el visto bueno del Senado, tienen que tener vasta experiencia en el tema del manejo financiero, y en controles internos administrativos, y son apoyados por un CFO adjunto.

Esos controles internos están orientados al manejo financiero de las agencias, para impedir el fraude, el despilfarro y la mala gestión de los recursos públicos, así se puede concluir de lo previsto en las distintas legislaciones enunciadas arriba, veamos.

- *The Accounting and Auditing Act of 1950*, estableció que los directores de las agencias debían implementar y mantener apropiados sistemas de contabilidad y controles internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable, incluyendo auditorías internas apropiadas.

- A través de la Carta Circular B-161457 de 1969, la GAO reglamentó la mencionada Ley de 1950, estableciendo, en relación con los funcionarios responsables del gasto, que la responsabilidad incluía asegurar la legalidad, manejo correcto y apropiado de los desembolsos y recaudos de los fondos públicos, y señalaba que, para dar cumplimiento a la citada Ley, las agencias debían establecer, entre otros aspectos:

- “1. Procedimientos administrativos adecuados para el examen sistemático de desembolsos y recaudos para verificar que sean ajustados a la legalidad, que su manejo sea apropiado y correcto, en el momento y oportunidad cuando cualquier medida preventiva o correctiva necesaria pueda ser tomada más efectivamente.

- Este examen debe ser previo al desembolso o depósito. Cuando un examen satisfactorio no pueda ser completado previamente al desembolso o depósito,

cualquier paso necesario para completar el procedimiento debe ser tomado en el menor tiempo posible para que la medida correctiva sea efectiva.

- De acuerdo a lo señalado anteriormente, se entendería que los controles mencionados ahí, se deben realizar previamente a los desembolsos y recaudos a los que se refiere esa norma. Es decir, que lo que se contempla en la mencionada norma expedida por la GAO, en desarrollo de la Ley de Contabilidad y Auditoría de 1950, es un control fiscal interno previo.

- The Federal Managers' Financial Integrity Act de 1982, *adiciona The Accounting and Auditing Act of 1950*, consagrando que se establecerá la contabilidad interna y los controles administrativos, que deberán proporcionar razonable seguridad de que:

- (i) Las obligaciones y los costos cumplen con la ley aplicable
- (ii) Los fondos, propiedad y otros activos están salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado o la apropiación indebida; y
- (iii) Los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia sean correctamente registrados y contabilizados para permitir la preparación de cuentas y reportes financieros y estadísticos confiables y para mantener la rendición de cuentas sobre los activos.

Esta Ley además contempla la obligación para los directores de las agencias del gobierno de rendir un informe de la evaluación del sistema de control interno llevada a cabo con base en las guías expedidas por la OMB, y en dicho informe declarar si los controles internos cumplen completamente o no con los requerimientos listados anteriormente.

La *Chief Financial Officer* de 1990, como se señaló arriba, representa el punto de inflexión en el manejo financiero del gobierno federal, de manera consolidada y por agencias, con algunos ajustes efectuados por la Ley de 1996.

Los ajustes a la estructura y funciones de la OMB por la CFOA de 1990, como coordinadora del manejo financiero del gobierno federal, con el Director Adjunto de Administración, el Contralor de la Oficina de Administración Financiera Federal y los directores financieros de las agencias y el plan de manejo financiero a cinco años de todo el gobierno, ha contribuido a que ese manejo haya mejorado sustancialmente.

Con relación con los controles internos administrativos, de acuerdo a la Sección 205 de la CFO Act de 1990¹⁰⁵, el Director Financiero, en las agencias, es responsable de desarrollar y mantener sistemas integrados de manejo financiero y contable, incluyendo informes financieros y controles internos, que cumplan con los principios de contabilidad aplicables, las normas y requisitos, y los estándares de los controles internos.

La GAO y la OMB en virtud de la ley tienen un papel protagónico en la implementación, mantenimiento y evaluación de los controles internos administrativos, la primera, a través del Green Book, mediante el cual establece los estándares de control interno para las agencias federales y la segunda mediante la Circular A-123, por medio de la cual se establecen las directrices con base en las cuales las agencias federales evalúan la efectividad de los controles internos. Además, es importante señalar que las agencias federales en cabeza de sus directores tienen la obligación, en desarrollo de las evaluaciones sobre la efectividad de los sistemas de control interno,

¹⁰⁵ Esta norma está recogida en el Título 31 sección 902 del US Code.

de informar al Congreso, al presidente y al público en general, sobre la situación del sistema, y a declarar si cumple con los objetivos del control interno¹⁰⁶ y si están conforme a las normas emitidas por la GAO.

2.8. Auditorías a los controles internos.

Desde 1972, con los estándares de auditoría gubernamental¹⁰⁷ (GAS o GAGAS) publicados por la GAO, conocidos comúnmente como *Yellow Book*, en el desarrollo de las auditorías internas realizadas en las agencias federales de los Estados Unidos, y organizaciones que reciben fondos federales¹⁰⁸, se examinan los controles internos administrativos.

El Capítulo 4 de La Parte 4 del Yellow Book de 1972 (*Examination and Evaluation Standards*) se refiere a la auditoría de los controles internos.

Sobre el particular los estándares de 1972, señalaban:

“Estos estándares imponen al auditor la responsabilidad de determinar cuánta confianza puede depositar en los controles internos de la entidad auditada para garantizar información precisa, asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, promover la eficiencia y la economía, y producir resultados efectivos. Sus

¹⁰⁶ Si las obligaciones y los costos cumplen con la ley aplicable

Si los fondos, propiedad y otros activos están salvaguardados contra el desperdicio, la pérdida, el uso no autorizado o la apropiación indebida; y

Si los ingresos y los gastos aplicables a las operaciones de la agencia son correctamente registrados y contabilizados para permitir la preparación de cuentas y reportes financieros y estadísticos confiables y para mantener la rendición de cuentas sobre los activos. Título 31, Sección 3512, subsección c del US Code. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3512>

¹⁰⁷ El título de esa publicación sobre estándares de auditoría gubernamental es “The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions”.

¹⁰⁸ <https://www.questia.com/read/1G1-162620688/the-new-yellow-book-what-you-need-to-know-about-2007>

hallazgos lo ayudarán a determinar la extensión del trabajo de examen detallado que debe realizar para lograr los objetivos de la auditoría”.

En dichos estándares se señalan los propósitos de los controles internos, en qué consisten esos controles y cuáles son los componentes que deberían contener. Los componentes señalados son:

1. Un plan de organización que proporcione la apropiada segregación de deberes para la salvaguarda adecuada de los recursos de la entidad.
2. Un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuados para proporcionar un control contable efectivo sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos.
3. Un sistema establecido de prácticas a seguir en el desempeño de los deberes y funciones de cada uno de los departamentos de la organización.
4. Personal de calidad acorde con sus responsabilidades.
5. Un sistema efectivo de revisión interna.

Sobre la importancia del buen funcionamiento de cada uno de los elementos de control interno para el funcionamiento efectivo del sistema de control interno, los estándares señalan:

“Estos elementos, tan importantes cada uno por separado, se refuerzan mutuamente y todos son tan básicos para un control interno adecuado, que las deficiencias graves de cualquiera de ellos normalmente impedirían el funcionamiento efectivo del sistema”.

Señala qué aspectos de los controles internos se deben evaluar en cada uno de los tres elementos de la auditoría interna (Auditoría financiera¹⁰⁹ y de cumplimiento, economía y eficiencia en el uso de los recursos, y resultados de los programas¹¹⁰)

Sobre el alcance de la auditoría de los controles internos, los estándares de 1972, preveían:

“Examinar todos estos controles no sería una auditoría eficiente debido a la irrelevancia de algunos controles a los temas básicos que son objeto del esfuerzo de auditoría. Por lo tanto, el auditor debe concentrar su atención en los controles que son importantes para los objetivos de la auditoría”. Eso mismo se señala en todas las GAGAS que han sido expedidas por la GAO y con posterioridad a las de 1972.

Respecto al trabajo del auditor y su relación con la revisión interna o monitoreo, componente o característica de un sistema satisfactorio de control interno¹¹¹, que realiza la administración, los estándares establecen:

“La revisión interna es una parte importante del control interno y el auditor debe analizar dicho trabajo al realizar cualquiera de los tres elementos de auditoría enumerados anteriormente. El auditor debe considerar el alcance del trabajo de revisión interna y el grado en que se puede confiar en ese trabajo para asegurar que los otros aspectos del control interno funcionen correctamente. El auditor debe aprovechar al máximo los productos de la revisión interna al realizar su auditoría”.

¹⁰⁹ Los *Statement on Audit Standards (SAS)* publicados por la *American Institute of Certified Public Accountants* han sido incorporados en las GAGAS desde 1972 para las auditorías financieras.

¹¹⁰ *Standards For Audit Of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions*. GAO. 1972. Página 32 y 33, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/680/676159.pdf> el 21 de octubre de 2019.

¹¹¹ Ibidem. Página 32 y 33

En las GAGAS expedidas por la GAO con posterioridad a las de 1972, se mantiene la norma de que la auditoría de los controles internos debe aprovechar el trabajo de revisión interna o trabajo de otros en la revisión de esos controles.

En relación con las denominaciones que recibe la labor de revisión interna, monitoreo, y las funciones que cumple, estos estándares señalan:

“Muchas entidades gubernamentales tienen actividades de revisión interna identificadas por otros nombres, como inspección, evaluación, investigación, organización y métodos, y análisis de gestión. Estas actividades suelen ser de la naturaleza de los servicios de administración y, de diversas maneras, ayudan a la dirección a supervisar, asesorar y revisar las funciones designadas”.

De acuerdo a lo anterior, los estándares de 1972 establecían que la revisión interna o monitoreo, debía examinar los controles internos para determinar su efectividad; igualmente señalaban que el trabajo de revisión interna, elemento o característica de los controles internos, debía aprovecharse al máximo para la realización de la auditoría. Así mismo establecía que el mecanismo utilizado por la administración para el trabajo de revisión interna podía recibir denominaciones como inspección, evaluación, investigación u organización y métodos, y ayudaban a la dirección a supervisar, asesorar y revisar las funciones designadas.

Como vemos, por una parte, ya desde 1972, la GAO tiene un concepto bien elaborado alrededor de los controles internos, y por la otra, los controles internos son objeto de monitoreo a través de la revisión interna o de la auditoría, además, la labor de la auditoría debe aprovechar al máximo la revisión interna que realiza la agencia sobre sus controles internos.

The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions de junio de 1972, han sido revisados en diferentes oportunidades¹¹², así, en respuesta al incremento en número y valor de los programas y servicios gubernamentales, las normas de auditoría gubernamentales, según lo establecido periódicamente por la GAO, se revisaron en febrero de 1981 y julio de 1988. Muchos cambios continúan ocurriendo en el entorno gubernamental, lo que lleva a una demanda de mayor rendición de cuentas por parte de los encargados de los fondos públicos. Para garantizar que las normas permanezcan actualizadas y satisfagan las necesidades de la comunidad auditora y del público, la GAO revisó nuevamente las normas de auditoría en junio de 1994,¹¹³ en junio de 2003, en julio de 2007, en diciembre de 2011, y en julio de 2018, última actualización que se revisó en este trabajo.

2.8.1. Gagas Revisión 1981.

En la revisión de 1981, *The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions*, resaltan la necesidad de los controles internos efectivos cuando se presentan frecuentes cambios en la dirección de entidades u organizaciones.

¹¹² Una presentación resumida de las revisiones a los estándares de auditoría de la GAO, hasta 2011, lo encontramos en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/9781119512448.oth1> recuperado el 30 de noviembre de 2019.

¹¹³ Raghunandan, K. The 1994 revisions to 'Government Auditing Standards.' 1995. recuperado de <http://archives.cpajournal.com/old/16641856.htm> el 25 de octubre de 2019

La falta de continuidad administrativa en las unidades gubernamentales debido a los continuos cambios en los cuerpos legislativos y en las organizaciones administrativas aumenta la necesidad de un sistema de control interno efectivo¹¹⁴.

Los mencionados estándares de 1981 precisan las clases de controles internos existentes en entidades u organizaciones.

Los controles internos se pueden subdividir en controles contables y controles administrativos. En las auditorías de economía y eficiencia y en las auditorías de los resultados de programa, los auditores deben estar más enfocados en los controles internos administrativos. Los controles administrativos incluyen el plan de la organización y los métodos y procedimientos relacionados principalmente con la eficiencia operativa y el cumplimiento de las políticas de la administración¹¹⁵.

El estudio y evaluación de los controles internos contables se realizan en desarrollo de las auditorías financieras y de cumplimiento¹¹⁶.

Se señala en los estándares de 1981 que tanto las normas AICPA, que son incorporadas en las GAGAS para las auditorías financieras, como las propias GAGAS especifican la necesidad del estudio y evaluación adecuados del control interno contable como parte de la auditoría, los cuales (estudio y evaluación) establecen una

¹¹⁴ GAO. The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions, 1981. Página 39. recuperado de <https://www.gao.gov/assets/190/189360.pdf>, el 05 de noviembre de 2019.

¹¹⁵ Ibidem. Página 39.

¹¹⁶ Los auditores informarán sobre sus estudios y evaluaciones de controles contables internos realizados como parte de la auditoría financiera y de cumplimiento. Identificarán como mínimo: (a) los controles contables internos significativos de la entidad, (b) los controles identificados que fueron evaluados, (c) los controles identificados que no fueron evaluados (el auditor puede satisfacer este requisito identificando cualquier significativa clase de transacciones y activos relacionados no incluidos en el estudio y evaluación), y (d) las debilidades materiales identificadas como resultado de la evaluación. Ibidem. Página 8.

base para determinar la medida en que se deben restringir los procedimientos de auditoría, y son un paso intermedio en la formación de una opinión sobre los estados financieros¹¹⁷.

Los auditores deben identificar en el estudio, como mínimo: (a) los controles internos contables significativos de la entidad, (b) los controles identificados que fueron evaluados, (c) los controles identificados que no fueron evaluados (el auditor puede satisfacer este requisito identificando cualquier clase significativa de transacciones y activos relacionados no incluidos en el estudio y evaluación), y (d) las debilidades materiales identificadas como Resultado de la evaluación¹¹⁸.

Los controles internos administrativos, señalan los estándares mencionados, se evalúan en las auditorías de economía y eficiencia y en las auditorías de los resultados de los programas, y la evaluación de los controles internos administrativos depende de la clase de auditoría que se esté adelantando¹¹⁹.

Si la auditoría es sobre la Economía y eficiencia: Los auditores deben revisar las políticas, procedimientos, prácticas y controles aplicables a las actividades, y tratar de determinar si la entidad administra o utiliza sus recursos económica y eficientemente.

Si la auditoría es de resultados de un programa: Los auditores deben revisar las políticas, procedimientos, prácticas y controles que tienen una relación específica con

¹¹⁷ Ibidem. Página 30

¹¹⁸ Ibidem. Página 30

¹¹⁹ Este mismo aspecto se contempla en The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions de 1988. Capítulo 6, Página 15.
<https://www.gao.gov/assets/200/194261.pdf>

el logro de las metas y objetivos especificados por la ley o los reglamentos para la organización, programa, actividad o función bajo auditoría¹²⁰.

Los Estándares mencionados, señalan que, al revisar el control interno en las auditorías de economía y eficiencia, es una práctica común identificar primero las áreas problemáticas y luego revisar los controles relacionados con el área en la que existe el problema.

Los estándares de 1981 reiteran lo señalado en los de 1972, en relación con la importancia de la auditoría interna (revisiones internas) para el control interno. Los auditores deben considerar la cobertura de las auditorías internas y el grado de confianza que estas proporcionan para tener una seguridad razonable de que el control interno funciona correctamente¹²¹.

Igualmente, los estándares de 1981 reiteran lo señalado por las GAGAS de 1972, de que, para evitar la duplicación de esfuerzos, todos los auditores deben utilizar, en la medida de lo posible, el trabajo de revisión de los controles internos por parte del personal interno¹²². Los estándares de 1981, ya se encuentran en el contexto de la *Inspector General Act* de 1978, bajo el cual las auditorías internas de las agencias no las realizan dependencias de éstas, sino los inspectores generales.

Cabe señalar que en los Estándares de 1972 no se hace la distinción expresa entre controles internos administrativos y controles internos contables, y obviamente no

¹²⁰ GAO. The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions, 1981. Página 39. recuperado de <https://www.gao.gov/assets/190/189360.pdf>, el 05 de noviembre de 2019.

¹²¹ Ibidem.

¹²² Ibidem. Página 39.

señala en qué auditorías se realizan los estudios y evaluaciones de una y otra clase de controles internos, que como vimos si hace en los estándares de 1981.

Señalan las Gagas de 1981 que la auditoría no es un sustituto de un sistema de control interno. La administración es responsable de instituir procedimientos y controles adecuados para proporcionar garantía razonable contra irregularidades e impropiedades y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas y los requisitos prescritos¹²³.

2.8.2 Gagas Revision 1988.

En 1988 se revisan nuevamente *The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions* o *Yellow Book*. En estos estándares las auditorías son de dos tipos: 1) Auditoría financiera y 2) Auditoría de desempeño¹²⁴.

La primera incluye auditoría a los estados financieros y la revisión de si se cumplió con las leyes y regulaciones para aquellas transacciones y eventos que pueden tener un efecto material en los estados financieros, es decir, puede ser la auditoría de cumplimiento de los estándares de 1981, y las Auditorías financieras relacionadas con reportes e información financiera, los cuales deben ser fielmente presentados.

¹²³ Ibidem. Página 21.

¹²⁴ Las gagas de 1972 no se referían a tipos de auditoría sino a elementos de la auditoría gubernamental.

Las Auditorías financieras relacionadas pueden incluir, entre otras, auditorías sobre los Sistemas de control interno y estructura sobre contabilidad, informes financieros y Procesamiento de transacciones¹²⁵ .

La segunda comprende la auditoría de economía, de eficiencia y de resultados de los programas, que era como se denominaba esa auditoría en los estándares de 1981.

La financiera gubernamental se adelanta con los estándares de la AICPA¹²⁶ y la de desempeño con los estándares de la GAO. Los estándares de la AICPA sobre auditoría financiera, en los aspectos de trabajo de campo y reporte de auditoría están incorporados en el *Yellow Book*.

Estos estándares dividen cada tipo de auditoría en dos partes. La primera es el trabajo de campo y la segunda es la de reporte de la auditoría¹²⁷. Cada una de esas partes contiene varios estándares a evaluar (auditar) y a reportar, entre ellos está el control interno.

Los estándares de 1988, señalan que la estructura de control interno de una entidad consta de tres elementos:

- Entorno de control: el efecto colectivo de varios factores en el establecimiento, mejora o mitigación de la efectividad de políticas y procedimientos específicos.

¹²⁵ The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions. Chapter 2, Página 2. <https://www.gao.gov/assets/200/194261.pdf>

¹²⁶ The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions. Chapter 1, Página 3. <https://www.gao.gov/assets/200/194261.pdf>

¹²⁷ Las gagas de 1972 se refieren es a examen y evaluación en la auditoría gubernamental, y a reporte de la auditoría gubernamental.

- Sistema de contabilidad: Los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad y para mantener la responsabilidad de los activos y pasivos relacionados.

- Procedimientos de control: las políticas y procedimientos además del entorno de control y el sistema de contabilidad que la administración ha establecido para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos específicos de la entidad. G-7.

En la definición de controles internos en los estándares de 1988, los controles internos contables se refunden con los controles internos administrativos, es decir, a diferencia de los estándares de 1981, en los de 1988, los controles internos contables no se presentan en forma separada de los controles internos administrativos, tanto unos como los otros son llamados controles internos.

Sobre controles internos en el trabajo de campo de la auditoría financiera, los mencionados estándares resaltan el tener una comprensión de la estructura de los controles internos de la entidad a auditar para planear la auditoría y determinar la naturaleza, tiempo y extensión de las pruebas a realizar 4-7

Igualmente, se señala que establecer y mantener una estructura de control interno es una responsabilidad administrativa importante; la responsabilidad de la administración por implementar y mantener controles internos se había consagrado en *The Accounting and Auditing Act* de 1950 y reiterado en *The Federal Managers' Financial integrity Act* de 1982.

Así mismo, dichas Gagas señalan que los controles internos efectivos son esenciales para lograr la conducta adecuada en la ejecución de los negocios del

gobierno con plena responsabilidad por los recursos que se le confían, y facilitan el logro de los objetivos de la administración al servir como controles y equilibrios contra acciones no deseadas. Además, señalan que la estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y los procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos específicos de la entidad. 4-7.

En las auditorías financieras, el auditor, en relación con el control interno, se ocupa principalmente de las políticas y procedimientos relacionados con la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir, e informar datos financieros consistentes con las afirmaciones incorporadas en los estados financieros, para garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos.

En el cumplimiento del requisito de auditoría relacionado con una comprensión de la estructura de control interno y evaluación del nivel de riesgo de control, el auditor debe seguir, como mínimo, la orientación contenida en los estándares de la AICPA.

La evaluación del riesgo de control es un concepto introducido en los estándares de 1988, y son fallas en la implementación o mantenimiento de los controles internos que permiten declaraciones erróneas en la información financiera¹²⁸.

Los controles internos son el cuarto estándar de trabajo de campo para las auditorías de desempeño: Se debe hacer una evaluación de los controles internos aplicables cuando sea necesario para satisfacer los objetivos de la auditoría. 6-13

¹²⁸ Hasaan Fazal. *What is Control risk?* 2011. Recuperado de <https://pakaccountants.com/what-is-control-risk/> el 08 de noviembre de 2019.

Los estándares de 1988, en la parte del trabajo de campo en la auditoría de desempeño, señalan que los controles internos incluyen el plan de organización, métodos y procedimientos adoptados por la administración para asegurar que se cumplan sus metas y objetivos; que los recursos se usan de acuerdo con las leyes, reglamentos y políticas; que los recursos estén protegidos contra el desperdicio, la pérdida y el mal uso; y que datos fiables se obtengan, mantengan y divulguen de manera fiel en los informes.6-14

Una evaluación de los controles internos es un complemento natural en las auditorías que tienen como objetivos una evaluación de la idoneidad del proceso (por ejemplo, procedimientos y prácticas) para llevar a cabo un programa, servicio, actividad o función en particular. Aquí, el auditor debe diseñar pasos y procedimientos para determinar si existen los controles necesarios en el proceso y si los controles existentes son adecuados para lograr los objetivos deseados. 6-14

Una evaluación de los controles internos puede ser necesaria en auditorías que tengan como objetivos determinar la causa subyacente de un desempeño insatisfactorio (por ejemplo, falta de mejora lograda por la automatización recientemente instalada destinada a aumentar la productividad). Aquí, si el desempeño insatisfactorio pudiera deberse a debilidades en los controles internos, el auditor debe diseñar pasos y procedimientos para evaluar la adecuación de esos controles específicos que sí son débiles podrían causar el desempeño insatisfactorio. 6-14 y 6-15.

En relación con la auditoría de los controles internos señalan estos estándares que la auditoría interna es una parte importante del control interno, y los auditores (se

refieren a los auditores externos) deben considerar ésta al realizar la auditoría. Cuando se requiere una evaluación de los controles internos, los auditores externos deben considerar en qué medida se puede confiar en el trabajo de los auditores internos para ayudar a proporcionar una garantía razonable de que el control interno funciona correctamente y evitar la duplicación de esfuerzos ".6-15

Las GAGAS de 1988¹²⁹, al igual que las de 1981¹³⁰, traen la definición de Auditores internos¹³¹:

“Una organización de auditoría del gobierno federal, estatal o local, o una organización de auditoría dentro de otras entidades gubernamentales, como un colegio, universidad u hospital del gobierno, pueden estar sujetas a la dirección administrativa de personas involucradas en el proceso de gestión del gobierno. Para ayudar a lograr la independencia organizativa, la organización de auditoría debe informar los resultados de sus auditorías y ser responsable ante el jefe o subdirector de la entidad gubernamental y debe estar ubicada organizacionalmente fuera del personal o la función de gestión de línea de la unidad bajo auditoría”.

Las GAGAS de 1981¹³², en relación con la independencia de los auditores internos, adicionalmente señalaban:

El objetivo principal de un personal de auditoría interna es servir a la entidad. Por lo tanto, los auditores internos no pueden ser considerados independientes de la entidad por terceros mientras auditan dentro de su organización.

¹²⁹ 3-8 gagas 1988

¹³⁰ Página 19 1981

¹³¹ Las gagas de 1972 no se refieren a los auditores internos o externos.

¹³² Página 20 gagas 1981

Una excepción podrían ser los nuevos inspectores generales del Gobierno Federal. Los inspectores generales, legalmente, tienen ciertas responsabilidades de informar al Congreso, incluido el informe de los resultados de las auditorías internas. Esto elimina algunos de los impedimentos organizacionales. Un ejemplo paralelo sería un auditor local que, aunque es un empleado del gobierno local, informa tanto a la junta legislativa o al consejo como al principal funcionario local.

El Inspector general realiza auditorías internas, Gagas 1981¹³³, pero no solo es responsable con el director de la entidad a la cual está asignado, sino que es responsable con el Congreso de los Estados Unidos, al cual le rinde reportes sobre su gestión y le envía copia de los informes de auditoría realizados a las agencias donde está asignado¹³⁴.

En cuanto a los Auditores externos las gagas de 1988¹³⁵, y de 1981¹³⁶, los definían así:

Son auditores gubernamentales empleados por organizaciones de auditoría cuyos jefes son elegidos, y auditores legislativos que auditan entidades ejecutivas. Se pueden considerar libres de impedimentos organizacionales al auditar fuera de la entidad gubernamental a la que están asignados.

Se puede suponer que los auditores gubernamentales son independientes de la entidad auditada, suponiendo que no existan impedimentos personales o externos, si la entidad es: a. De un nivel de gobierno distinto al que están asignados (federal, estatal o

133 Página 20 gagas 1981

134 Sección 5 del Inspector General Act.

135 3-9 y 3-10 gagas 1988

136 Página 20 gagas 1981

local). b. De una rama diferente de gobierno en el nivel de gobierno al que están asignados (legislativo, ejecutivo o judicial).

También se puede presumir que los auditores gubernamentales son independientes, suponiendo que no existan impedimentos personales o externos, si el jefe de la organización de auditoría es: a. Elegido por los ciudadanos de su jurisdicción. b. Elegido o designado por un cuerpo legislativo del nivel de gobierno al que están asignados e informan los resultados de sus auditorías y son responsables ante el cuerpo legislativo. c. Nombrado por el director ejecutivo, pero es confirmado, informa los resultados de sus auditorías y es responsable ante un cuerpo legislativo del nivel de gobierno al que está asignado.

2.8.3 Gagas revisión 1994.

Contexto: Estos estándares reemplazan los de 1988, y como en los anteriores, se incorporan en ellos los estándares de la AICPA¹³⁷. En 1990, se expidió la *Chief Financial Officers Act*, que impuso obligaciones a la administración de las agencias federales respecto a la implementación y mantenimiento de los controles internos; además, dicha Ley exige a la administración responsabilidad por la efectividad de los controles internos. Por su parte, en 1992, se publicó el Marco Integrado de Referencia de Control Interno conocido como COSO.

¹³⁷ *Raghunandan, K.* The 1994 revisions to 'Government Auditing Standards.' 1995. A pesar de que la GAO quería en esta oportunidad hacer más exigentes las pruebas sobre controles internos y cumplimiento de leyes y reglamentos, finalmente no fue de recibo esa pretensión. Pero los auditores deben tener en cuenta que la GAO desea que los controles internos reciban cobertura en la auditoría en la medida en que lo requieran los estándares de la AICPA (GAAS). Recuperado de <http://archives.cpajournal.com/old/16641856.htm> el 26 de nov de 2019.

En esta versión de las gagas a diferencia de las anteriores, se enfatiza enormemente en el tema del control interno, y a pesar de que en su texto final no quedaron como estándares, las nuevas normas centran el juicio de los auditores en dos áreas: el ambiente de control y los controles para proteger los activos¹³⁸, así como en control sobre el cumplimiento con las leyes y regulaciones y la evaluación del riesgo de control, no como estándares sino como orientaciones o guías¹³⁹.

La revisión de 1994 analiza cuestiones relacionadas con el riesgo de control y su evaluación con mayor detalle. Reconoce que los auditores no necesitan evaluar el control por debajo del máximo, pero continúa recordando a los auditores el trabajo a realizar en aquellos casos en los que el riesgo de control se evalúa por debajo del máximo para mejorar la eficacia y la eficiencia. También recuerda a los auditores que puede ser necesario reconsiderar la evaluación original del riesgo de control cuando las pruebas sustantivas detectan declaraciones erróneas. La revisión también recuerda a los auditores que los juicios relacionados con el entorno de control pueden influir en las evaluaciones sobre procedimientos de control específicos y viceversa¹⁴⁰.

Los principales aspectos de estos estándares son:

- Los controles internos en las auditorías financieras se denominan controles internos y en la auditoría de desempeño se denominan controles administrativos, y son tratados y presentados en forma separada.

¹³⁸ The New Yellow Book: Focus on Internal Controls. McNamee, Patrick. 1993 <https://www.questia.com/library/journal/1G1-14240311/the-new-yellow-book-focus-on-internal-controls> , recuperado el 10 de marzo de 2020.

¹³⁹ Government Auditing Standards 1994 Revision. <https://www.gao.gov/assets/80/76274.pdf> página 38.

¹⁴⁰ Raghunandan, K.. The 1994 revisions to 'Government Auditing Standards.' 1995. recuperado el 10 de marzo de 2020 <http://archives.cpajournal.com/old/16641856.htm>

- En los estándares de 1988 se utiliza, indistintamente el término controles internos.
- Trae estándares adicionales en la auditoría financiera relacionados con reportes al comité de auditoría de la entidad auditada sobre deficiencias en controles internos.
- Condiciones reportables.

Las auditorías siguen denominándose financieras y de desempeño, y están conformadas por los mismos elementos que las de 1988¹⁴¹.

Como en las gagas de 1988, las auditorías financieras son de estados financieros y auditorías financieras relacionadas. Estas últimas, deben determinar si (1) la información financiera se presenta de acuerdo con los criterios establecidos, (2) la entidad se ha adherido a los requisitos específicos de cumplimiento financiero, y en relación con los controles internos si (3) la estructura de controles internos de la entidad sobre la información financiera y / o la protección de los activos están adecuadamente diseñados e implementados para alcanzar los objetivos de control¹⁴².

Las auditorías financieras relacionadas pueden, por ejemplo, incluir auditorías de los siguientes elementos:

b. Controles internos sobre el cumplimiento de las leyes y reglamentos, como los que rigen la (1) licitación, (2) la contabilidad y (3) la presentación de informes sobre

¹⁴¹ Ibidem.

¹⁴² *Government Auditing Standards*. 1994. Página 13. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/80/76274.pdf> el 09 de marzo de 2020.

subvenciones y contratos (incluidas las propuestas, los montos facturados, los montos adeudados en los reclamos de terminación, etc.)

c. Controles internos sobre la información financiera y / o la protección de activos, incluidos los controles que utilizan sistemas informáticos.

d. Cumplimiento de leyes y reglamentos y denuncias de fraude¹⁴³.

Cada uno de los tipos de auditorías tiene dos partes sucesivas, la de trabajo de campo y la de reporte.

El ambiente de control, los controles de salvaguarda o de protección de activos, las evaluaciones de riesgos de control y los controles de cumplimiento de leyes y reglamentos son aspectos de los controles internos, como se les denomina en las gagas de 1994, o los elementos que conforman los controles internos, que en el trabajo de campo de las auditorías financieras son importantes para los juicios que los auditores hacen sobre el riesgo de auditoría y sobre la evidencia necesaria para respaldar su opinión sobre los estados financieros¹⁴⁴.

Las gagas de 1994, en relación con la auditoría financiera, en lo que tiene que ver con controles internos, trae dos estándares adicionales, el de información adicional para las auditorías de los estados financieros que consiste en que los auditores deben comunicar cierta información relacionada con la realización y el reporte de la auditoría al comité de auditoría o a las personas con quienes han contratado la auditoría¹⁴⁵. El comité de auditoría es un concepto incluido en las gagas de 1994, que en 1987 había

¹⁴³ Government Auditing Standards. 1994. Página 13. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/80/76274.pdf> el 22 de noviembre de 2019.

¹⁴⁴ Raghunandan, K. The 1994 revisions to 'Government Auditing Standards.' 1995. Recuperado de <http://archives.cpajournal.com/old/16641856.htm> el 26 de nov de 2019.

¹⁴⁵ Ibidem.

sido parte de las recomendaciones del informe de la Comisión *Treadway*. Ver nota 177 del capítulo 3° “control interno coso”.

El otro estándar adicional de información para las auditorías de los estados financieros que tiene que ver con controles internos consiste en que el informe sobre los estados financieros debe (i) describir el alcance de las pruebas de cumplimiento de las leyes y reglamentos y controles internos practicadas por los auditores y presentar los resultados de esas pruebas o (ii) referirse a informes separados que contienen esa información.

En los estándares de 1994, los auditores deben informar sobre las Deficiencias en los controles internos en el reporte de auditoría financiera que se consideren "condiciones reportables" tal como estas se definen en las normas de AICPA.

Estos estándares incluyen como controles administrativos, vinculados con la auditoría de desempeño, los de las Operaciones del programa, los de Validez y confiabilidad de los datos, los de Cumplimiento de las leyes y reglamentos, y los de Protección de recursos.

2.8.4 Gagas revisión 2003.

En 2003, los estándares de auditoría de gobierno generalmente aceptados fueron revisados otra vez, aunque “...La edición de junio de 2003, considerada una revisión de la edición publicada en junio de 1994, es, sin embargo, muy diferente. Además de las auditorías, la edición de 2003 incluye orientación para trabajos que no son auditorías (*attestation engagements*). Por lo anterior, el título, Normas de auditoría

del gobierno, es algo engañoso, porque la guía se extiende a los trabajos que no son auditorías¹⁴⁶.

Un compromiso de certificación (*attestation engagements*) es aquel en el que un profesional está comprometido a emitir una comunicación escrita que expresa una conclusión sobre la confiabilidad de una afirmación escrita que es responsabilidad de otra parte.

Una de las normas generales de certificación establece que el profesional debe realizar un trabajo solo si tiene razones para creer que existen las siguientes dos condiciones:

* La afirmación es capaz de ser evaluada con respecto a criterios establecidos por un organismo reconocido o establecidos en la presentación de la afirmación de una manera suficientemente clara y completa para que un lector experto pueda comprenderlos.

* La afirmación es capaz (permite) de una estimación o medición razonablemente consistente utilizando tales criterios.

Existe un nivel de jerarquía de aseguramiento en los informes de certificación que va desde los procedimientos acordados (presentación de hallazgos) hasta las revisiones (aseguramiento negativo) y el examen (opinión positiva)¹⁴⁷.

Desde mayo de 1993, la Junta de Normas de Auditoría de AICPA había emitido, en respuesta a la creciente necesidad de garantías efectivas y significativas sobre la

¹⁴⁶ "Government Auditing Standards ." *Encyclopedia of Business and Finance*, 2nd ed.. . Recuperado Octubre 18, 2019 de Encyclopedia.com: <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/government-auditing-standards>.

¹⁴⁷ Joseph Takacs, CPA, Joseph Takacs, Informe sobre la estructura de control interno sobre los informes financieros. 1993. <http://archives.cpajournal.com/old/14469535.htm> recuperado el 20 de febrero de 2020.

efectividad de la estructura de control interno sobre los informes financieros la Declaración sobre las Normas para los compromisos de certificación (SSAE No. 2, por sus siglas en inglés), acerca de la estructura de control interno de una entidad sobre la información financiera ¹⁴⁸.

Los compromisos de certificación se incluyeron en las gagas revisadas en el 2003.

En la edición de 2003, aunque se incluyen trabajos distintos a auditorías, se requiere la misma declaración en los informes de todos los trabajos, que es "que el trabajo se realizó de acuerdo con GAGAS"¹⁴⁹.

En esta revisión de las Gagas, para la auditoría financiera, también incorporan algunos estándares producidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés), tales como estándares sobre trabajo de campo y de presentación de informes¹⁵⁰.

Esta revisión realiza cambios en los estándares en las siguientes 3 áreas¹⁵¹:

- redefiniendo los tipos de auditorías y servicios cubiertos por los estándares, incluida una expansión de la definición de auditoría de desempeño para incorporar análisis prospectivos y otros estudios y agregar la certificación como un tipo separado de auditoría,

¹⁴⁸ Dzeng, Simon C. 1994. Attestation engagements on compliance. Recuperado de <http://archives.cpajournal.com/old/15328453.htm> el 10 de marzo de 2020

¹⁴⁹ Ibidem.

¹⁵⁰ Government Auditing Standards 2003 Revision, página 9 recuperado de <https://www.gao.gov/assets/80/76730.pdf> el 02 de noviembre de 2019.

¹⁵¹ Ibidem, página 8.

- Proporcionando consistencia en el trabajo de campo y requisitos de los informes entre todos los tipos de auditorías definidos bajo los estándares, y
- Fortaleciendo los estándares y aclarando el lenguaje en áreas que, por sí mismas, no justifican una enmienda separada a los estándares.

En relación con el control interno, la revisión de las GAGAS de 2003, señala:

La GAO cree firmemente que la información del auditor sobre el control interno es un componente crítico de la supervisión de la efectividad de los sistemas de gestión de riesgos y responsabilidad de una organización. Los auditores pueden servir mejor a sus clientes y a otros usuarios de los estados financieros y proteger mejor el interés público¹⁵² al tener un papel más importante al brindar garantías sobre la efectividad del control interno para disuadir la información financiera fraudulenta, proteger los activos y proporcionar una alerta temprana de problemas emergentes. Creemos que el informe del auditor sobre el control interno es apropiado y necesario para las empresas que cotizan en bolsa y las principales entidades públicas¹⁵³.

Respecto al informe sobre control interno, la GAO brinda opiniones sobre el control interno a todos sus principales clientes de auditoría federal, incluidos los estados financieros consolidados del gobierno de los EE.UU.¹⁵⁴.

Para las auditorías de los estados financieros en los que los auditores emiten una opinión o descargo de responsabilidad, los auditores deben informar el alcance de

¹⁵² El interés público se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas y entidades a las que sirven los auditores. Ibidem. Página 13.

¹⁵³ Ibidem. Páginas 2 y 3.

¹⁵⁴ Ibidem. Página 3.

sus pruebas de control interno sobre la información financiera y del cumplimiento de las leyes, regulaciones y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, incluyendo sí las pruebas realizadas proporcionan suficiente evidencia para respaldar una opinión sobre la efectividad del control interno sobre los reportes financieros y sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos, y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención.

Para todas las auditorías financieras, los auditores deben informar las deficiencias significativas en el control interno que se consideran condiciones reportables según lo definido en los estándares de AICPA¹⁵⁵. Los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden ser condiciones reportables:

- a. ausencia de apropiada segregación de deberes consistentes con apropiados objetivos de control;
- b. ausencia de apropiadas revisiones y aprobaciones de transacciones, asientos contables o sistemas de salidas;
- c. disposiciones inadecuadas para la salvaguardia de los activos;
- d. evidencia de falta de protección de los activos contra pérdida, daño o apropiación indebida;
- e. evidencia de que un sistema no puede proporcionar resultados completos y precisos consistentes con los objetivos de control de la entidad auditada debido a la aplicación incorrecta de las actividades de control;

¹⁵⁵ Las normas de AICPA definen las condiciones reportables como deficiencias significativas en el diseño u operación del control interno que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir e informar datos financieros consistentes con las afirmaciones de la administración en los estados financieros. Page 82 Government Auditing Standards Revisión 2003. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/80/76730.pdf> el 05 de marzo de 2020.

- f. evidencia de anulación intencional del control interno por parte de quienes tienen autoridad en detrimento de los objetivos generales del sistema;
- g. evidencia de falta de realización de tareas que son una parte importante del control interno, tales como conciliaciones no preparadas o no preparadas a tiempo;
- h. debilidad en el ambiente de control en una entidad, como la ausencia de una actitud positiva y de apoyo suficiente hacia el control interno por parte de la administración dentro de la organización;
- i. deficiencias en el diseño u operación del control interno que podrían resultar en violaciones de leyes, regulaciones, disposiciones de contratos o acuerdos de subvención; fraude; o abuso que tenga un efecto directo y material en los estados financieros o los objetivos de auditoría; y
- j. fallas de seguimiento y corrección de deficiencias previamente identificadas en el control interno.

2.8.5 Gagas revisión 2007.

En 2007 las gagas se revisaron otra vez. Está revisión tiene el mismo título que los estándares de 2003, esto es *Government Auditing Standards*. La citada revisión contiene los siguientes cambios fundamentales respecto de la revisión de 2003 que refuerzan los principios de transparencia y rendición de cuentas y proporcionan el marco para auditorías gubernamentales de alta calidad que agregan valor¹⁵⁶.

Se actualizaron los estándares de auditoría financiera basados en desarrollos recientes en auditoría financiera y control interno, mayor transparencia en torno a las

¹⁵⁶ Revisión de Normas de Auditoría del Gobierno Publicadas – Julio de 2007
<https://www.dau.edu/cop/pricing/DAU%20Sponsored%20Documents/yellowbook.pdf>

reexpresiones, y asuntos (problemas) significativos, incertidumbres u otros eventos inusuales que podrían tener un impacto significativo en la condición financiera u operaciones de una entidad o programa gubernamental¹⁵⁷.

En el contexto de las auditorías de desempeño, el término "control interno" en este documento es sinónimo del término control administrativo y cubre todos los aspectos de las operaciones de una entidad (programática, financiera y de cumplimiento).¹⁵⁸

Los estándares de AICPA en trabajo de campo de la auditoría financiera y control interno continúan incorporándose en las GAGAS.

b. El auditor debe obtener una comprensión suficiente de la entidad y su entorno, incluido su control interno, para evaluar el riesgo de incorrección material de los estados financieros debido a error o fraude, y para diseñar la naturaleza, el momento y el alcance de procedimientos adicionales de auditoría¹⁵⁹.

Los auditores deben comunicar la siguiente información adicional bajo GAGAS:

a. La naturaleza del trabajo planificado y el nivel de garantía que se proporcionará en relación con el control interno sobre la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención¹⁶⁰.

“1.22. La presentación de informes sobre auditorías financieras realizadas de conformidad con GAGAS también incluye informes sobre control interno, cumplimiento de leyes y reglamentos, y disposiciones de contratos y subvenciones”¹⁶¹.

¹⁵⁷ Ibidem.

¹⁵⁸ <https://www.gao.gov/new.items/d07731g.pdf> página 18.

¹⁵⁹ Ibidem. Página 65.

¹⁶⁰ Ibidem. Página 67.

¹⁶¹ Ibidem. Página 13.

En la auditoría de desempeño “1.30 Los objetivos de la auditoría de control interno se relacionan con una evaluación del componente del sistema de control interno de una organización que está diseñado para proporcionar una garantía razonable de lograr operaciones efectivas y eficientes, informes financieros y de desempeño confiables, o el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Los objetivos de control interno también pueden ser relevantes al determinar la causa del desempeño insatisfactorio del programa. El control interno comprende los planes, políticas, métodos y procedimientos utilizados para cumplir con la misión, las metas y los objetivos de la organización. El control interno incluye los procesos y procedimientos para planificar, organizar, dirigir y controlar las operaciones del programa, y el sistema de gestión para medir, informar y monitorear el desempeño del programa. Los ejemplos de objetivos de auditoría relacionados con el control interno incluyen una evaluación de la medida en que el control interno proporciona una seguridad razonable sobre si:

- a. la misión, metas y objetivos organizacionales se logran de manera efectiva y eficiente;

- b. los recursos se utilizan de conformidad con las leyes, reglamentos u otros requisitos;

- c. los recursos, incluida la información confidencial a la que se accede o se almacena fuera del perímetro físico de la organización, están protegidos contra adquisiciones, usos o disposiciones no autorizadas;

- d. la información de gestión, como las medidas de desempeño y los informes públicos son completos, precisos y consistentes para respaldar el desempeño y la toma de decisiones;

- e. se logra la integridad de la información de los sistemas computarizados; y
- f. los planes de contingencia para los sistemas de información proporcionan un respaldo esencial para evitar la interrupción injustificada de las actividades y funciones que los sistemas soportan”¹⁶².

2.8.6 GAGAS revisión 2011.

De nuevo en 2011 las GAGAS fueron revisadas. El cambio más importante en las gagas de 2011 es que se establece un marco conceptual para lo relacionado con asuntos de independencia del Auditor. Sin embargo, hay aspectos relacionados con servicios diferentes a los de auditoría que están contemplados independientemente del marco conceptual.

2.8.6.1 Prohibiciones dentro de determinados servicios diferentes a los de auditoría.

Si bien las normas propuestas proporcionan un marco conceptual para los asuntos de independencia, todavía existen ciertas prohibiciones específicas. Estas prohibiciones involucran áreas que han sido problemáticas en el pasado y particularmente en el entorno del sector público. Es importante tener en cuenta que no todo servicio que no sea de auditoría está prohibido, solo ciertos servicios. Dentro de cada una de las siguientes categorías de servicios diferentes a los de auditoría, hay servicios específicos que están expresamente prohibidos:

- Servicios de auditoría interna.

¹⁶² Ibidem. Página 20.

- Establecer políticas de auditoría interna o dirección estratégica del auditado.
- Seleccionar o implementar recomendaciones de auditoría interna.
- Diseñar, implementar o mantener el control interno.
- Control interno, monitoreo y evaluaciones
- Proporcionar procedimientos de monitoreo continuo.

Para establecer que la independencia del auditor no está afectada, se evalúan las posibles amenazas y si se determina que hay una amenaza importante o significativa, se aplican las salvaguardias, se evalúa si la salvaguardia fue efectiva para eliminar o reducir la amenaza a un aceptable nivel, si la respuesta es no, la independencia está afectada negativamente y no se puede continuar con el trabajo de auditoría, si la respuesta es afirmativa, se documenta la naturaleza de la amenaza y las salvaguardias aplicadas, y se puede proceder a realizar el trabajo de auditoría¹⁶³.

Esta evaluación de amenazas y la aplicación de salvaguardas requieren de juicio profesional. Si el auditor concluye que no existen salvaguardas suficientes para reducir una amenaza a un nivel aceptable, entonces la amenaza resultaría en un impedimento para la independencia, y el auditor no debe continuar con el trabajo. Se requiere que el auditor documente cualquier problema de independencia que requiera una discusión o análisis significativo¹⁶⁴.

¹⁶³

<https://www.texascountyauditors.org/upload/page/0087/docs/2014%20Conference%20Follow%20Yellow%20Book%20Road.pdf>

¹⁶⁴ <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2010/dec/20102944.html>

2.8.7 Gagas revisión 2018.

Esta revisión clasifica las auditorías financieras, los compromisos de certificación, las revisiones de los estados financieros y las auditorías de desempeño, según lo definido por sus objetivos, como los tipos de auditorías y trabajos que están cubiertos por GAGAS 2018¹⁶⁵. Como vemos, lo diferente en la estructura de esta versión es que se incluyen en la misma, normas o estándares sobre los requisitos y guías para la revisión de los estados financieros de acuerdo con GAGAS¹⁶⁶.

Las enmiendas claves de las Gagas 2018 o Libro Amarillo, como se conocen comúnmente esos estándares de auditoría sobre las entidades de gobierno, incluyen:

- Un nuevo formato que establece la diferencia entre los requisitos y las guías de aplicación;
- Requisitos de independencia (amenazada) *actualizados* para los auditores que preparan los estados financieros de una entidad auditada;
- Requisitos actualizados de revisión por pares para las organizaciones de auditoría;
- Nueva guía para abordar el despilfarro y el abuso, tal como se define en las Gagas; y
- Guía de control interno actualizada para auditorías de desempeño¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Government Auditing standards 2018 revision. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>

¹⁶⁶ The 2018 Yellow Book: What You Need to Know. 2018 <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/governmentauditquality/resources/downloadable/documents/newyellowbookgagcwebevent2.pdf>

¹⁶⁷ GAO Publishes 2018 Revision to the Yellow Book <http://news.cchgroup.com/2018/07/17/gao-revises-yellow-book-for-2018/accounting-audit/a-a-hot-topics/>

En el tema de controles internos como vemos, solo se toca lo de las guías para realizar el control interno en las auditorías de desempeño.

Los estándares de auditoría financiera expedidos por la AICPA, han sido incorporados a las Gagas o Yellow Book desde 1972.

Desde la primera versión de las Gagas, 1972, se ha definido el control interno en los términos muy similares.

En la de 1972 se contempla.

“El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para salvaguardar activos, verificar la precisión y confiabilidad de la contabilidad de datos, promover la eficiencia operativa y alentar el cumplimiento de las políticas administrativas prescritas. El término abarca las políticas, procedimientos y prácticas establecidas o alentado por la administración, así como por el plan de la organización y otras medidas destinadas a llevarlas a cabo”.

En la de 1981, el control interno se divide en contable y administrativo, el primero para la auditoría financiera y el segundo para la de economía y eficiencia, y de resultados del programa. En dicha versión se define cada uno así:

"El control administrativo incluye, pero no se limita al plan de organización y los procedimientos y registros que se ocupan de los procesos de decisión que conducen a la autorización de transacciones por la administración. Tal autorización es una función de la administración directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones”.

“El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con la salvaguardia de los activos y la fiabilidad de los registros financieros y, en consecuencia, está diseñado para proporcionar seguridad razonable de que: “a. Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorización general o específica de la administración.”

b. Las transacciones se registran según sea necesario (1) para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y (2) para mantener la responsabilidad por los activos.”

c. El acceso a los activos solo se permite de acuerdo con la autorización de la administración.

“d. La responsabilidad registrada por los activos se compara con los activos existentes a intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia”.

En la revisión de 1988, sobre el control interno se señalaba:

“Establecer y mantener una estructura de control interno es una importante responsabilidad de la administración. Los buenos controles internos son esenciales para lograr el manejo adecuado de los negocios del gobierno con total responsabilidad por los recursos disponibles. También facilitan el logro de objetivos de la administración al servir como controles y equilibrios contra acciones no deseadas. La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable que se alcanzarán los objetivos específicos de la entidad”.

En esa revisión, el control interno se definía así:

“Los controles internos incluyen el plan de organización y métodos y procedimientos adoptados por la administración para asegurar que se cumplan sus metas y objetivos; que los recursos se usen de acuerdo con las leyes, reglamentos y políticas; que los recursos están salvaguardados contra desperdicio, pérdida y mal uso; y que datos confiables sean obtenidos, mantenidos y divulgados de manera fiel en los informes”.

En la revisión de 1994, el control interno para la auditoría financiera y el control administrativo para la auditoría de desempeño, se definía así:

Los controles internos sobre la salvaguarda de los activos. (controles de salvaguardia) constituyen un proceso efectuado por el órgano de gobierno de la entidad, la administración y otro personal, diseñado para proporcionar seguridad razonable con respecto a la prevención o detección oportuna de adquisición, uso o disposición no autorizada de activos de la entidad que podrían tener un efecto material en las declaraciones financieras.

Los controles administrativos, en el sentido más amplio, incluyen el plan de organización, métodos y procedimientos adoptados por la administración para garantizar que se cumplan sus objetivos. Los controles administrativos incluyen los procesos para planificar, organizar, dirigir y controlar las operaciones del programa. Ellos incluyen los sistemas para medir, informar y monitorear el desempeño del programa.

En todas las versiones de las Gagas se ha destacado la importancia de la auditoría interna o revisión interna, como se indicó en la versión de 1972, para la evaluación de la efectividad del control interno.

En la revisión de 1972 ese aspecto se toca en la página 34; en la de 1981 en la página 39; en la de 1988 en la página 15 del Capítulo 6; en la de 1994 en la página 80; en la del 2003 en la página 135; en la de 2007 en la página 134; en la del 2011 en la página 136 y en la del 2018 en la página 178.

En términos generales, en las GAGAS, en todas sus versiones, la evaluación del control interno se contempla para el trabajo de campo de la auditoría financiera, para el reporte de auditoría financiera, para el trabajo de campo de la auditoría de desempeño y para el reporte de la auditoría de desempeño. En las versiones de 1972 y 1981, se contemplaba una sola auditoria, la que se hacía sobre las entidades del gobierno, y tenía tres elementos, que se denominaban financiera y de cumplimiento, de economía y eficiencia, y de resultados del programa, los dos últimos, economía y eficiencia, y de resultados del programa, en la versión de 1988 hacen parte de la auditoria de desempeño. A partir de la versión de 1988, se empezó a hablar de tipos de auditoría sobre el gobierno y las divide en auditorías financieras y auditorias de desempeño. Desde la versión 2003, se incluyen estándares para los trabajos o compromisos de certificación.

Confiar en el trabajo de otros, es otro de los aspectos que las gagas destacan en sus diferentes versiones con el propósito de no duplicar esfuerzos en el logro de los objetivos de la auditoría de desempeño y en el examen del control interno. En la de

1972, en la página 34; en la de 1981, página 5; en la de 1988, página 14 del capítulo 3; en la de 1994, páginas 63 y 68; en la de 2003, página 127 y 143; en la de 2007, página 134 y 142; en la de 2011, páginas 136 y 144; en la de 2018, páginas 177 y 178.

La comprensión de la estructura sistema de control interno de la entidad auditada por parte del auditor es necesario para planear la auditoria y determinar la naturaleza, el momento y el alcance de las pruebas a realizar. Así lo consagran las versiones de las GAGAS de 1988 y 1994, 2003, 2018. Las dos versiones anteriores, no aludían expresamente a esa comprensión.

La comprensión del control interno significativo para los objetivos de la auditoría es contemplada en las versiones de las GAGAS de 2003, 2007, 2011, 2018.

La de 1972 en las páginas 33 y 34; la de 1981, páginas 38 y 39, en la de 1988, en Capítulo 4, página 7, Capítulo 5, página 6

En la versión del 2014 de los estándares del sistema de control interno para agencias federales o *Green Book*, expedidas por la GAO, en relación con el componente Monitoreo, se señala que los administradores realizan para evaluar el diseño y la efectividad de los controles internos, evaluaciones separadas, como la auditoría interna. Estas auditorías y otras evaluaciones pueden ser obligatorias por ley y son realizadas por auditores internos, auditores externos, los inspectores generales y otros revisores externos. Las evaluaciones separadas proporcionan una mayor

objetividad cuando son realizadas por revisores que no tienen la responsabilidad de las actividades que se evalúan¹⁶⁸.

La sección 3521, del Título 31 del *United States Code*, contempla en la subsección (e), que los estados financieros preparados por las agencias deben ser auditados conforme a los estándares de auditoría del gobierno generalmente aceptadas (GAGAS), expedidos por la GAO.

La auditoría la puede practicar la OIG o un auditor externo que determine la OIG; en caso de que en la entidad no haya OIG, el director de la agencia determina qué auditor externo realiza la auditoría. La subsección (f) contempla la presentación de un informe de auditoría preparado de acuerdo a las GAGAS, al director de la agencia auditada y al contralor de la oficina federal de administración financiera de la OMB. La subsección (g) señala que el Contralor General de los Estados Unidos, puede revisar cualquier auditoría sobre estados financieros realizada por la OIG o por auditor externo, y debe reportar al Congreso, al Director de la OMB y al director de la agencia que preparó los estados financieros sobre los resultados de la revisión y hacer las recomendaciones que considere apropiadas.

El contralor general también puede realizar las auditorías a los estados financieros de las agencias, en lugar de las realizadas por la OIG o por el auditor externo, cuando así lo considere, o a solicitud de cualquier comité del Congreso, previo acuerdo con la OIG.

¹⁶⁸ Standards for Internal Control in the Federal Government, 2014. Página 66, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf> , el 18 de octubre de 2018.

Los estándares de auditorías del Gobierno emitidas por la GAO en 2018 establecen que en las auditorías financieras, se evalúan la efectividad de los controles internos sobre los reportes financieros.

Al respecto, los mencionados estándares señalan¹⁶⁹:

Los informes sobre las auditorías de los estados financieros realizadas de conformidad con GAGAS, también incluyen informes sobre el control interno sobre los informes financieros, independientemente de si identifican deficiencias de control interno.

Al proporcionar una opinión o una abstención sobre los estados financieros, los auditores deben informar como hallazgos cualquier deficiencia significativa o debilidad material en el control interno sobre la información financiera que los auditores identifiquen en función del trabajo realizado.

Los auditores deben incluir en su informe sobre control interno la información relevante sobre fraude cuando los auditores, con base en evidencia suficiente y apropiada, identifiquen o sospechen un fraude que sea material, ya sea cuantitativa o cualitativamente, para los estados financieros u otros datos financieros significativos para los objetivos de la auditoría.

Los auditores deben incluir en el mismo informe o en uno o varios informes una descripción del alcance de las pruebas del control interno de los auditores sobre la información financiera. Los auditores también deben indicar en el (los) informe (s) si las pruebas que realizaron proporcionaron evidencia suficiente y apropiada para respaldar las opiniones sobre la efectividad del control interno.

¹⁶⁹ *Government Auditing Standards 2018 Revision*, Páginas 119 y 120. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf> el 4 de octubre de 2019.

Los auditores deben comunicarse por escrito con los funcionarios de la entidad auditada cuando el auditor ha obtenido evidencia de casos de fraude identificados o sospechosos que tienen un efecto en los estados financieros u otros datos financieros significativos para los objetivos de auditoría que son menos importantes pero que requieren la atención de los encargados del gobierno corporativo.

El requisito de GAGAS de informar acerca del control interno sobre la información financiera se basa en los requisitos de AICPA para comunicar por escrito a los encargados del gobierno corporativo deficiencias significativas y debilidades materiales en el control interno sobre la información financiera identificados durante una auditoría. El objetivo del requisito de informes de control interno de GAGAS para las auditorías financieras es aumentar la disponibilidad de información sobre deficiencias significativas y debilidades materiales para los usuarios de los estados financieros distintos de los encargados del gobierno corporativo.

Los estándares de auditoría para el gobierno de la GAO¹⁷⁰, igualmente establecen que en la auditoría de desempeño se debe evaluar y documentar la evaluación del diseño, implementación y / o efectividad operativa de dicho control interno, si se determina que el control interno es significativo para abordar los objetivos de la auditoría.

¹⁷⁰ Ibidem. Página 168.

Capítulo 3. COSO - The Committee of Sponsoring Organizations.

A continuación, presentaremos algunos hechos relacionados con la creación de *The Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), y la “Comisión Treadway”, que a lo largo de los últimos 35 años han tenido gran participación en la elaboración de mecanismos de control interno para el sector privado, para las empresas que cotizan en bolsa, mecanismos que se han elaborado gracias a las ideas y creaciones del Congreso norteamericano, de la GAO, de la rama ejecutiva del gobierno federal, en cabeza de la OMB, y que en un proceso de retroalimentación, a veces, algunos elementos de esos mecanismos, como los principios y atributos han sido tomados por la GAO o por la OMB para incluirlos en los controles internos de las agencias federales o en las guías para la evaluación de la efectividad de los controles internos, tales como el ERM o los controles internos sobre estados financieros.

En los Estados Unidos, a lo largo del siglo pasado, se presentaron defraudaciones a los inversionistas de las compañías públicas¹⁷¹, mediante reportes financieros fraudulentos que no mostraban la realidad económica y financiera. A principios y mediados de los años 80 se presentaron los fracasos financieros de varias empresas públicas, tales como *Drysdale Government Securities*, *Washington Public Power Supply System*, *Baldwin-United Corp.*, y *E.S.M. Government Securities*.

Los debates en el Congreso sobre las causas de estos fracasos se enfocaron sobre si las mismas pudieron haber sido evitadas mediante, entre otras cosas, mejores

¹⁷¹ Una compañía pública es una compañía que ha emitido valores a través de una oferta pública inicial (OPI) y son tranzados en, al menos, una bolsa de valores o en un mercado mostrador.
<https://www.investopedia.com/terms/p/publiccompany.asp#ixzz5BefogDFO>

prácticas de auditoría. Entre los mencionados debates encontramos “El rol del auditor interno en disuadir, detectar y reportar fraudes financieros¹⁷²¹⁷³” y “El rol del auditor interno: se requiere un rol más duro para los auditores de las empresas¹⁷⁴¹⁷⁵”.

En medio de esa situación, se forma *The Committee of Sponsoring Organizations*’ (COSO), integrado por cinco organizaciones contables privadas: el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Ejecutivo Financiero (FEI), el Instituto de Auditores Internos (IIA), y la Asociación Nacional de Contadores (NAA). Entre paréntesis, siglas en inglés de esos organismos.

Dicho comité patrocinó y financió a la Comisión Nacional sobre reportes financieros fraudulentos, la cual fue establecida en junio de 1985, y que es usualmente citada por el nombre de su director, antiguo comisionado de la *Security and Exchange Commission (SEC)* James C. Treadway, Jr.

La Comisión Treadway fue creada en medio de este clima de escrutinio, sobre el rol del auditor. La misión que ella misma se impuso fue “identificar los factores

¹⁷² "The Internal Auditor's Role In Deterring, Detecting and Reporting of Financial Frauds" <https://www.sec.gov/news/speech/1988/042588ruder.pdf>

¹⁷³ "The Internal Auditor's Role In Deterring, Detecting and Reporting of Financial Frauds", Página 1. *The Treadway Commission Report, Two Years Later*. Enero 26 de 1989. Recuperado de <https://www.sec.gov/news/speech/1989/012689grundfest.pdf> el 27 de junio de 2019.

¹⁷⁴ *Tougher Role Urged for Firms' Auditors*, <https://www.washingtonpost.com/archive/business/1986/10/22/tougher-role-urged-for-firms-auditors/e5d39253-9f>

¹⁷⁵ "The Internal Auditor's Role": *Tougher Role Urged for Firms' Auditors*, Página 1. Ibidem.

causales que pueden llevar a los reportes financieros fraudulentos y pasos para reducir su incidencia”.¹⁷⁶

Entre las recomendaciones de la comisión *Treadway* para reducir la incidencia de los reportes financieros fraudulentos estuvo la efectuada a las compañías públicas, donde señaló que hay que reconocer que la prevención y la detección de reportes financieros fraudulentos debe empezar en la entidad que prepara los reportes financieros, por ello las compañías públicas son el principal foco de las recomendaciones de la comisión. Las recomendaciones para las compañías públicas se relacionaron con: (i) el tono puesto por la alta dirección; (ii) la función de contabilidad y auditoría interna; (iii) el comité de auditoría; (iv) los reportes de la dirección y del comité de auditoría; (v) la práctica de buscar segundas opiniones de contadores públicos independientes, y (vi) los reportes trimestrales.¹⁷⁷

En el informe de la Comisión *Treadway* se reconoce la existencia de varios trabajos relacionados con el tema del control interno, pero que no eran consistentes y uniformes, sino que cada uno concebía el control interno de la manera como le parecía al autor del trabajo. Debido a esto, la Comisión recomendó al *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* trabajar en la elaboración de un marco de referencia integrado de control interno, el cual ayudaría a las compañías públicas a juzgar la efectividad de

¹⁷⁶ COSO at 30 Years April 16, 2015. Page 2. <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

¹⁷⁷ *The Treadway Commission Report, Two Years Later*. Enero 26 de 1989. Recuperado de <https://www.sec.gov/news/speech/1989/012689grundfest.pdf>

sus controles internos y, de esa manera, ayudar a esas compañías a mejorar sus sistemas de control interno¹⁷⁸.

En 1992, *The Committee of Sponsoring Organizations' (COSO)*¹⁷⁹, que patrocinó la Comisión nacional sobre informes financieros fraudulentos o *Treadway Commission*, conforme a la recomendación efectuada por esa Comisión, elabora el Marco Integrado de Control Interno.

El informe de la Comisión *Treadway* fue fundamental para el desarrollo del concepto de control interno, tal y como hoy lo conocemos, pues antes, control interno era lo que cada organismo de auditoría o de contabilidad o de supervisión dijera, no había un concepto unificado, como lo hay hoy día y desde 1992, cuando el COSO publicó el Marco Integrado de Control Interno, que sirve de referencia para la implementación y evaluación del sistema de control interno de las empresas y entidades públicas.¹⁸⁰

¹⁷⁸ *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, Octubre de 1987, Página 48, recuperado de <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>

¹⁷⁹ De acuerdo a la página web de COSO, La misión del *Committee of Sponsoring Organizations' (COSO)* es liderar la producción de conocimiento a través del desarrollo de marcos integrados y orientación en gestión de riesgos empresariales, control interno y disuasión del fraude, diseñado para mejorar el desempeño de la organización y gobernabilidad y para reducir la magnitud del fraude en las organizaciones. Recuperado de <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>,

¹⁸⁰ El grupo que encabezó el desarrollo reconoció que había necesidad de un pronunciamiento base que la gente pudiera buscar como lo que constituye el control interno efectivo. Por ejemplo, la Junta de Normas de Auditoría, ASB, por sus siglas en inglés, tenía pronunciamientos que se referían al control interno; el Instituto de Auditores Internos tenía pronunciamientos sobre control interno; la Financial Executives International también, y había investigaciones académicas relacionadas con control interno. Sin embargo, no había una sola fuente a la que alguien pudiera ir como a un punto de referencia de lo que constituyera control interno efectivo. Ese fue el corazón de las recomendaciones de la comisión treadway, proponer el desarrollo de una sola fuente que alguien pudiera mirar, y una fuente amplia que estuviera basada en principios. La idea era que una vez nosotros tuviéramos esa fuente, ella ayudaría a las compañías públicas a juzgar la efectividad de sus sistemas de control interno y ojalá a hacer mejoras a sus sistemas que, entre otras cosas, llevaría a la reducción de la incidencia de reportes financieros fraudulentos. COSO at 30 Years April 16, 2015. Page 3. Recuperado de <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

Así las cosas, el marco de referencia de control interno ideado por el COSO, tiene como propósito mejorar la gobernanza de las compañías públicas, evitando los reportes financieros fraudulentos, con los cuales se engañan a los inversionistas. Dicho marco también puede aplicarse en las empresas privadas y en las entidades públicas, pero, de acuerdo a lo visto en relación con las entidades que intervienen en la vigilancia del buen uso de los recursos públicos en Estados Unidos, y las funciones que tienen esas entidades respecto al control en el uso de los recursos públicos, el referido marco no constituye el mecanismo de control fiscal interno en ese país.

El control fiscal interno en el Gobierno Federal de Estados Unidos se establece formalmente con leyes de 1950, 1982, 1990, etc.; la GAO, amparado en esas leyes, imparte directrices para que las agencias federales realicen examen previo al desembolso o depósito de recursos públicos; establece en 1983 los estándares de control interno (Green Book), y la OIG que funciona a nivel de cada agencia¹⁸¹, realiza auditorías internas en la respectiva agencia, con base en los estándares de auditoría gubernamental generalmente aceptados, publicadas por la GAO desde 1972.

De acuerdo a lo anterior, el propósito del control interno administrativo, es brindar seguridad razonable de que los objetivos de la entidad se cumplan, pero adicionalmente, al menos en las agencias federales, debe existir una organización de auditoría al interior de ellas, para auditar los estados financieros, el cumplimiento de las leyes y regulaciones, la economía y eficiencia con la que se aplican los recursos públicos, y los resultados de las operaciones y programas adelantados con esos

¹⁸¹ Los términos “agencia” y “agencia federal” son sinónimos con el término “departamentos y establecimientos”. *An Overview Of Federal Internal Audit*, GAO. 1976. Circular Federal de Administración 73-2, Página 20. recuperado de <https://www.gao.gov/assets/120/117097.pdf> el 16 de octubre de 2019.

recursos. Dentro del alcance de la auditoría interna está el examen de los controles internos administrativos, para establecer su efectividad.

Además, hoy por hoy, y desde 1982, *The Federal Manager's Financial Integrity Act*, para garantizar que en las agencias federales los controles internos administrativos, estén implementados y sean efectivos, obliga a la administración de esas agencias a declarar si los mismos cumplen completamente o no con los requerimientos previstos en dicha Ley.

Las recomendaciones de la *Treadway commission* para las compañías públicas se relacionaron con: (i) el tono puesto por la alta dirección; (ii) la función de contabilidad y auditoría interna; (iii) el comité de auditoría; (iv) los reportes de la dirección y del comité de auditoría; (v) la práctica de buscar segundas opiniones de contadores públicos independientes; y (vi) los reportes trimestrales.¹⁸² Como se señaló anteriormente, el informe de esa comisión lo toma el COSO para elaborar el marco integrado de referencia de control interno, por lo que, más adelante, vamos a ver en detalle las recomendaciones mencionadas.

¹⁸² The Treadway Commission Report, Two Years Later. Enero 26 de 1989. Recuperado de <https://www.sec.gov/news/speech/1989/012689grundfest.pdf>

Capítulo 4. The General Accounting Office Gao. The Government Accountability Office GAO.

En Estados Unidos, el órgano de control fiscal externo que vigila el buen uso de los recursos públicos federales es la *General Accounting Office (Gao)*¹⁸³, como se denominaba hasta que con la *GAO Human Capital Reform Act* de 2004¹⁸⁴, se renombra como *Government accountability Office (Gao)*¹⁸⁵; pertenece al modelo de control fiscal conocido como el modelo de *Westminster*¹⁸⁶; pero para realizar la función de control fiscal debe trabajar de manera armónica y coordinada con la Oficina de administración y Presupuesto (OMB, por sus siglas en inglés) y con la Oficina de los Inspectores Generales (OIG, por sus siglas en inglés). Los directores financieros (CFO) cumplen

¹⁸³ Alguna vez llamado “el perro guardián del Congreso” y su “brazo investigativo,” la GAO ahora provee una variedad de servicios al Congreso que se extienden más allá de sus funciones y deberes originales, incluyendo supervisión, investigación, revisión, y evaluación de los programas, operaciones y actividades del ejecutivo. GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office. Congressional research Service. Septiembre de 2008. Resumen. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 08 de agosto de 2019.

¹⁸⁴ <https://www.congress.gov/bill/108th-congress/house-bill/2751>

¹⁸⁵ Creada en 1921 como the General Accounting Office (GAO), fue renombrada como the Government Accountability Office (GAO) en 2004. El cambio de nombre obedeció en parte para aclarar las funciones de la entidad, entre las cuales la contabilidad jugaba, y aún juega, solo una pequeña parte. <https://www.britannica.com/topic/Government-Accountability-Office> , su función hoy se relaciona con la rendición de cuentas de los administradores de los recursos públicos.

¹⁸⁶ El modelo de Westminster se enfoca fundamentalmente en dar una opinión de auditoría sobre la cuenta anual de órganos públicos individuales, más ampliamente si los estados financieros del órgano auditado reflejan fielmente los hechos económicos en el periodo bajo revisión. La opinión del auditor debe proveer un alto nivel de seguridad sobre qué recursos financieros estaban disponibles para el ente auditado y en qué fueron gastados esos recursos. El enfoque sobre el manejo financiero lleva relativamente fácil a la auditoría de gestión, la cual considera la economía, la eficiencia y la efectividad con que fueron usados esos recursos. Aguirre, Iván, La independencia de los Órganos Superiores de Control Fiscal, presupuesto para una efectiva vigilancia del buen uso de los recursos públicos, (2020) Editorial Ibañez, página 38.

igualmente una importante labor en el control del gasto en los departamentos y establecimientos del gobierno federal.

Mediante la Ley de Presupuesto y Contabilidad de 1921 (*Budget and Accounting Act*, 1921) el Congreso Norteamericano crea la Oficina General de Contabilidad¹⁸⁷ (General Accounting Office), como órgano del Gobierno^{188 189}, independiente de los departamentos de la rama ejecutiva, bajo la dirección y control del Contralor General, para que vigilara la forma en que el Gobierno ejecuta el gasto del presupuesto¹⁹⁰.

The Budget and Accounting Act, 1921 se expidió con el propósito de desarrollar un nuevo proceso presupuestario que involucraba la colaboración entre el Legislativo y el Ejecutivo. Esa Ley le dio al presidente importantes responsabilidades y autoridad sobre el proceso de formulación del presupuesto federal. Para ayudar en este esfuerzo, dicha Ley también creó la oficina del presupuesto, y como contrapeso a estas mejoras del poder ejecutivo en el proceso presupuestario, el Congreso estableció la Oficina de Contabilidad General en el poder legislativo¹⁹¹.

¹⁸⁷ La GAO fue establecida en 1921 como un auditor independiente de las agencias y actividades del gobierno por el *Budget and Accounting Act*. La Oficina fue creada para ser “independiente de los departamentos ejecutivos,” las entidades que auditaría y revisaría. Ibidem.

¹⁸⁸ El gobierno federal (*Federal Government*) en Estados Unidos está integrado por las tres ramas del poder público. Legislativa, a la que pertenece la GAO, la ejecutiva y la judicial. Three branches of government, recuperado de <https://www.trumanlibrary.gov/education/three-branches/three-branches-of-government> el 06 de agosto de 2019.

¹⁸⁹ *Brookings's role in “the greatest reformation in governmental practices”—the 1921 budget reform*. Recuperado de <https://www.brookings.edu/blog/brookings-now/2016/10/12/brookings-role-in-1921-budget-reform/> el 26 de julio de 2019.

¹⁹⁰ *Budget and Accounting Act* – Secciones: 301 y 312.

¹⁹¹ GAO: *Government Accountability Office and General Accounting Office*. Páginas 6 y 7. *Congressional research Service*. Septiembre de 2008. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 14 de agosto de 2019.

La pertenencia de la GAO al legislativo, inicialmente fue objeto de debate con el fiscal general, pero el mismo Congreso, a través de su legislación, ha indicado específicamente que la GAO hace parte de la Rama Legislativa¹⁹².

La mencionada Ley de 1921, también invistió a la GAO con los poderes y responsabilidades de los auditores y el Contralor de la tesorería, algunos de los cuales se establecieron en el *Treasury Act of 1789*¹⁹³.

De acuerdo con el Acto de 1921, las oficinas del Contralor del Tesoro y los seis auditores, los predecesores funcionales del Contralor General y la GAO, fueron abolidas y la autoridad de aquellos fue transferida a los nuevos funcionarios¹⁹⁴.

Las principales funciones del contralor General estaban consagradas en la Sección 312 del Acto mencionado, así.

a) El Contralor General deberá investigar, en la sede del gobierno o en otros lugares, todas las cuestiones relativas al recibo, al desembolso y aplicación de fondos públicos¹⁹⁵ y hará para el Presidente cuando así este lo solicite, y al Congreso,

¹⁹² *The reorganization Act* de 1945, específicamente señaló que el Contralor General y la GAO eran parte de la rama legislativa. *The accounting and Auditing Act* de 1950 describe al Contralor General como agente del Congreso. *The Control Powers of the Comptroller General*. (1956). *Columbia Law Review*, 56(8), 1199-1215. doi:10.2307/1119780, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1119780?read-now=1&seq=6#page_scan_tab_contents el 15 de agosto de 2019.

¹⁹³ Ibidem. Página 7.

¹⁹⁴ Abikoff, K. (1987). *The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar*. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 28 de agosto de 2019.

¹⁹⁵ El propósito de la auditoría del Contralor general a la Rama Ejecutiva es proporcionar al Congreso con lo que este necesita para aprobar una legislación presupuestal informada. Dado que la legislación sobre el control del presupuesto se encuentra dentro del ámbito del poder legislativo del congreso, de conformidad con la obligación del congreso de garantizar que no se extraiga de la tesorería, sino en

a principios de cada período ordinario de sesiones, un informe por escrito del trabajo de la *General Accounting Office*, que contenga recomendaciones sobre la legislación que considere necesario para facilitar la pronta y exacta rendición y liquidación de cuentas y sobre tales otros asuntos relacionados con la recepción, desembolso y aplicación de los fondos públicos, como él pueda pensar que sea más recomendable: en tal informe periódico o en informes especiales en cualquier momento cuando el Congreso esté en sesión, hará recomendaciones mirando la mayor economía o eficiencia en el gasto público¹⁹⁶.

b) Deberá hacer tales investigaciones e informes, tal como sea ordenado por cualquier cámara del Congreso o cualquier Comisión de cualquiera de las dos cámaras con jurisdicción sobre los créditos, los gastos o ingresos. La Contraloría General también, a petición de cualquiera de dichos Comités, dirigirá a los asistentes de su oficina para que le suministren al comité la ayuda e información que puedan solicitar.

c) El Contralor General especialmente informará al Congreso todo gasto o contrato realizado por cualquier departamento o establecimiento en cualquier año en violación de la ley.

consecuencia de las apropiaciones hechas por ley, el contralor general tiene la capacidad constitucional de recopilar la información con respecto a los gastos del presupuesto. Ibidem.

¹⁹⁶ Los informes son de tres clases - anuales, especiales e informales. Informes anuales consisten en resúmenes estadísticos y un informe de las tareas que la GAO ha realizado durante el año. Informes especiales se pueden hacer por su propia iniciativa para informar al Congreso de casos concretos de ilegalidad y también pueden ser preparados a petición de un miembro del Congreso o de un oficial de la rama ejecutiva. Reportes informales resultan de un análisis de todos los proyectos de ley introducidos en el Congreso y consisten en las recomendaciones de la GAO para su tratamiento. *The Control Powers of the Comptroller General*. (1956). *Columbia Law Review*, 56(8), 1199-1215. doi:10.2307/1119780, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1119780?read-now=1&seq=6#page_scan_tab_contents el 15 de agosto de 2019.

d) Él deberá presentar al Congreso informes sobre la idoneidad y la efectividad del examen administrativo de las cuentas y reclamaciones en los respectivos departamentos y establecimientos y sobre la idoneidad y la efectividad de la inspección departamental de las oficinas y cuentas de funcionarios fiscales.

e) El Contralor General deberá proporcionar cada cierto tiempo la información relativa a los gastos y contabilidad a la Oficina de Presupuesto (*Bureau of Budget*) cuando sea requerida.

En relación con las funciones de la GAO, antes de la expedición de *The Legislative Reorganization Act of 1946*, se sostuvo que su principal propósito por ley era controlar el desembolso de fondos públicos para asegurar que se gasten de acuerdo con los actos de apropiación del Congreso y otras normas legales aplicables. Otros sostuvieron que su función básica, en virtud de *The Budget and Accounting Act*, era la auditoría de los gastos y la presentación al Congreso de informes sobre extravagancia e ilegalidad en los gastos para la acción legislativa¹⁹⁷.

Con *The Legislative Reorganization Act of 1946*, al Contralor General le fue atribuida la función de hacer un análisis de gastos en cada agencia en el poder ejecutivo (incluidas las corporaciones públicas) para permitir al Congreso determinar si los fondos públicos habían sido económica y eficientemente gastados.

¹⁹⁷ The Control Powers of the Comptroller General. (1956). *Columbia Law Review*, 56(8), 1199-1215. doi:10.2307/1119780, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1119780?read-now=1&seq=6#page_scan_tab_contents el 16 de agosto de 2019.

The Government Corporation Control Act de 1945¹⁹⁸, le autoriza a la GAO realizar auditorías sobre las transacciones financieras de las empresas públicas (*government corporations*¹⁹⁹) cuya propiedad del Estado sea total o parcial²⁰⁰.

Así las cosas, dentro de las funciones del Contralor General está la de apoyar al Congreso²⁰¹ a cumplir sus responsabilidades constitucionales, mejorar la gestión del gobierno federal y asegurar la responsabilidad de este ante el pueblo norteamericano. La GAO evalúa la ejecución del gasto público, evalúa la implementación de las políticas públicas y entrega informes al Congreso para que éste ejerza el poder de supervisión.

4.1. Poderes de supervisión del Congreso:

Si bien la Constitución no otorga formalmente al Congreso la autoridad para supervisar las acciones del poder ejecutivo, la supervisión está claramente implícita en los muchos poderes expresos del Congreso. El poder de la supervisión del Congreso se ve reforzado por la cláusula "necesaria y apropiada" (Artículo I, Sección 8, Cláusula 18) de la Constitución, que otorga al Congreso el poder de "Hacer que todas las Leyes

¹⁹⁸ <https://www.loc.gov/law/help/statutes-at-large/79th-congress/session-1/c79s1ch557.pdf>

¹⁹⁹ Una corporación del gobierno es una agencia de gobierno que es establecida por el Congreso para proporcionar un servicio público orientado al mercado y a producir ingresos que sufragen todos o parte de sus gastos. *Federal Government Corporations: An Overview. Summary.* Congressional Research Service. 2011. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30365.pdf> el 15 de agosto de 2019.

²⁰⁰ Con base en este Acto, la GAO realizaba auditoria anuales a las corporaciones públicas, pero desde 1975, las auditorias eran por lo menos una vez cada tres años. Después con la CFOA de 1990, se volvió a la auditoría anual, pero no la realiza la GAO sino la OIG o un auditor externo contratado por este, o por el director de la Corporación, en caso de que en esta no haya OIG. El Contralor General, sin embargo, sigue autorizado para revisar los Estados financieros de las corporaciones de gobierno. *Federal Government Corporations: An Overview.* Página 8. Congressional Research Service. 2011. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30365.pdf> el 15 de agosto de 2019.

²⁰¹ La GAO es el más grande de varios organismos de apoyo que proporcionan investigación, revisión y análisis para el Congreso; los otros son la Oficina de Presupuesto del Congreso y el Servicio de Investigación del Congreso, junto con otras entidades en la biblioteca del Congreso. *GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office.* Página 4. *Congressional research Service.* Septiembre de 2008. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 14 de agosto de 2019.

que sean necesarias y apropiadas para llevar a cabo los Poderes anteriores, y todos los demás Poderes conferidos por esta Constitución en el Gobierno de los Estados Unidos, o en cualquier Departamento u Oficial de estos²⁰²".

La cláusula necesaria y apropiada implica además que el Congreso tiene el poder de investigar las acciones del poder ejecutivo. Sería imposible para el Congreso aplicar sus poderes de supervisión sin saber si los programas federales se están administrando correctamente y dentro de sus presupuestos y si los funcionarios del poder ejecutivo están obedeciendo y cumpliendo con la intención del legislador²⁰³.

Varias leyes proporcionan mandatos amplios para el poder de la supervisión del Congreso. La *Government Performance and Results Act of 1993* requiere que los organismos ejecutivos consulten al Congreso al desarrollar sus planes estratégicos e informen sobre sus planes, metas y resultados al menos anualmente a la Oficina de Responsabilidad Gubernamental (GAO)²⁰⁴.

El alcance de los poderes de supervisión del Congreso se extiende a prácticamente todos los programas, actividades, regulaciones y políticas implementadas por los departamentos del gobierno, las agencias ejecutivas independientes, las juntas y comisiones regulatorias, y el presidente de Estados Unidos. Si el Congreso encuentra evidencia de que una agencia ha aplicado incorrectamente o excedido sus facultades, puede aprobar una ley que anule la acción o reduzca la autoridad reguladora de la agencia. El Congreso también puede limitar el

²⁰² Longley, Robert. (2019, August 22). *Congressional Oversight and the U.S. Government*. Retrieved from <https://www.thoughtco.com/congressional-oversight-4177013>, el 9 de septiembre de 2019.

²⁰³ Ibidem.

²⁰⁴ Ibidem.

poder de una agencia al reducir su financiamiento en el proceso de aprobación del presupuesto federal anual²⁰⁵.

4.2 Atribuciones de la GAO y del Contralor General.

En relación con las atribuciones de la GAO y del Contralor General, en un artículo aparecido en la Revista de Derecho de la Universidad de Columbia en 1987, Kevin T Abikoff²⁰⁶, señala que entre los poderes de la GAO se encuentran la autorización para presentar demandas contra las agencias federales, decidir la protesta de las licitaciones, de acuerdo a *the Competition in Contracting Act* de 1985, liquidar las cuentas del gobierno de los Estados Unidos, resolver reclamaciones, a favor o en contra de los Estados Unidos, y para reunir información y hacer recomendaciones al Congreso.

Lo anterior en un análisis de una sentencia de la Corte Suprema Federal en la que se ventilaban aspectos relacionados con las funciones legislativas y judiciales del Contralor General y de la GAO.

Sin embargo, en la práctica, la labor que predominó en la GAO en sus inicios fue el examen de facturas (*voucher checking*)²⁰⁷, realizada sobre las facturas que las

²⁰⁵ Ibidem.

²⁰⁶ Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 28 de agosto de 2019.

²⁰⁷ La mayoría de la comprobación de las facturas fue hecha como auditorías posteriores, con oficiales pagadores de los departamentos federales enviando los formularios a la GAO después de los pagos. Sin embargo, McCarl (El primer Contralor General de Estados Unidos 1921-1936) prefirió auditorías previas, en las que las agencias enviaban a la GAO las facturas para auditoría antes del pago. Bajo el sistema de auditoría previa, GAO examinó facturas para gastos propuestos y certificó las cantidades para el pago. El sistema de auditoría previa permitió a los oficiales pagadores hacer pagos sin preguntarse si las facturas pagadas eran claras cuando las enviaban de vuelta a la GAO para liquidación final. GAO: Working for Good Government Since 1921. Página 3. Recuperado de

agencias gubernamentales enviaban a la GAO, después de que efectuaban el gasto; ahí se verificaba si el gasto que reflejaba en la factura estaba de acuerdo con el autorizado por la ley. Posteriormente se optó porque antes del pago las agencias del gobierno enviaran a la GAO la documentación que justificara el gasto. Ese período temprano de la historia de GAO a menudo se llama la era de la verificación de las facturas²⁰⁸.

Posteriormente, a finales de los años 40 y comienzos de los 50 se produce el primer gran cambio en la forma en que la GAO aborda sus funciones relativas al recibo, al desembolso y aplicación de fondos públicos, lo anterior a raíz de la expedición de *The Legislative Reorganization Act of 1946*²⁰⁹. A través de *The Reorganization Act* de 1945, el Congreso reconoció a la GAO como una herramienta del legislativo para exigirle cuentas al ejecutivo²¹⁰.

De esta manera, se deja atrás el examen o comprobación de facturas que reflejaban transacciones individuales, y se implementa la auditoria comprensiva o

<https://www.gao.gov/pdfs/about/GAO%20Working%20for%20Good%20Government%20Since%201921.pdf> el 9 de agosto de 2019.

²⁰⁸ Ibidem. Página 2.

²⁰⁹ Antes de la aprobación de la Ley de reorganización legislativa de 1946, el Contralor General llevaba a cabo auditorías a efectos de determinar si los departamentos y agencias del Gobierno gastaban los fondos tal como eran autorizados. La Sección 206, Parte I, Título II, ahora autoriza y ordena al Contralor General hacer un análisis de gastos en cada agencia en el poder ejecutivo (incluidas las corporaciones públicas) para permitir al Congreso determinar si los fondos públicos han sido económica y eficientemente gastados. Ford, A. (1946). *The Legislative Reorganization Act of 1946*. *American Bar Association Journal*, 32(11), 741-809. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/25715777>, el 11 de septiembre de 2019.

²¹⁰ Shahan, Asif. (2014). *The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO)*. 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download el 03 de septiembre de 2019.

integral²¹¹, para hacer auditorías más amplias del gasto federal, en las que se examina la economía y eficiencia de las operaciones gubernamentales²¹². Igualmente, se trabaja con las agencias federales para mejorar sus sistemas contables. En lugar de concentrarse en las transacciones fiscales individuales, la GAO comenzó a revisar la gestión financiera y el control interno en los organismos del gobierno²¹³. La responsabilidad por el examen de cuentas se trasladó a las diversas agencias ejecutivas, mientras la GAO se centraba en prescripción de principios de contabilidad, realización de auditorías in situ y examen de controles financieros y de procedimientos. Esto en virtud de lo establecido en la *Auditing and Accounting Act* de 1950²¹⁴, que hace parte de *The Budget and Accounting Procedures Act* de 1950.

The Budget and Accounting Procedures Act de 1950, cambió el rol de la GAO, ordenando que los sistemas contables y los reportes financieros fueran responsabilidad de la rama ejecutiva y que la GAO debía prescribir normas y principios contables y ayudar a desarrollar, revisar y aprobar los sistemas contables de las agencias. En los 50s la GAO aún tiene que ver con asuntos financieros, pero de manera creciente llevaba a cabo investigaciones, reconocimientos e inspecciones²¹⁵.

²¹¹ La auditoría integral requirió el examen de la idoneidad, legalidad, honestidad y eficiencia de la aplicación de fondos públicos. Ibidem. Página 8.

²¹² Ibidem. Página 2.

²¹³ *Auditing and Accounting Act* de 1950. SEC. 116. El Contralor General está autorizado a interrumpir el mantenimiento en la Oficina General de Contabilidad de las cuentas de apropiación, gastos, limitaciones, recibos y libros mayores, cuando, en su opinión, los sistemas contables y el control interno de los organismos ejecutivos, legislativos y judiciales sean suficientes para permitirle desempeñar adecuadamente las funciones a las que se refieren dichas cuentas.

²¹⁴ <https://www.loc.gov/law/help/statutes-at-large/81st-congress/session-2/c81s2ch946.pdf>

²¹⁵ Linda G. Morra *Evaluation in the United States: Cooperative but not Intergovernmental.-. Politics and Practices of intergovernmental evaluation*. Capitulo Tres. 2018. Routledge

Otro gran cambio en el enfoque de auditoría de la GAO ocurre desde finales de los años 60, cuando se comienza a implementar la evaluación de programas de las agencias federales.

En 1967, la enmienda a *The Economic Opportunity Act of 1964*²¹⁶, ordenó a la GAO examinar programas de lucha contra la pobreza para determinar su eficiencia y el grado al que llevaron a cabo sus objetivos. La GAO presentó un informe ejecutivo el 18 de marzo de 1969, seguido más tarde por cerca de 60 informes suplementarios²¹⁷.

Los informes sobre las revisiones del programa contra la pobreza generalmente fueron bien recibidos y el Congreso autorizó a la GAO a adelantar dentro de sus funciones la evaluación de programas, mediante el acto de la reorganización del legislativo de 1970 y el acto de presupuesto del Congreso y de Control de embargos de 1974²¹⁸.

El acto de la reorganización del legislativo de 1970, en la Sección 204²¹⁹, inicialmente, estableció la autoridad de la GAO para evaluar los resultados de los programas del gobierno²²⁰. Esa norma fue modificada por *The "Congressional Budget*

²¹⁶ *Economic Opportunity Amendments of 1967*, secciones 201 y ss. Recuperado de <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED023750.pdf> el 06 de septiembre de 2019.

²¹⁷ GAO: *Working for Good Government Since 1921*. Página 3. Recuperado de <https://www.gao.gov/pdfs/about/GAO%20Working%20for%20Good%20Government%20Since%201921.pdf> el 9 de agosto de 2019.

²¹⁸ Ibidem.

²¹⁹ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-84/pdf/STATUTE-84-Pg1140.pdf>

²²⁰ Ibidem. "ASISTENCIA AL CONGRESO POR LA OFICINA CONTABILIDAD GENERAL SECCION 204. (a) El Contralor General deberá revisar y analizar los resultados de los programas y actividades del gobierno llevados a cabo bajo las leyes actuales, incluyendo la realización de estudios de costo beneficio, cuando sea ordenado por cualquier de las cámaras del Congreso, o por su propia iniciativa, o cuando sea solicitado por cualquier Comité de la cámara de representantes o del Senado, o cualquier Comisión mixta de las dos cámaras, con jurisdicción sobre dichos programas y actividades. (b) El Contralor General tendrá disponibles empleados de la General Accounting Office que sean expertos en analizar y realizar estudios

*and Impoundment Control Act of 1974*²²¹", el cual, en la Sección 702, al respecto consagró:

Revisión y evaluación.

"SEC. 204. (a) El Contralor General revisará y evaluará los resultados de los programas y actividades gubernamentales llevados a cabo en virtud de la legislación vigente cuando lo ordenen cualquiera de las Cámaras del Congreso, o por iniciativa propia, o cuando lo solicite cualquier comité de la Cámara de Representantes o el Senado, o cualquier comité conjunto de las dos Cámaras, que tengan jurisdicción sobre dichos programas y actividades. "b) El Contralor General, a solicitud de cualquier comité de la Cámara o de cualquier comité conjunto de las dos Cámaras, deberá: "(1) asistir a dicha comisión o comité conjunto en el desarrollo de una declaración de objetivos y metas legislativas y métodos para evaluar y reportar el real desempeño del programa en relación con dichos objetivos y metas legislativas. Dichas declaraciones incluirán, entre otras, recomendaciones sobre los métodos de evaluación, la información que deba notificarse, la responsabilidad de la presentación de informes, la frecuencia de los informes y la viabilidad de las pruebas piloto (...) ²²².

Esta misma norma autoriza al Contralor General para establecer en la GAO una oficina de revisión y evaluación de programas, y dispone que el Contralor, en su informe anual al Congreso, debe incluir una revisión de sus actividades bajo esta

de costo beneficio de programas del gobierno. A petición de cualquier Comité de una u otra cámara o bien de cualquier Comité Mixto de las dos cámaras, el Contralor General ayudará a tal Comité o Comité mixto o al personal de tal Comité o Comité mixto: (1) en analizar estudios de costo beneficio presentados por cualquiera Agencia Federal a tal Comité o Comité mixto; o (2) en realizar estudios de costo beneficio de programas bajo la jurisdicción de dicho Comité o Comité mixto".

²²¹ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf#page=21>

²²² <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf#page=21>

sección, incluyendo sus recomendaciones de métodos de revisión y evaluación de programas de gobierno.

The "*Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974*". En la sección 703. Contempla que los comités de presupuesto de la Cámara y el Senado del Congreso de Estados Unidos, para la elaboración de los presupuestos deben tener en cuenta mecanismos que permitan evaluar la eficiencia y eficacia de los programas²²³.

La GAO como órgano del legislativo, realizó la evaluación de múltiples programas, para mediados de los años 70s, debido a la creciente experiencia de la GAO en este tipo de trabajo, se convirtió para el Congreso en un actor principal en el campo de la evaluación de programas²²⁴.

El Propósito de las auditorías de evaluación de programas lleva implícito evaluar el desempeño, proporcionar información de supervisión para el Congreso, el cual autoriza y apropia fondos públicos para tales programas, y sugerir mejoras en administración y procedimientos para obtener mejores resultados en los programas sociales y económicos de objetivos altamente deseados²²⁵.

²²³ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-RIDDICK-1992/pdf/GPO-RIDDICK-1992-34.pdf>

²²⁴ Linda G. Morra *Evaluación in the United States: Cooperative but not Intergovernmental.-. Politics and Practices of intergovernmental evaluation*. Capítulo Tres. 2018. Routledge

²²⁵ Ellsworth H-. Morse, Jr. Assistant Comptroller General of the United States, *Performance Auditing-- What Is It?* Página 9. Jefferson City – Missouri Abril 21 de 1976. Recuperado de <http://archive.gao.gov/f0202/094640.pdf> agosto 13 de 2019.

Paulatinamente, la GAO se dedicó casi que exclusivamente a realizar las auditorías solicitadas por el Congreso, y ya en el año 1996, del trabajo total de la GAO, el realizado en virtud de esas solicitudes representaba el 70%²²⁶.

La GAO, bajo la administración de David M. Walker, llevó a cabo una amplia gama de auditorías financieras y de desempeño y evaluaciones de programas. Examinando las operaciones y programas federales²²⁷, para 2008, del trabajo total de la GAO, el realizado en virtud de esas solicitudes representaba el 94%²²⁸.

Las actuales actividades y servicios de la GAO incluyen²²⁹:

- Auditoría y evaluación de programas y operaciones federales²³⁰;

²²⁶ GAO: *Working for Good Government Since 1921*. Página 21. Recuperado de <https://www.gao.gov/pdfs/about/GAO%20Working%20for%20Good%20Government%20Since%201921.pdf> el 9 de agosto de 2019.

²²⁷ Ibídem Página 3.

²²⁸ Shahan, Asif. (2014). The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO). 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download el 03 de septiembre de 2019

²²⁹ Estas modificaciones están recogidas en el Título 31 del U.S. Code, Capítulo § 3523. Autoridad General de Auditoría del Contralor General. Recuperado de <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3523> el 19 de agosto de 2019.

²³⁰ El procedimiento utilizado por la Oficina General de Contabilidad en la auditoría de una agencia gubernamental es similar a la auditoría independiente de una cuenta de una empresa privada. Con este fin, la GAO lleva a cabo una breve y superficial revisión de una agencia o programa e intenta encontrar los puntos vulnerables en las cuentas de la agencia. Estos puntos débiles están sujetos a una exhaustiva auditoría financiera y administrativa. El Contralor general recopila la información de las auditorías de la agencia y presenta un informe al Congreso detallando sus hallazgos. Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 28 de agosto de 2019.

- Llevar a cabo investigaciones especiales (a través de una pequeña oficina) de presuntas violaciones de la ley penal federal, particularmente conflictos de interés o fraude en adquisiciones y contratos;
- prestar diferentes servicios jurídicos al Congreso, incluido el asesoramiento sobre cuestiones jurídicas que implican programas y actividades de gobierno;
- resolver protestas contra las ofertas en las adjudicaciones de contratos del gobierno^{231 232};

²³¹ Desde mediados de los años 50's "La GAO ha empezado a manejar casos de protestas de adjudicación de contratos del Estado. El procedimiento generalmente seguido por un licitador decepcionado en estos casos es presentar una protesta al oficial de contratación de la agencia. Este paso es seguido por la decisión final de un funcionario de la Agencia que contrata. La GAO ha adoptado la práctica de tomar jurisdicción y decidir estos casos en la apelación directa de la parte agraviada. La jurisdicción es basada en que los contratos que implican el gasto de los fondos federales deben hacerse legalmente. Parecería que el retraso causado por esta revisión, la lejanía de la GAO del problema implicado, la falta de conocimiento de la materia y la práctica de utilizar la prueba documental militaría en contra del manejo de estos casos por la GAO. Sin embargo, como el procedimiento ante la GAO es barato, es popular en los contratistas privados". *The Control Powers of the Comptroller General*. (1956). *Columbia Law Review*, 56(8), 1199-1215. doi:10.2307/1119780, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1119780?read-now=1&seq=6#page_scan_tab_contents el 16 de agosto de 2019.

²³² A través de the *Competition in Contracting Act* de 1984, (esta norma está recogida en el US Code Titulo 31, sección 3551), el Congreso creó el Sistema de Protesta de adquisiciones (El término protesta, según el Acto mencionado, significa la impugnación a una solicitud, a la adjudicación propuesta o a la adjudicación de un contrato de adquisición), en virtud de este sistema, la parte interesada puede presentar una queja por escrito ante el Contralor General para impugnar la adjudicación de un contrato. Después de recibir la protesta, el Contralor General notifica a la agencia involucrada en la protesta y la agencia está obligada a detener la adjudicación del contrato o si el contrato ya ha sido adjudicado, la agencia está obligada a suspender la ejecución del contrato.

Cuando la agencia encuentre que los intereses de los Estados Unidos se verían afectados negativamente por parar el proceso de contratación, el proceso de contratación no se detiene. Para ello, la agencia debe sustentar por escrito sus hallazgos ante el Contralor.

Para resolver la protesta de la adjudicación, el Contralor General determinará si todo el proceso de adjudicación cumple con la ley y los reglamentos sobre adjudicaciones. Si no el Contralor General puede recomendar que la agencia federal A) Se abstenga de ejercer cualquiera de sus opciones en virtud del contrato B) celebrar inmediatamente un nuevo concurso para el contrato C) emitir una nueva solicitud D) terminar el contrato o E) adjudicar un contrato de conformidad con los requisitos del estatuto y reglamento de adjudicación. La agencia federal está obligada a informar al Contralor General si no ha implementado completamente las recomendaciones del Contralor General en un plazo de sesenta días. Esta autoridad del Contralor General apropiadamente se considera como judicial. Abikoff, K. (1987). *The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar*. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563.

- prescribir principios de contabilidad²³³ y normas para la rama ejecutiva, asesorar a las agencias federales en temas fiscales y otras políticas y procedimientos, y establecer normas para la auditoría de programas del gobierno;
- Ayudar a la comunidad profesional de auditoría / evaluación a mejorar y mantenerse al tanto de los desarrollos en curso en asuntos tales como la metodología y los enfoques de auditoría; y
- Destacar personal de la GAO para que trabaje directamente para los comités del Congreso (en estas transferencias temporales, el personal asignado representa a los comités y no a la propia GAO)²³⁴

4.2.1 Acceso del Contralor General a la información de las agencias del gobierno federal²³⁵.

La sección 313 de la *Budget and accounting Act* de 1921 contempla la entrega de la información relacionada con las actividades y operaciones de las agencias del gobierno al contralor general, y el acceso y examen de la citada información de las agencias del gobierno por parte del contralor general.

doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents

²³³ *The Auditing and Accounting Act* de 1950 le dio estas funciones a la GAO.

²³⁴ GAO: *Government Accountability Office and General Accounting Office. Congressional research Service*. Septiembre de 2008. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 09 de agosto de 2019.

²³⁵ “Durante mucho tiempo se ha sostenido que “el poder de investigación... es un auxiliar esencial y apropiado a la función legislativa”. Este poder, sin embargo, no está enumerado en la Constitución, sino que se cree que deriva históricamente de los poderes del Parlamento británico y de las legislaturas coloniales. La capacidad del Contralor General, un agente del legislativo, para realizar funciones de investigación deriva necesariamente del poder del Congreso y es limitado por ese poder”. Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of *Bowsher v. Synar*. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents

El *Budget and Accounting Act* de 1921, en relación con las facultades del Contralor General, fue modificado por el *General Accounting Office Act* de 1980; en realidad esta Ley modificó también *The Accounting and Auditing Act of 1950*, parte del *Budget and Accounting Procedures Act of 1950*, al cual se hizo referencia en este documento.

Las nuevas normas²³⁶ se relacionan con permitirle al contralor acceder a la información necesaria para que pueda determinar si un gasto, que por disposición de ley permita que se contabilice únicamente con la aprobación, autorización o certificado del presidente de los Estados Unidos o de un funcionario de una agencia ejecutiva fue, de hecho, realizado, y si tal gasto fue autorizado por la ley. Señala la Ley que el director de la Oficina de administración y presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, deberá presentar a los comités del congreso pertinentes y al contralor general un reporte listando cada cuenta que potencialmente pueda ser sujeta a auditoría por parte del Contralor General respecto de esta clase de gastos.

La norma mencionada también consagra la prohibición para el contralor de divulgar o revelar información relacionada con ese tipo de gastos, que tienen naturaleza de reservados. Así mismo, el contralor no puede acceder a la información de algunos gastos relacionados con inteligencia o contrainteligencia en el exterior, cuando dicho acceso a la información ponga en peligro el éxito de la operación. De todas maneras, la norma señala que la información a la que no tiene acceso el Contralor General será susceptible de revisión por el Comité Selecto Permanente de

²³⁶ Estas modificaciones están recogidas en el Título 31 del U.S. Code, Sección § 3524. Auditoría a gastos aprobados sin comprobantes. Recuperado de <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/3524> el 19 de agosto de 2019.

inteligencia de la Cámara de Representantes y el Comité selecto de inteligencia del Senado²³⁷.

La *General Accounting Office Act* de 1980, adiciona la sección 313 del *Budget and Accounting Act* de 1921, facultando al contralor general para presentar por escrito solicitud de información a las agencias de gobierno, dando un plazo perentorio de 20 días para que le respondan la solicitud, en caso de que le impidan el acceso a la información de la agencia. Si en el plazo mencionado no se ha permitido el completo acceso a la información solicitada, el contralor general o sus asistentes o empleados asignados, pueden presentar un informe escrito de lo sucedido, al presidente de los Estados Unidos, al Director de la Oficina de Administración y Presupuesto, al Fiscal General, al jefe del Departamento o establecimiento correspondiente y al presidente de la Cámara de Representantes y al Presidente del Senado.

20 días después del reporte mencionado anteriormente, el contralor o el abogado designado por él, puede solicitar a una corte judicial que se ordene al jefe de la entidad para que se entregue la información retenida²³⁸. El incumplimiento de la orden de la corte será tratado como un desprecio de la misma.

²³⁷ Sección 101, Numeral 3, literal C de *The General Accounting Office Act* de 1980, recuperado de <https://uscode.house.gov/statutes/pl/96/226.pdf> el 15 de agosto de 2019.

²³⁸ La autorización para que el Contralor General pueda ejercer esta y otras funciones está recogida en el Título 31 U.S. Code § 716. "Disponibilidad de información e inspección de registros". Se ha discutido sobre la constitucionalidad del poder que tiene el contralor general para demandar ante una corte a una agencia cuando no le entrega la información solicitada. Sin embargo, esta facultad esta vigente. Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 29 de agosto de 2019.

El mismo *General Accounting Office Act* de 1980, para el ejercicio de sus funciones, faculta al contralor general para exigir información de contratistas o subcontratistas o de personas no funcionarias del gobierno, mediante requerimientos escritos²³⁹. En caso de incumplimiento del requerimiento de la información el contralor o sus empleados pueden solicitar a la corte que ordene la entrega de la información requerida. Aquí también, el incumplimiento de la orden de la corte será tratada como un desprecio de esta.

La norma mencionada contempla que hay cierta información a la cual el contralor no podrá tener acceso, como actividades de inteligencia o contrainteligencia en el exterior, la información que la ley señale como no susceptible de ser examinada por parte del contralor, o la que señale y reporte por escrito la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB) al Congreso y al mismo contralor relacionada en el Código de los Estados Unidos, que de llegar a manos del contralor podría razonablemente afectar sustancialmente las operaciones del Gobierno Federal.

La Ley mencionada consagra que la información entregada al contralor se sujeta al mismo nivel de confidencialidad que se requiere en la Agencia de la que se obtuvo. Los empleados de la contraloría se sujetarán a las mismas sanciones prescritas por la

²³⁹ La investigación del Contralor General, bajo la autoridad de la ley, de contratistas privados para detectar despilfarro, fraudes o ganancias excesivas tiene el objetivo legislativo legítimo de asegurar que no se extraiga dinero del Tesoro, sino en consecuencia de una apropiación hecha por la ley. Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 29 de agosto de 2019.

ley por el uso o divulgación no autorizados de información, que los empleados de la agencia de la que se obtuvo.

La *General Accounting Office Act* de 1980, modifica la Sección 312 de *The Budget and Accounting Act*, 1921, adicionándole algunos aspectos relacionados con los reportes preparados por la *General Accounting Office*, en desarrollo de sus funciones.

Establece un plazo de 30 días para que una agencia se pronuncie sobre los borradores de reportes preparados por la *General Accounting Office*, a menos que la agencia justifique que un plazo más amplio redundará en la calidad de tal reporte.

Igualmente, se establece que el Contralor General deberá preparar y emitir con la versión final de cualquier informe de la *General Accounting Office* una declaración de (A) cualquier cambio significativo de cualquier borrador previo de tal informe, en los hallazgos, conclusiones o recomendaciones, resultado de los comentarios de la agencia sobre tal borrador de reporte y (B) las razones para hacer tales cambios.

La *General Accounting Office Act* de 1980, también modifica la sección 302 de *The Budget and Accounting Act*, 1921, adicionándole que, en caso de vacante en el cargo de contralor general o contralor suplente, habrá una Comisión para recomendarle personas al Presidente para el nombramiento en la oficina vacante. Esa comisión está compuesta por los presidentes de las dos cámaras del Congreso, por los líderes de la mayoría y minoría de una y otra cámara, por los líderes de las minorías en los comités de operaciones gubernamentales de la Cámara y asuntos gubernamentales del

Senado, y cuando la vacante es en la oficina del contralor suplente, el contralor general hará parte de esa comisión²⁴⁰.

La sección 302 es modificada, aclarando lo relacionado con el periodo para el cual el contralor general y su suplente son designados. El periodo del contralor sigue siendo de 15 años²⁴¹, y el de su suplente durará desde la fecha de su nombramiento hasta la fecha en la que un individuo sea nombrado para llenar la vacante en la oficina del Contralor General. Cuando esto ocurra el suplente del contralor podrá continuar en ese cargo hasta que su sucesor sea designado.

El contralor o su suplente pueden ser removidos del cargo por las causales previstas en el Título 31 del U.S. Code § 703 Subsección. e). por las siguientes causales juicio político; o resolución conjunta del Congreso, previa notificación y oportunidad de audiencia, solo por incapacidad permanente; ineficiencia; negligencia en el cumplimiento del deber; mala conducta o un delito grave o conducta que implique depravación moral.

Si alguno de los dos fue destituido por juicio político no podrá ser reelegido para el cargo.

²⁴⁰ Cuando una vacante ocurre en la oficina del Contralor General o de su suplente, se establece una Comisión especial del Congreso, compuesto por miembros de ambas cámaras y ambos partidos, para recomendar personas al presidente para el nombramiento. GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office. Página 23. Congressional research Service. Septiembre de 2008. Recuperado de <https://fas.org/sgp/crs/misc/RL30349.pdf> el 15 de agosto de 2019.

²⁴¹ Se contempla una excepción en el periodo de contralor. Al respecto se señala que el contralor o su suplente podrá jubilarse después de cumplir 70 años de edad y completar 10 años de servicio como tales. 31 U.S. Code § 703 Subsección. e)

Hasta antes de 1996, el Contralor General tenía autoridad legal para decidir todas las reclamaciones de o contra el gobierno de los Estados Unidos. La persona no estaba obligada a presentar su demanda ante el Contralor General, pero podía optar por hacerlo antes de que, o en lugar de, buscar alivio en un tribunal de jurisdicción competente. La ventaja de presentar una demanda ante el Contralor General era que la decisión se dictaba generalmente más rápidamente y a una fracción del costo. Al decidir reclamaciones entre un ciudadano privado y una agencia gubernamental, el Contralor General, por definición, ejercía poderes cuasi-judiciales²⁴².

A mediados de los noventa, el Congreso a través de *Legislative Branch Appropriations Act*, de 1996, transfirió la autoridad para decidir reclamaciones y ciertas funciones conexas, previamente asignada por ley al Contralor General de los Estados Unidos y a la Oficina General de Contabilidad (GAO), al director de la Oficina de Gestión y Presupuesto (OMB), a quien le fue autorizado delegar dicha función, total o parcialmente, a cualquier otra agencia u organismo²⁴³.

Sin embargo, una de las más importantes funciones a cargo del Contralor General, que continúa ejerciendo, es la autoridad de liquidar todas las cuentas de los Estados Unidos. Una cuenta puede ser certificada, indicando que los saldos están en orden, o puede ser exceptuada, lo que indica que el Contralor General ha

²⁴² Abikoff, K. (1987). *The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar*. *Columbia Law Review* 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 29 de agosto de 2019.

²⁴³ B-275605 Transfer of claims settlement and related advance decisions, waivers, and other functions from GAO. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/200/198248.pdf> el 30 de agosto de 2019.

desautorizado ciertos pagos. Si mantiene las excepciones, el Contralor General puede buscar recuperar la deuda requiriendo al fiscal general para que interponga una acción civil contra el oficial de desembolsos para que personalmente resarza al tesoro²⁴⁴. Esta función del contralor está plasmada en el US Code. Título 31 sección 3545.

La función de liquidación de cuentas es judicial, ya que implica la determinación de la legalidad de una acción de una agencia después de que se haya completado la función ejecutiva de solicitar y desembolsar dinero público²⁴⁵.

El Contralor General no tiene poder para hacer cumplir sus decisiones, sino que depende de una demanda presentada por el fiscal general para recuperar las cantidades que se determinó se adeudan a los Estados Unidos²⁴⁶.

The General Accounting Office Act de 1996, es otra Ley por medio de la cual se modifica las facultades y funciones que la legislación le había atribuido al General *Accounting Office* y al Contralor General desde 1921. En esta ocasión la Ley se orienta a modificar varios de los títulos del *United State Code*, y otras leyes, que contemplaban funciones a cargo del Contralor General, eliminando unas, cambiándolas de obligatorias a discrecionales otras, o transfiriendo otras a agencias federales,

²⁴⁴ Abikoff, K. (1987). *The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar*. *Columbia Law Review*, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refreqid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents el 29 de agosto de 2019.

²⁴⁵ Ibidem.

²⁴⁶ Ibidem.

principalmente, a la Oficina de administración y presupuesto (OMB), a la Oficina de tesorería, al Departamento de Defensa y a la Oficina del Inspector General²⁴⁷.

Esta decisión de recortarle las atribuciones y funciones a la GAO y al Contralor General se venía cocinando desde mediados de los años 80²⁴⁸.

A lo largo de gran parte de su historia, la GAO ha experimentado un crecimiento en sus poderes, deberes y recursos. A mediados de los 1990, sin embargo, el tema de las audiencias del Congreso estuvo relacionado con estudios y propuestas de cambio, relacionados con la misión, funciones y capacidades de la GAO; estas revisiones fueron generadas en parte por las críticas de su percibida orientación²⁴⁹, pues al realizar con prioridad evaluaciones de programas en desarrollo de las solicitudes de los Presidentes de las comisiones del Congreso, que pertenecían al partido mayoritario, y a principios de los años 90, "... un largo período de dominio del Partido Demócrata hizo que la GAO pareciera como si estuviera apoyando a los demócratas a expensas de los republicanos" Los republicanos estaban tan enojados que en 1993, introdujeron un proyecto de ley de "Reforma GAO" en la Cámara de Representantes que sugería que

²⁴⁷ The 1996 *General Accounting Office Act*, abolió o transfirió — al Director de la Oficina de Administración y Presupuesto o al jefe de una agencia o departamento del Ejecutivo — ciertos específicos poderes "ejecutivos" del Contralor General (110 Stat. 3826 y 3838-3840). Estos relacionados con su autoridad para tomar ciertas determinaciones acerca de asistencia Ejecutiva y servicios, resolver disputas sobre ciertas compras hechas por agencias ejecutivas, conducir auditorías identificadas de cuentas ejecutivas, o prescribir normas para operaciones específicas del Ejecutivo. GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office. Página 11. Congressional research Service. Septiembre de 2008. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 02 de agosto de 2019.

²⁴⁸ GAO: *Government Accountability Office and General Accounting Office*. Congressional research Service. Septiembre de 2008. Página 8. Recuperado de <https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf> el 08 de agosto de 2019.

²⁴⁹ Ibidem. Página 26

la GAO debería centrarse únicamente en la contabilidad financiera. En otras palabras, esto indicaba que la institución no tenía derecho a realizar evaluación del desempeño o a generar informes por cuenta propia. A pesar de que el proyecto de ley fracasó, esto demostró la actitud de los republicanos hacia esta particular EFS. En consecuencia, cuando los republicanos tomaron el control de la Cámara de Representantes en 1995, mostraron su insatisfacción al recortar el 25% del presupuesto de la agencia. De hecho, fue la primera vez en la historia de la GAO que la agencia tuvo que pasar por un recorte presupuestario²⁵⁰.

4.3 La GAO y el Congreso.

La relación entre la GAO y el Congreso, a lo largo de la historia no ha sido siempre igual. Desde su creación hasta la década del 50 del siglo XX, los contralores quisieron mantener cierta autonomía respecto de las ramas legislativa y ejecutiva, y sus esfuerzos se encaminaron a que la GAO fuera una institución independiente. Su principal preocupación fue el despilfarro de recursos por parte de la rama ejecutiva; por su parte el Congreso no mostró mucho interés en la GAO y no utilizó sus reportes para supervisar a la rama ejecutiva, pero jugó el rol de protector de la GAO, hundiendo varias iniciativas con las cuales la rama ejecutiva intentó recortar los poderes y el presupuesto de la GAO²⁵¹.

²⁵⁰ Shahan, Asif. (2014). *The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO)*. 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download el 03 de septiembre de 2019.

²⁵¹ Shahan, Asif. (2014). *The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO)*. 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download

De acuerdo con la Budget and Accounting Act de 1921, Sección 312, El contralor General debía entregar toda suerte de reportes al Congreso sobre temas relacionados con el recibo, el desembolso y aplicación de fondos públicos, y realizar las auditorías que el Congreso le solicitara, igualmente debía destacar personal para brindarle al Congreso la ayuda e información que pudiera necesitar para cumplir sus funciones, sin embargo, en la realidad la relación de la GAO y el Congreso fue muy limitada. Aunque presentaba informes de auditoría al Congreso, y en la década de 1940 comenzó a ayudar a los legisladores en el desarrollo de sus proyectos de ley proporcionando la información necesaria²⁵².

A mediados del siglo pasado, la GAO, a raíz de la expedición de *The Legislative Reorganization Act of 1946*, pasó de realizar auditorías basadas en comprobantes a realizar auditorías integrales²⁵³, al mismo tiempo empezó una etapa de profesionalización de su personal, vinculando y capacitando contadores para realizar las auditorías, y continuó defendiendo su autonomía, sin embargo, la relación con el Congreso fue más cercana que en la etapa anterior, esto debido seguramente a la creación en la GAO de *The Office of Legislative Liaison (OLL)* en 1956²⁵⁴. De esta forma algunos pocos funcionarios de la GAO trabajaron en estrecha colaboración con los miembros del Congreso y las comisiones para elaborar y revisar la legislación. De todas maneras, la relación GAO –Congreso era marginal, pues la GAO era la que

[Autonomy or Relevance A Case Study of the Government Accountability Office GAO/citation/download](#) el 03 de septiembre de 2019.

²⁵² Ibidem.

²⁵³ La auditoría tendía a concentrarse en "la economía y la eficiencia con las que se llevaban a cabo las funciones la sabiduría y la eficacia de la gestión". Ibidem.

²⁵⁴ En 1973 fue renombrada como *Office of Congressional Relations (OCR)*.

seleccionaba las auditorias que quería adelantar, rara vez acataba las solicitudes del Congreso, y este tampoco requería en forma continua la ayuda de la GAO²⁵⁵.

Sobre la relación entre la GAO y el Congreso desde su creación hasta mediados de los años 50, en la *Columbia Law Review*²⁵⁶, aparece el siguiente comentario:

“El énfasis excesivo en el control y el casi total desprecio de los deberes de presentación de informes e investigación que llevaron a gran parte de las críticas a la GAO durante el período de 1930 se han subsanado en gran medida. La GAO ahora lleva a cabo un programa de investigación activo y hace miles de informes a los comités del Congreso cada año. Estos informes han sido influyentes en la promulgación de cientos de proyectos de ley al año. En general, se acepta que la función de auditoría de la GAO, independientemente de la influencia del ejecutivo, es de gran utilidad como instrumento legislativo para prevenir o exponer la ineficiencia y la ilegalidad en la administración gubernamental”.

Y continúa:

“En la actualidad, la GAO también está realizando la importante función de entregar al Congreso una auditoría independiente de las actividades fiscales del ejecutivo. El núcleo de esta función de auditoría, según lo prescrito en la Budget and Accounting Act, es la investigación de las actividades de gasto del ejecutivo y la

²⁵⁵ Ibidem.

²⁵⁶ *The Control Powers of the Comptroller General*. (1956). *Columbia Law Review*, 56(8), 1199-1215. doi:10.2307/1119780, recuperado de https://www.jstor.org/stable/1119780?read-now=1&seq=6#page_scan_tab_contents el 16 de agosto de 2019.

presentación de informes sobre extravagancia, ineficiencia e ilegalidad al Congreso para la acción legislativa”.

Así, de acuerdo con el artículo de la revista reseñada, que se publica en la misma época en la que está informando lo que ocurre en la relación GAO - Congreso, dicha relación era cercana y la GAO entrega mucha información al Congreso. Sin embargo, según lo expone Shahan, Asif. (2014), esa relación era marginal.

No fue sino hasta cuando la GAO, por orden del mismo Congreso²⁵⁷, comenzó a realizar evaluaciones de programas y auditorías de desempeño, que la relación entre esos dos órganos se estrechó, y la colaboración de la GAO con el Congreso se convirtió en necesaria para el trabajo de este último²⁵⁸.

En 1973, la Oficina de Enlace Legislativo fue renombrada como Oficina de Relaciones con el Congreso (OCR) y su propósito principal fue proporcionar asistencia a los comités del Congreso y sus miembros individuales.

El Contralor General consideraba a los miembros del Congreso como sus clientes y se concentraba en hacer que el trabajo de las agencias respondiera mejor a los intereses del Congreso.

²⁵⁷ En el año 1967, a través de *la Economic Opportunity Amendments of 1967*, el Congreso ordenó a la GAO la investigación y evaluación de los programas contra la pobreza.

²⁵⁸ El Congreso quería que la GAO avanzara hacia esta dirección en particular. Por lo tanto, durante este período de tiempo, el Congreso comenzó a enviar solicitudes a la GAO y también *se centró en utilizar la institución para alcanzar los objetivos políticos específicos*. Shahan, Asif. (2014). *The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office* (GAO). 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download el 03 de septiembre de 2019

Cuando llegó el *Contralor General Staats*, en 1966, del trabajo total de la GAO, el que realizaba para el Congreso representaba el 8%²⁵⁹; cuando *Staats* dejó la GAO, en 1981, esa cifra se incrementó a cerca del 40%²⁶⁰.

Pero ese ambiente de colaboración suscitó preocupación entre los empleados de la institución. Les preocupaba que la institución pudiera perder su objetividad y "el Congreso pudiera dictar lo que iba en estos informes". Esas preocupaciones tenían una base razonable y un examen de los documentos de la GAO indica que, a finales de los años 70, la GAO comenzó a tomar iniciativas para limitar la asistencia directa a los Comités del Congreso y a los miembros al 30-35%. Tenían que rechazar las peticiones. La mayor parte del trabajo de la GAO se hizo por iniciativa propia e hizo lo que quería hacer. Además, no sólo la institución tenía independencia funcional, en cierta medida, también gozaba de independencia financiera, pues la GAO era favorecida en ese sentido en el Congreso²⁶¹.

Por lo tanto, a pesar de que la GAO formaba parte del Congreso, se concentró en preparar informes por iniciativa propia y había logrado gestionar sus finanzas. Sin embargo, por otro lado, había muy poco interés en los trabajos realizados por la GAO- "hicimos trabajos que realmente le importaban a nadie" y no tuvo ningún impacto

²⁵⁹ Ibidem.

²⁶⁰ GAO: Working for Good Government Since 1921. Página 21. Recuperado de <https://www.gao.gov/pdfs/about/GAO%20Working%20for%20Good%20Government%20Since%201921.pdf> el 9 de septiembre de 2019.

²⁶¹ *Shahan, Asif. (2014). The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO).* 10.13140/2.1.4536.7048. recuperado de https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download el 09 de septiembre de 2019

significativo en la política. Por lo tanto, una GAO cercana a la absoluta independencia no tuvo ninguna influencia en la política²⁶².

Lo que se presentó en ese periodo en la GAO fue una tensión entre su autonomía e independencia por una parte y por la otra, convertirse en un actor importante en la labor de supervisión del Congreso sobre la rama ejecutiva.

El cambio de esta situación se da a raíz de la carta que el presidente del Comité de Operaciones de Gobierno de la Cámara, Jack Brooks, le envió en 1985 al Contralor General Chuck Bowsher, en un contexto marcado por las tensiones entre el gobierno Reagan y la bancada demócrata del Congreso. La carta mencionada básicamente exponía el inconformismo del Congreso con la GAO por adelantar trabajos de auditoría por su propia iniciativa, y le exigía acatar las solicitudes hechas por el Congreso en relación con los programas y proyectos que se debían evaluar.

Durante esta fase, la GAO comenzó a cambiar su enfoque de producir informes por iniciativa propia a responder a la solicitud de los miembros del Congreso. Sin embargo, la GAO a pesar del cambio de actitud continuó enfrentando tensiones, esta vez por cuenta de las críticas recibidas por la minoría republicana de que la GAO estaba al servicio de los demócratas. Situación que fue superada cuando los republicanos fueron mayoría a mediados y finales de los 90, y aprendieron a utilizar los servicios de la GAO y se dieron cuenta de que la GAO no era partidista, simplemente respondía a los presidentes del Comité²⁶³.

²⁶² Ibidem.

²⁶³ Ibidem.

Así las cosas, la GAO tuvo que sacrificar su autonomía en la elección de los programas a evaluar y acatar las solicitudes del Congreso²⁶⁴, pero sin permitir que fuera manipulada políticamente. Para esto estableció unas guías que le permitían determinar cómo llevar a cabo las solicitudes del Legislativo y reforzó su profesionalismo, lo que garantiza el papel neutral y el suministro de información creíble al Congreso, haciéndose relevante en la función de supervisión ejercida por ese Órgano²⁶⁵.

Shahan, Asif. (2014), sistematiza estos cambios en la GAO así: Ante la tensión entre autonomía en el adelantamiento de sus funciones por iniciativa propia y ser criticado por ello, y adicionalmente, no tener relevancia en la labor de supervisión a cargo de la Rama legislativa, o perder autonomía y ser relevante en la labor de supervisión del Congreso con sus informes creíbles y útiles, la GAO opta por sacrificar su autonomía sustancial, al renunciar a los trabajos por iniciativa propia y acatar las solicitudes del Poder legislativo, pero conservar su autonomía procedimental, es decir, hacer con una metodología propia las evaluaciones solicitadas por el Congreso²⁶⁶.

Actualmente, la gran mayoría del trabajo de la GAO consiste en revisar los gastos después de que se hayan efectuado. La GAO tiene autoridad para investigar todos los asuntos relacionados con la recepción, desembolso y uso de dinero público (31 U.S.C. § 711), lo que suele hacer a través de auditorías. La revisión antes de los gastos es principalmente responsabilidad de la agencia que realiza el pago. Las

²⁶⁴ Según el estudio de Shahan, Asif. (2014) El reporte anual 2008 de la GAO señaló que 94% de su trabajo fue adelantado en respuesta a las solicitudes del Congreso. Ibidem.

²⁶⁵ Ibidem.

²⁶⁶ Ibidem.

agencias gubernamentales están obligadas a mantener controles internos que, entre otras cosas, garanticen razonablemente que los gastos sean consistentes con la legislación aplicable (31 U.S.C. § 3512(c)). La GAO escribe las Reglas para el Control Interno en el Gobierno Federal que guían a las agencias en el diseño e implementación de sus controles.

Para ayudar en la supervisión de las agencias federales, el Congreso creó las oficinas de inspectores generales (OIG) en 1978 (a través de P.L. 95-452, la Ley del Inspector General de 1978 o la Ley IG). Los IG llevan a cabo varias revisiones de los programas y operaciones de las agencias, incluidas auditorías, investigaciones, inspecciones y evaluaciones, y proporcionan hallazgos y recomendaciones para mejorarlas. Las actividades de los OIG suplementan y complementan las de la GAO. Al igual que la GAO, la gran mayoría de los trabajos de auditoría de la OIG implican revisar los gastos después de que se realizan. Como parte del trabajo de auditoría, las OIG pueden examinar qué tan bien las agencias han diseñado e implementado eficazmente los controles sobre sus procesos presupuestarios y de pago.

4.4 GAO Field Offices

La Government Accountability Office (GAO), desde su fundación en 1921, tiene su sede central ubicada en Washington D.C, aunque los auditores de la agencia comenzaron a hacer trabajo de campo a mediados de la década de 1930. Durante la administración de Roosevelt, analizaron los programas agrícolas gubernamentales en Kentucky y varios estados del sur²⁶⁷.

²⁶⁷ HISTORY OF THE GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO)
<https://budgetcounsel.com/%C2%A7022-government-accountability-office-gao/%C2%A7022-09-government-accountability-office-gao/>

En 1942, la GAO desplegó a sus auditores por todo el país para verificar la contratación originada por la guerra. Para ello creó la Sección de Auditoría de Contratos de Guerra, y se dispuso personal en seis zonas regionales. Esa sección funcionó hasta un año después de terminada la guerra²⁶⁸.

Después de la segunda Guerra mundial, hubo cambios económicos al interior de los EE. UU., y también al exterior de EE.UU. El gobierno federal entregó mucho dinero para recuperación de la economía en Estados Unidos y en Europa y para financiar la guerra fría y la guerra de Corea. A principios de la década de 1950 la GAO estableció formalmente una red de oficinas regionales en los Estados Unidos, en 23 ciudades, y abrió una oficina europea en 1952. En 1956 se establece la División de Operaciones de Campo en la GAO, para coordinar las actividades de las oficinas regionales²⁶⁹.

Debido a las intervenciones de EE.UU. en otras regiones del mundo, intervenciones que iban acompañadas de gastos federales, se abrían oficinas de la GAO para vigilar el uso de esos recursos. Durante la guerra de Vietnam, por ejemplo, la GAO abrió una oficina en Saigón para controlar los gastos militares y la ayuda exterior.

Durante la administración Nixon, se enfatizó en la participación de los estados en los recursos federales, y se fomentó las subvenciones a nivel nacional, eso exigió que se fortaleciera el control a los programas federales de subvenciones a nivel estatal. Para poder auditar esos recursos, se crea un grupo de trabajo sobre normas de auditoría gubernamental y como resultado de ese trabajo se expide en 1972 las normas

²⁶⁸ History of the Field Operation División. Page 128. The GAO review Winter 1971.
<http://archive.gao.gov/otherpdf1/090868.pdf>

²⁶⁹ Ibidem.

de auditoría gubernamental conocido como el Yellow Book, y al cual se hace referencia en el capítulo 2° de este trabajo. El Yellow Book fue y es una guía para ayudar a los auditores estatales y locales.

La División de Operaciones de Campo fue eliminada en 1982, cuando las oficinas regionales comenzaron a reportar directamente al Contralor General²⁷⁰. Luego de esto las oficinas regionales comenzaron a involucrarse en la planeación del trabajo cuando la Oficina de Washington desarrolló el enfoque de áreas problema y comenzó a perfeccionarlo.

El enfoque de áreas problema pretende (1) concentrar los recursos limitados de la GAO en las cuestiones más importantes y (2) garantizar la coordinación y evitar la superposición en la GAO al abordar estas cuestiones. Este sistema asigna la responsabilidad principal a la división líder para lograr los objetivos que establece la GAO al abordar estos problemas²⁷¹.

En 1982, el contralor general creó el cargo de *Assistant Comptroller General for Operations* en reemplazo de la División de Operaciones de Campo, para integrar las operaciones de la GAO en Washington y en las regiones²⁷².

En 1989, alrededor de un tercio de los recursos de personal de la GAO estaba en sus 14 oficinas regionales en todo Estados Unidos. Dichas Oficinas son una parte indispensable de las funciones de la GAO y brindan una perspectiva importante, en

²⁷⁰ Regional Offices and the Field Operation División. June 1990. Prefacio. <https://www.gao.gov/assets/op-15-oh.pdf>

²⁷¹ Issue area planning in GAO. October, 1980. <https://www.gao.gov/assets/113587.pdf> el 20 de julio de 2022.

²⁷² Regional Offices and the Field Operation División. June 1990. Página 2. <https://www.gao.gov/assets/op-15-oh.pdf>

cuanto a qué programas y actividades del gobierno se llevan a cabo en los diversos sectores del país. El personal regional también se ha convertido en uno de los principales recursos para identificar los temas vitales que se abordan en las auditorías y revisiones de la GAO²⁷³.

Actualmente, alrededor del 70 % de los aproximadamente 3300 empleados de la GAO se encuentran en la sede central en Washington, el resto está desplegado en 11 oficinas de campo (Field Offices) en todo el país. El personal de estas oficinas de campo está alineado con los equipos de investigación, auditoría, investigación y evaluación, y trabaja en conjunto con el personal de la sede central, en apoyo de los objetivos estratégicos externos²⁷⁴.

Con el tiempo las oficinas regionales se reorganizaron y su número se redujo, debido a fusiones de algunas oficinas, relocalizaciones de otras, dependiendo su operación de dónde se estaban gastando los recursos federales, pasando de 23 en la década de los 50s, a 14 en la década de los 80s; actualmente y desde el año 2000²⁷⁵, hay 11 oficinas de campo.

Atlanta, Boston, Chicago, Dallas, Dayton, Denver, Huntsville, Los Angeles, Norfolk, Oakland, y Seattle.

Así mismo, desde la década de los 80s, el número de empleados de las oficinas de campo ha sido cercano del 30% del total de empleados de la GAO.

²⁷³ Ibidem. *Introduction*.

²⁷⁴ *Performance and Accountability Report Fiscal Year 2021*. Recuperado de <https://www.gao.gov/products/gao-22-4sp> el 21 de julio 2022.

²⁷⁵ GAO: Supporting Congress for the 21st Century <https://www.govinfo.gov/content/pkg/html/GA...>

Las oficinas de campo son una extensión de la Sede principal, y el personal de la oficina de campo realiza la misma clase de trabajo que se lleva a cabo en la Sede principal. Cada oficina de campo alberga una combinación y una cantidad diferente de equipos de misión, que van de uno a ocho equipos de misión. El personal de las oficinas de campo es una mezcla de pasantes, analistas, directores y personal de operaciones que reportan al director general de su equipo de misión o unidad²⁷⁶.

Field Operations (FO) es la dependencia de la GAO que actualmente dirige y asiste al personal en las 11 oficinas de campo de la agencia en todo el país y coordina el trabajo de esas oficinas con el de la sede central de la GAO; fomenta prácticas misionales y operativas innovadoras, mejora el intercambio de información y la colaboración, y proporcionar un entorno de trabajo seguro y productivo en las oficinas de campo y en la sede central²⁷⁷.

²⁷⁶ Perez, James A. ASSISTANT DIRECTOR FOR FIELD OPERATIONS AND FIELD OFFICE MANAGER, CHICAGO

²⁷⁷ <https://www.gao.gov/about/careers/our-teams/FO>

Capítulo 5. Las oficinas del Inspector General

El Inspector General Act de 1978²⁷⁸, creó las oficinas del Inspector General para controlar el buen uso de los recursos públicos en Estados Unidos, de manera objetiva e independiente²⁷⁹, que trabaja bajo las normas de auditoría producidas por la GAO²⁸⁰, y que funciona a nivel de cada departamento o agencia federal (establecimiento) que esa Ley señala. Inicialmente, el número de agencias a las que la Ley de 1978 le asignó un IG fue 12; antes de esta Ley, dos agencias federales tenían inspectores generales asignados por ley²⁸¹; para 1988, 19²⁸² agencias federales ya contaban con IG establecidos en leyes; con la enmienda al Inspector General Act de 1988, se asignaron IG a otras 30 agencias²⁸³. Con los años, a más agencias les ha sido asignado un IG²⁸⁴.

²⁷⁸ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1101.pdf>

²⁷⁹ <https://www.cambridge.org/core/journals/american-political-science-review/article/monitoring-government-inspectors-general-and-the-search-for-accountability-by-paul-c-light-washington-brookings-1993-274p-3195-cloth-1295-paper/B9BDB48AC1F465A43A7DE0E1F5A04886>

²⁸⁰ [https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/igactasof1010\(1\).pdf](https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/igactasof1010(1).pdf) Sección 4.

²⁸¹ En 1976 se asignó IG al departamento de Salud, educación y bienestar, hoy Salud y Recursos Humanos HHS. En 1977 se asignó IG al departamento de Energía. Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* - Congressional Research Service 2016. Página 15. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43814.pdf>

²⁸² *General Accounting Office - Inspector General Act Amendments of 1988* – mayo 17 1988, página 1 <https://www.gao.gov/assets/110/102126.pdf>

²⁸³ Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* - *The Inspector General Act Amendments of 1988 creó un nuevo conjunto de IGs en “entidades federales designadas” (DFEs), por sus siglas en inglés, las cuales son usualmente más pequeñas agencias federales.* Congressional Research Service 2016. Página 2. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43814.pdf>

²⁸⁴ Para mediados de 2016, había 71 agencias federales y entidades federales designadas, que tenían asignado, por ley, un Inspector General. Ibidem. Páginas 15-17.

La *General Accounting Office* en 1988, en una intervención²⁸⁵ ante el Congreso, cuando se estaba debatiendo la reforma a *The Inspector General Act* de 1978, señaló que el establecimiento de las oficinas del inspector general a nivel de ley fue para combatir fraude, el despilfarro y el abuso de los recursos públicos, y para corregir una serie de deficiencias organizativas y procesales en la auditoría federal y la comunidad investigadora.

La Gao, en esta intervención, relaciona las deficiencias que dieron pie para establecer las OIG, entre ellas incluye:

1. Falta de liderazgo entre múltiples unidades de auditoría e investigativas que operan al interior de una agencia-
2. Los auditores e investigadores reportan a funcionarios quienes eran responsables por la función bajo revisión y a los investigadores se les ponían restricciones para que no miraran en ciertas áreas donde había sospechas de irregularidades.
3. Recomendaciones de auditoría frecuentemente ignoradas por los funcionarios de la agencia.
4. Unidades de auditoría e investigación limitadas severamente debido a recursos insuficientes.
5. Falta de procedimientos para asegurar que el jefe de la agencia y el Congreso fueran informados de serios problemas descubiertos en la agencia²⁸⁶.

²⁸⁵General Accounting Office - Inspector General Act Amendments of 1988 – mayo 17 1988, página 1 <https://www.gao.gov/assets/110/102126.pdf>

²⁸⁶ Ibidem. Páginas 1 y 2.

En ese mismo reporte, la Gao señala que los IGs creados por la Ley de 1978, han sido establecidos gracias a un esfuerzo de los dos partidos, que ha mejorado la eficacia del gobierno federal.²⁸⁷

El presidente que sancionó The Inspector General Act, con motivo de los 40 años de su expedición, señaló:

“En 1978, Yo tuve el honor de firmar the Inspector General Act. En esa ocasión, predije que los recientemente creados Inspectores Generales serían la más importante herramienta del gobierno en la lucha contra el fraude y el despilfarro. A través del notable e incansable esfuerzo desde esa época, mi predicción y mi esperanza se han vuelto realidad²⁸⁸”.

En esa misma celebración un exsenador señaló respecto a *The Inspector General Act*:

“En general, ha tenido un profundo impacto sobre el gobierno de los Estados Unidos y sobre el pueblo americano. Su supervisión independiente ha revelado numerosos casos de fraude, despilfarro, abuso y malas prácticas, todas las cuales han resultado en mejoras en los programas federales²⁸⁹”.

Michael Horowitz, IG del Departamento de Justicia y Director del Consejo de los Inspectores Generales en Integridad y Eficiencia, (CIGIE), por sus siglas en inglés, en la celebración de los 40 años de *The Inspector General Act*, señaló sobre esa figura de control fiscal:

²⁸⁷ Ibidem. Página 1.

²⁸⁸ *Inspectors general, a good-government ‘experiment,’ celebrate 40 years of oversight* en <https://federalnewsnetwork.com/agency-oversight/2018/10/inspectors-general-a-good-government-experiment-celebrate-40-years-of-oversight/>

²⁸⁹ Ibidem.

“Ese fue realmente el momento en el cual lo que empezó como un experimento se convirtió en una entidad fundacional del gobierno, y se ha desarrollado en lo que hoy es²⁹⁰”.

5.1 Calidades, nombramiento y remoción de los IG.

El Inspector General Act de 1978²⁹¹, estableció que a la cabeza de las Oficinas del Inspector General (OIG) estaría un Inspector General (OG) que sería nombrado por el presidente de los EEUU, con el consejo y aprobación del Senado, sin consideración a su filiación política y solamente sobre la base de la integridad y demostrada habilidad en contabilidad, auditoría, análisis financiero, derecho, análisis administrativo, administración pública, o investigaciones.

El presidente, con el consejo y aprobación del Senado de los Estados Unidos²⁹² nombra a los IGs de las agencias federales (departamentos y agencias federales grandes), el jefe de la entidad federal (agencias federales más pequeñas), nombra a los IGs en esas agencias. Tanto los IG que nombra el presidente como los que nombra el jefe de la entidad fueron establecidos por *The Inspector General Act* de 1978 y sus reformas²⁹³. Son IG estatutarios, es decir, establecidos por Ley. Igualmente, unos y otros tienen en esencia los mismos poderes y obligaciones²⁹⁴.

²⁹⁰ Ibidem.

²⁹¹ Sección 3 del Inspector General Act de 1978.
<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:rt7pE4Gw4EJ:https://www.govinfo.gov/link/statute/92/1101+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=co>

²⁹² Sección 3 (a) del Inspector General Act de 1978.

²⁹³ Inspector General Act Amendments of 1988.

²⁹⁴ <https://www.ignet.gov/content/ig-act-history>

Hay otros IGs establecidos por una ley diferente a *The Inspector General Act* de 1978, cuyo nombramiento también lo hace el presidente con el consejo y aprobación del Senado, es el caso del “*Inspector General in the Central Intelligence Agency* (P.L. 101-193) and the *Inspector General of the Intelligence Community in The Office of the Director of National Intelligence*”²⁹⁵; The Special Inspector General for the Troubled Asset Relief Program (SIGTARP), creado por *The Emergency Economic Stabilization Act of 2008*, sección 121²⁹⁶, disponía que dicho funcionario era nombrado por el presidente con el consejo y confirmación del Senado; *The Special Inspector General for Afghanistan Reconstruction (SIGAR)*, era designado directamente por el presidente, sin intervención del Senado, único caso entre los IG (P.L. 110-181). Estos dos últimos inspectores tenían carácter temporal²⁹⁷.

Hay inspectores generales de agencias que pertenecen a la rama legislativa, son nombrados por el jefe de la agencia y fueron creados por una ley distinta a *The Inspector General Act* de 1978. Ellos están en las siguientes agencias del legislativo: The Architect of the Capitol (P.L. 110-161); The Government Accountability Office (P.L. 110-323); The Government Printing Office (P.L. 100-504); The Library of Congress (P.L. 109-55); y en The U.S. Capitol Police (P.L. 109-55). Cada uno de estos IG es nombrado y removido por el jefe de la agencia²⁹⁸.

²⁹⁵ Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* – página 4. <https://fas.org/sqp/crs/misc/R43814.pdf>

²⁹⁶ <https://www.congress.gov/110/plaws/publ343/PLAW-110publ343.pdf>

²⁹⁷ Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* – página 4. <https://fas.org/sqp/crs/misc/R43814.pdf>

²⁹⁸ Ibidem.

La remoción o traslado a otra posición o locación en un establecimiento, de los inspectores generales de la Ley de 1978 la puede hacer el presidente, pero debe comunicar por escrito las razones de la remoción o traslado a ambas cámaras del Congreso, 30 días antes de la fecha programada para la remoción o traslado²⁹⁹. Este aviso por adelantado permite al inspector general, al Congreso, o a otra parte interesada examinar y tal vez objetar la planeada remoción o traslado³⁰⁰.

La remoción de los inspectores generales de las entidades federales designadas, de que trata la reforma de 1988 a la Inspector General Act de 1978, la puede hacer el jefe de la entidad, pero también debe comunicar las razones de esa remoción o traslado, en los mismos términos señalados para el presidente, relacionados en el párrafo anterior³⁰¹.

Inicialmente, el reporte al Congreso no establecía un plazo específico, fue el 'Inspector General Reform Act of 2008' el que estableció el plazo perentorio para dar aviso de la remoción o traslado de los IGs, ya sea por parte del presidente o del jefe de la agencia³⁰².

En relación con las calidades que debe reunir una persona para ser nombrado Inspector General, sin consideración a su filiación política y solamente sobre la base de la integridad y preparación profesional relacionada con las funciones del cargo, se han presentado casos en los cuales no se cumple con estas previsiones legales. Es el caso

²⁹⁹ Inspector General Act de 1978, modificada. Sección 3, subsección (b).

³⁰⁰ Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* – página 7. <https://fas.org/sqp/crs/misc/R43814.pdf>

³⁰¹ Inspector General Act de 1978, modificada. Sección 8G, Subsección (e) No. 2.

³⁰² Inspector General Reform Act of 2008. Sección 3. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-110publ409/pdf/PLAW-110publ409.pdf>

de la IG del *Department of Health and Human Services*, Janet Rehnquist, hija de un magistrado de la Corte Suprema de Justicia, nombrada por el presidente Bush en el año 2000, quien, entre otras presuntas irregularidades, a solicitud del gobernador de la Florida, Jeff Bush, hermano de George Bush, aplazó una auditoría a un fondo de pensiones hasta después de las elecciones en las que Jeff Bush estaba en campaña de reelección. Finalmente, la mencionada inspectora general no resistió las críticas por sus malos manejos y tuvo que renunciar³⁰³. Este caso deja dos lecciones, una, que en los países desarrollados también se presentan intereses políticos en el nombramiento y gestión de los funcionarios públicos, en este caso, inspectores generales, y que hay reproche social sobre esas conductas y que ese reproche funciona.

En el año 2009 se presentó la destitución del inspector general de la Corporation for National and Community Service, Gerald Walpin, sin cumplir lo previsto en la ley, que le exige al presidente dar aviso al Congreso con una anticipación de 30 días sobre su deseo de remover un inspector general y explicar las razones por las cuales quiere tomar esa decisión. La destitución obedeció a que el Inspector General de esa Agencia señaló que había malos manejos de recursos de esa Agencia en una escuela dirigida por un amigo del presidente Barack Obama. Esa situación fue investigada por el Congreso, y este concluyó que la explicación de la Casa Blanca de que Gerald Walpin fue removido por razones legítimas no políticas no estaba soportada ni era convincente. Simplemente no hay suficiente evidencia para rechazar de manera concluyente la idea de que la remoción pudo haber sido motivada por un deseo de ejercer más control

³⁰³ <https://managingscandal.wordpress.com/case-studies/case-study-janet-rehnquist/>

sobre la Corporación sin interferencia de un Inspector general agresivo e independiente³⁰⁴.

5.2. El propósito de la oficina del Inspector General

De acuerdo con la sección 2 de la Inspector General Act de 1978, el trabajo de las oficinas del Inspector general envuelve prevenir y detectar el fraude, el despilfarro, el abuso y malos manejos de los programas y operaciones del gobierno dentro de las mismas agencias y organizaciones a través de auditorías de programas y operaciones, pero también a través de investigaciones; en desarrollo de estas los IG tienen la autoridad para emitir comparendos con el propósito de obtener información o documentos, recibir testimonios bajo juramento. Igualmente, los IGs son responsables de asegurar que las agencias operen eficiente, efectiva y legalmente y de mantener completa y permanentemente informados al jefe de la entidad y al Congreso³⁰⁵.

The Inspector General Act establece como propósito de las OIG:

“Crear unidades independientes y objetivas -

(1) Para conducir y supervisar auditorias e investigaciones relativas a los programas y operaciones de los establecimientos enumerados en la sección 12.2;

(2) Para proveer liderazgo y coordinación y recomendar políticas para actividades designadas a (A) promover la economía, eficiencia y eficacia en la administración y (B) prevenir y detectar fraudes y abusos en tales programas y operaciones; y

³⁰⁴ The Firing of the Inspector General for The Corporation for National and Community Service. Página 62. noviembre 20 de 2009. <https://republicans-oversight.house.gov/wp-content/uploads/2012/01/11-20-09-The-Firing-of-the-Inspector-General-for-The-Corporation-for-National-and-Community-Service.pdf> recuperado el 24 de noviembre de 2020.

³⁰⁵ Longley, Robert. "About the US Inspectors General." ThoughtCo, Jul. 15, 2018, <https://www.thoughtco.com/about-the-office-of-inspector-general-3322191>

*(3) Para proporcionar un medio para mantener a la cabeza del establecimiento y al Congreso completa y permanentemente informados sobre los problemas y deficiencias relacionadas con la administración de este tipo de programas y operaciones y la necesidad de la acción correctiva y su progreso (...)*³⁰⁶. Subraya extratextual.

En el Inspector General Handbook³⁰⁷, el autor se pregunta: ¿Bajo qué autoridad y con qué propósito los IG hacen lo que ellos hacen?

Y se responde:

Los IG derivan su autoridad de la propia “Clausula de responsabilidad” de la Constitución en el Artículo I, Sección 9: “Una declaración regular y una cuenta de ingresos y gastos de todo el dinero público deberá ser publicado de tiempo en tiempo”.

El inspector General Act de 1978, con modificaciones, contiene más de 20 deberes para ser llevados a cabo por oficiales civiles del poder ejecutivo, quienes han sido confirmados por el senado de los Estados Unidos. Cada deber del Inspector General Act es típicamente precedido por las palabras, “el Inspector General debe.” La sección “Propósito” de la Ley del Inspector General clarifica la expectativa del Congreso de que cada Inspector General identificado por establecimiento en dicha Ley tiene el deber de proveer liderazgo y coordinación en las actividades designadas (A) promover economía, eficiencia, y eficacia en la administración de, y (B) prevenir y

³⁰⁶ Inspector General Act de 1978 Section 2

³⁰⁷ JOSEPH E. SCHMITZ, The Inspector General Handbook. 2013. The Center for Security Policy, Press. Washington, DC. Page

detectar fraude y abuso en programas y operaciones, en su respectivo establecimiento³⁰⁸.

5.3. Deberes y responsabilidades. Sección 4.

Las oficinas del inspector general, de acuerdo con el Inspector General Act, deben, respecto a la agencia o establecimiento en el que han sido asignados:

- 1- establecer las políticas de las auditorías e investigaciones relativas a los programas y las operaciones, y llevar a cabo, supervisar y coordinar las auditorías e investigaciones.
- 2- revisar la legislación existente y propuesta y las regulaciones relacionadas con los programas y operaciones y hacer recomendaciones en los informes semestrales, requeridos por la sección 5 (a) de la mencionada Ley, concerniente al impacto de dicha legislación o regulaciones en la economía y eficiencia en la administración de programas y operaciones administradas o financiadas por la agencia, y la prevención y detección de fraudes y el abuso en tales programas y operaciones;
- 3- Recomendar las políticas y realizar, supervisar o coordinar otras actividades realizadas o financiadas por dicha agencia, para promover la economía y la eficiencia en la administración de **los programas y operaciones** de la agencia, y para **prevenir y detectar fraude y abuso en tales programas y operaciones**;
- 4- Recomendar políticas, y realizar, supervisar, o coordinar las relaciones entre el establecimiento y otras agencias federales, y agencias gubernamentales estatales y locales y entidades no gubernamentales con respecto a todas las

³⁰⁸ Ibidem.

cuestiones relativas a la promoción de la economía y eficiencia en la administración, o la prevención y detección de fraude y abuso en, programas y operaciones administradas o financiadas por dicho establecimiento, o la identificación y enjuiciamiento de los participantes en tal fraude o abuso;

5- Mantener al Jefe del establecimiento y al Congreso completa y permanentemente informados, por medio de los informes requeridos por la sección 5 y de otro tipo, sobre fraude y otros graves problemas, abusos y deficiencias relacionadas con la administración de programas y operaciones administrados o financiados por dicho establecimiento; recomendar medidas correctivas con respecto a estos problemas, abusos y deficiencias e informar sobre los progresos realizados en la aplicación de las medidas correctivas. Negrilla y subraya extratextual.

5.4. Relación de las OIG con la GAO.

En relación con la función de realizar, supervisar y coordinar auditorías e investigaciones relativos a los programas y las operaciones la oficinas del inspector general deben cumplir con las normas establecidas por el Contralor General de los Estados Unidos para auditorías de establecimientos federales, organizaciones, programas, actividades y funciones; en el desarrollo de sus funciones se dará particular consideración a las actividades de la Contraloría General de los Estados Unidos con miras a evitar la duplicación y asegurar la cooperación y una coordinación eficaz entre ambas instituciones.

5.5. Reportes e informes del IG. Sección 5 del Inspector General Act.

Para mantener al jefe de la agencia y al Congreso completa y permanentemente informados sobre los problemas y deficiencias relacionadas con la agencia, cuando una Oficina del Inspector General (OIG) de una agencia identifica serios y flagrantes problemas o abusos en la agencia, la OIG inmediatamente notifica de los hallazgos al jefe de la agencia. El jefe de la agencia entonces debe enviar el reporte de la OIG, junto con cualquier comentario, explicación y planes correctivos al Congreso, dentro de los siguientes siete días calendario³⁰⁹.

Los Inspectores Generales también envían reportes semi- anuales de todas sus actividades de los últimos seis meses al Congreso³¹⁰.

La oficina del inspector general informará sin demora al Fiscal General cada vez que tenga motivos razonables para creer que en el establecimiento donde opera ha habido una *violación de la Ley Penal Federal*³¹¹.

La Ley del Inspector General ordena que es el inspector General quien “debe reportar rápidamente al fiscal general cuando el IG tenga razonables bases para creer que ha habido una violación de la ley penal federal³¹².

5.6. Atribuciones

Las atribuciones de las Oficinas de los Inspectores Generales están previstas en la Sección 6 de la Inspector General Act, modificada.

³⁰⁹ Ibidem.

³¹⁰ Ibidem.

³¹¹ Sección 4 Letra (d) Inspector General Act

³¹² Ibidem. Page:42

Tales atribuciones son principalmente, la de acceder de forma oportuna a toda la información necesaria para cumplir con sus funciones, adelantar auditorias e investigaciones sobre programas y operaciones, que en su criterio sean necesarias y deseables, emitir comparendos o citaciones con el propósito de obtener información o documentos, recibir testimonios bajo juramento, tener acceso directo e inmediato al jefe de la entidad cuando sea necesario para el ejercicio de las funciones y responsabilidades; el IG puede contratar y controlar su propio staff y contratar personal y servicios necesarios para llevar a cabo sus funciones.

En relación con la información a la cual tenga acceso el IG en ejercicio de sus atribuciones, The Inspector General Act, señala como límite y manejo de esa información que "Nada en esta sección se interpretará como una autorización para divulgar públicamente información cuya divulgación esté específicamente prohibida por ley, o que por orden ejecutiva requiera no ser divulgada en interés de la defensa nacional, o seguridad nacional, o en el manejo de las relaciones internacionales; o que sea parte de una investigación criminal en curso³¹³".

No obstante tener estos amplios poderes, los IG no están autorizados a tomar medidas correctivas por sí mismos. La Ley de IG prohíbe la transferencia de "responsabilidades operativas de programas " a un IG³¹⁴.

³¹³ Section 5. IG Act 1978.

³¹⁴ Wendy Ginsberg y Michael Greene. Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions –Página 5. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43814.pdf>

Las únicas funciones operacionales obligatorias del IG son “conducir y supervisar auditorías e investigaciones relacionadas con los programas y operaciones de las agencias listadas en la Ley del IG³¹⁵.

La razón fundamental para esta prohibición es que sería difícil, si no imposible, para los IGs auditar o investigar programas y operaciones de manera imparcial y objetiva si fueran directamente involucrados para llevarlas a cabo³¹⁶.

5.7. Independencia de los IG.

Los principios del Inspector General Act requieren que, “El Inspector General y el personal de la OIG, tanto de hecho como de apariencia, deban ser libres de situaciones personales, externas, y organizacionales que afecten la independencia”. Tal independencia es inherente al “valor agregado” por un Inspector General en cualquier organización³¹⁷.

Este principio de independencia, (...), es completamente consistente con la separación-de-poderes prevista en la Constitución y con el deber previsto en la Ley del Inspector General de que un Inspector General reporta tanto al jefe de su agencia como al Congreso, en ese orden³¹⁸.

Cualquiera que sea el líder operacional, este nunca debe cuestionar la independencia y objetividad de los hallazgos y recomendaciones hechas por el

³¹⁵ JOSEPH E. SCHMITZ, *The Inspector General Handbook*. 2013. The center for Security Policy, Press. Washington, DC. Página 36.

³¹⁶ Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* – página 5. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43814.pdf>

³¹⁷ Ibidem. Página 34.

³¹⁸ Ibidem. Página 34.

inspector general³¹⁹. El jefe de la agencia ni el suplente pueden impedir o prohibir a un Inspector General llevar a cabo una auditoría o investigación³²⁰. Así lo contempla la Inspector General Act³²¹.

La mayoría de los inspectores generales que sirven en el gobierno federal, son nombrados por el presidente como oficiales de la rama ejecutiva. En la medida que un IG es obligado por ley a reportar al Congreso, esto es únicamente después de haber reportado al jefe de la agencia de la rama ejecutiva al cual está asignado.

Los inspectores generales pertenecen a la rama ejecutiva, pero son nombrados con la aprobación del senado y dos veces al año deben entregar informes al Congreso sobre todas sus actividades de los últimos seis meses.

Porque los IG están en la misión de mantener a otros responsables de rendir cuentas, todos los IG, deben ser vigilantes en evitar cualquier abuso de poder en sus respectivas oficinas...³²².

La Ley crea unidades independientes y objetivas, para, de esa manera, conducir y supervisar auditorías e investigaciones relacionadas con los programas y operaciones de los establecimientos donde la Ley asigna IG. El inspector general de cada entidad, en relación con estas funciones, tiene la facultad de:

“(A) nombrar un inspector General adjunto para adelantar Auditorías, que tiene la responsabilidad de supervisar el desempeño de las actividades de auditoría

³¹⁹ Ibidem. Página 34.

³²⁰ Longley, Robert. "About the US Inspectors General." ThoughtCo, Jul. 15, 2018, <https://www.thoughtco.com/about-the-office-of-inspector-general-3322191>

³²¹ Section 3 (a) Inspector General Act

³²² JOSEPH E. SCHMITZ, The Inspector General Handbook. 2013. The center for Security Policy, Press. Washington, DC. Página 34.

*relacionadas con los programas y operaciones del establecimiento; (B) nombrar un inspector General adjunto para adelantar Investigaciones que tiene la responsabilidad de supervisar la realización de actividades de investigación relacionadas con dichos programas y operaciones*³²³”.

En relación con las dependencias de las agencias federales que adelantaban funciones de auditoría e investigaciones de los programas y operaciones en las mencionadas agencias, antes de establecerse las Oficinas del Inspector General, la *General accounting Office* de la época, señaló que dichas dependencias adolecían de una serie de deficiencias organizativas y procesales en la auditoría federal y la comunidad investigadora. Ver la nota a pie de página No. 285 de este documento.

La sección nueve de The Inspector General Act, modificado, establece el traspaso a la Oficina del Inspector General de las funciones que se estén llevando a cabo en oficinas de auditoría, oficinas de investigaciones, oficinas de investigaciones de presuntas violaciones criminales, y dependencias de las agencias en las que se ha asignado Oficina del Inspector General cuyas funciones estén relacionadas con las funciones de dicha Oficina. Es decir, esta Oficina es la única que puede adelantar en la agencia o entidad en la que ha sido asignada, funciones relacionadas con auditorías e investigaciones de los programas y operaciones de las agencias o entidades federales.

5.8 Inspector general reform act de 2008.

En 2008 se tramitó en el Congreso de los Estados Unidos “*The Inspector General Reform Act*”, el cual es una enmienda del Inspector General Act de 1978. En el Acto reformativo sobresalen dos aspectos que son cruciales para el buen desempeño

³²³ Inspector General Act de 1978, modificada, Sección 3, subsección (d), número 1, literal A y B.

de las funciones de los inspectores generales, pero sobre todo garantiza la independencia de esa oficina respecto de la agencia o el establecimiento al cual está asignada.

El primero tiene que ver con la facultad y derecho que tienen los inspectores generales de contar con asesoría legal independiente, ya sea suministrada por un abogado perteneciente a la Oficina del IG o de otro IG, pero no de un abogado de la Entidad que vigila. Sección 6 de esa Ley.

Este aspecto fue comunicado por un grupo de senadores al presidente de los Estados Unidos, que firmó la mencionada reforma, con el propósito de que no quedara duda respecto al alcance de la norma:

“Es crítico, sin embargo, que un IG tenga acceso a asesoría jurídica independiente, y si un IG finalmente no está de acuerdo con una interpretación jurídica del abogado de la agencia vigilada, entonces el IG debe ser libre de registrar sus desacuerdos, y su posición sobre la materia, en sus informes y recomendaciones al jefe de la agencia y al Congreso. El Congreso y el público tienen el derecho de tener un IG independiente, con una posición imparcial con respecto a potenciales conductas ilegales o inapropiadas³²⁴”.

El otro aspecto no menos importante, que se introduce en la reforma mencionada es la que tiene que ver con el presupuesto de las oficinas de los Inspectores Generales. Sección 8 de esa Ley. En la norma de 2008 se consagra que:

³²⁴ JOSEPH E. SCHMITZ, *The Inspector General Handbook*. 213. The center for Security Policy, Press. Washington, DC. Page: 53.

“...la presentación del presupuesto por el presidente al Congreso debe incluir en detalle el presupuesto requerido por el presidente para cada IG, como también, el presupuesto requerido por el IG. Si el presupuesto propuesto por el presidente sustancialmente inhibe al IG de cumplir los deberes de la oficina a su cargo, el presupuesto presentado por el presidente debe incluir también cualquier comentario del IG afectado, relacionado con la propuesta del presidente. El Congreso incluyó la sección 8 en la Ley para prevenir el uso del proceso presupuestal para inapropiadamente, influir, marginar o prevenir importantes investigaciones iniciadas por los IG³²⁵.”

Esta previsión que garantiza que los recursos para su funcionamiento no sean condicionados por el gobierno federal, le permite a las OIG cumplir con sus funciones de manera independiente de la voluntad del ejecutivo.

Con la reforma del 2008 se refuerza la independencia de las OIG.

5.9. Consejo de inspectores Generales en Integridad y Eficiencia, (CIGIE)

Con la reforma del 2008 al *Inspector General Act* de 1978, también se crea el *Council Inspector General Integrity and Efficiency, (CIGIE)*, por sus siglas en inglés. Este Consejo tiene como antecedentes a (*the President's Council on Integrity and Efficiency* y a *the Executive Council on Integrity and Efficiency*)³²⁶. La principal

³²⁵ Ibidem. Páginas 53 y 54.

³²⁶ En 1981, el presidente Ronald Reagan estableció el Consejo del Presidente en integridad y eficacia (PCIE), por sus siglas en inglés, mediante orden ejecutiva 12301. El PCIE tenía como funciones desarrollar planes para coordinar actividades en todo el gobierno, que atacaran el fraude y el despilfarro en los programas y operaciones del gobierno, entre otras responsabilidades.

En 1992, El Presidente George H.W. Bush estableció el Consejo Ejecutivo en integridad y eficiencia (ECIE), por sus siglas en inglés, para las agencias que tenían inspectores Generales designados, y reconstituyó el PCIE, mediante orden ejecutiva 12805. Al ECIE y al PCIE les fue asignada la responsabilidad de continuamente identificar, revisar y discutir las áreas de debilidad y vulnerabilidad en

diferencia entre el CIGIE y los organismos que lo antecedieron es que el primero fue creado por ley y estos por directiva presidencial.

La Sección 11, literal (a) del Inspector General Act of 1978, modificada, crea el CIGIE como una entidad independiente dentro de la rama ejecutiva, cuya función es abordar los problemas de integridad, economía y eficacia que impliquen a más de una agencia de gobierno, y aumentar el profesionalismo y eficacia del personal mediante el desarrollo de políticas, estándares y enfoques para ayudar en el establecimiento de una fuerza de trabajo bien entrenada y altamente capacitada en las Oficinas de los Inspectores Generales.

La Sección 11, literal (b) del Inspector General Act of 1978, modificada, establece que son miembros de ese comité todos los inspectores generales previstos en el mencionado Acto, y otros creados en otras leyes; también son miembros de ese comité, entre otros, el Subdirector de gestión de la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, quien es el Presidente Ejecutivo del Consejo, un alto funcionario de la Oficina de Investigaciones Federales (FBI), por sus siglas en inglés, y el director de la Oficina de Ética del gobierno. Aparte del presidente ejecutivo, el comité tiene un presidente, elegido de la lista de inspectores generales que conforman el Comité.

La misma norma exige al presidente del CIGIE, entre otras cosas, la preparación y transmisión, en nombre del Consejo, de un informe anual sobre las actividades del

los programas y operaciones federales para reducir el fraude, el despilfarro y el abuso, y para desarrollar planes para coordinar actividades, en todo el gobierno, que hicieran frente a esos problemas y para que promovieran la economía y la eficiencia en las operaciones y programas del gobierno, entre otras responsabilidades. IG Act History. Recuperado de <https://www.ignet.gov/content/ig-act-history> el 11 de junio de 2019.

Consejo con destino al Presidente, a las comisiones competentes del Senado y la cámara de representantes, a la Comisión de seguridad nacional y asuntos gubernamentales del Senado, y a la Comisión de supervisión y reforma del gobierno de la cámara de representantes.

La Sección 11, literal (c) del Inspector General Act of 1978, modificada, le asigna, entre otras, las siguientes funciones al CIGIE:

Permanentemente identificar, revisar y discutir las áreas de debilidad y vulnerabilidad en los programas y operaciones federales para reducir el fraude, el despilfarro y el abuso, y para desarrollar planes para coordinar actividades, en todo el gobierno, que hagan frente a esos problemas y para promover la economía y la eficiencia en las operaciones y programas del gobierno, y realizar auditorías interinstitucionales e interentidades, investigaciones, inspecciones de programas y proyectos para afrontar eficiente y eficazmente los problemas relacionados con el fraude y el despilfarro, que excedan la capacidad o competencia de una agencia o entidad en particular³²⁷

Desarrollar políticas de capacitación para ayudar a mantener al personal de las oficinas de los Inspectores Generales, bien entrenado y altamente calificado. En relación con este tema, igualmente, se contempla que el CIGIE debe mantener 1 o más academias, como el Consejo considere conveniente, para la formación profesional de

³²⁷ Desde que se unieron en 2008, el Consejo de inspectores generales en integridad y eficacia (CIGIE) ha abordado cuestiones de supervisión que van más allá de cualquier agencia particular. Y más recientemente, CIGIE ha mostrado más su fuerza como un supervisor transversal del gobierno. 40 years after Inspector General Act, where does IG community go from here?. recuperado de <https://federalnewsnetwork.com/agency-oversight/2018/07/40-years-after-inspector-general-act-where-does-ig-community-go-from-here/> el 12 de junio de 2019.

auditores, investigadores, inspectores, evaluadores y demás personal de las diferentes oficinas del Inspector General.

Al CIGIE le corresponde mantener un sitio web de Internet y otros sistemas electrónicos para el beneficio de todos los inspectores generales, que el Consejo determine necesario y conveniente.

En desarrollo de esa función, el Consejo independiente lanzó Oversight.gov, una ventanilla única donde los usuarios pueden acceder a más de 6.000 informes realizados por las Oficinas de Inspectores Generales sobre las agencias³²⁸ en las cuales están asignadas.

Al CIGIE también le corresponde mediar en los conflictos de competencias presentados por una oficina del Inspector General con respecto a una auditoría, investigación, inspección, evaluación o proyecto que involucre la jurisdicción de más de una oficina del Inspector General.

Por otra parte, el Consejo financia las funciones que la Ley le asigna con fondos interinstitucionales, y con saldos de las apropiaciones de las propias OIG. Tales fondos son manejados en un fondo rotatorio.

Otra de las funciones a cargo del Comité³²⁹ es facilitar el trabajo de los Coordinadores de la protección de los denunciantes (*Whistleblower*), designados por la sección 3(d)(C) del Inspector General Act of 1978, modificada.

En relación con la figura del denunciante (*whistleblower*), el Comité igualmente tiene la función de desarrollar mejores prácticas para la coordinación y comunicación

³²⁸ Ibidem.

³²⁹ Inspector General Act de 1978, modificada, sección 11 (c) (5).

para promover el manejo oportuno y adecuado y consideración de las divulgaciones protegidas, las denuncias de represalias, y cuestiones generales respecto a la implementación y administración de leyes de protección del denunciante, conforme a la Ley³³⁰.

El Consejo tiene un Comité de Integridad³³¹, que recibe, revisa y traslada para investigación, denuncias sobre irregularidades que se hacen contra los inspectores Generales y miembros del personal de las diferentes oficinas del Inspector General Sección 11, literal (d), de IG Act de 1978, modificada.

El comité está integrado por el alto funcionario del FBI en el Consejo, por cuatro inspectores Generales y por el director de la Oficina de Ética del gobierno o su delegado.

La norma regula el procedimiento para llevar a cabo las investigaciones de las presuntas irregularidades cometidas por un Inspector General o un miembro de su staff. Así mismo, dispone que el Comité debe revisar y remitir la queja de mala conducta o irregularidad al Departamento de Justicia o la Oficina del Consejero Especial³³², para adelantar las investigaciones, o al Comité de Integridad, para revisión.

³³⁰ Ibidem.

³³¹ Este Comité se remonta al año 1996, cuando el presidente William J. Clinton lo estableció a través del Decreto Ejecutivo 12993. El Comité de integridad es responsable de administrar los procedimientos para investigar las denuncias de irregularidades contra los IGs y su staff. IG Act History. Recuperado de <https://www.ignet.gov/content/ig-act-history> el 11 de junio de 2019

³³² La oficina del consejero especial es una oficina de investigación y enjuiciamiento que trabaja para poner fin a la corrupción gubernamental y política, y para proteger a los denunciantes y a los empleados del gobierno. <https://www.usa.gov/federal-agencies/Office-of-Special-Counsel>
La misión principal de la OSC es salvaguardar el sistema del mérito protegiendo a empleados federales y aspirantes a empleados de prácticas de personal prohibidas PPP, especialmente, represalias por la denuncia de irregularidades. <https://OSC.gov/pages/about.aspx>

El Comité de integridad tiene un plazo de 30 días, prorrogables, para determinar si la denuncia de irregularidades se remite al presidente de la Comisión de integridad para iniciar la investigación.

Si una denuncia de irregularidad se remite al Presidente del Comité de integridad, este deberá completar la investigación en no más de 150 días después de la fecha en que el Comité de integridad hizo la remisión; y si la investigación no puede realizarse dentro del plazo de 150 días deberá notificar inmediatamente a los comités del Congreso correspondientes, e informar a dichos comités del Congreso, cada 30 días, respecto al estado de la investigación y las razones generales de retardo, hasta que se complete la investigación.

El Comité de integridad, junto con el presidente del CIGIE, establecerá políticas adicionales y procedimientos necesarios para garantizar la imparcialidad y la consistencia en las investigaciones.

El CIGIE presentará una copia de las políticas y procedimientos establecidos para adelantar las investigaciones a los correspondientes comités del Congreso.

Por cada investigación de una denuncia de irregularidades que se remita al presidente de la Comisión de integridad, éste presentará a los miembros de la Comisión de integridad y al presidente del CIGIE un informe con los resultados de la investigación.

Por cada acusación de irregularidad que se remita al Departamento de Justicia o a la oficina del consejero especial, el Fiscal General o el consejero especial, según corresponda, presentarán al Comité de integridad un informe con los resultados de la investigación.

El Comité de integridad deberá evaluar los informes que le presenten sobre las investigaciones adelantadas, remitirlos con las recomendaciones, incluidas las de la acción disciplinaria, en un plazo perentorio al presidente ejecutivo del CIGIE y al presidente de los Estados Unidos, en el caso de las agencias federales, o al jefe de la Entidad Federal Designada, para la decisión.

Se establece que de todas las actuaciones del Comité de Integridad se deben enviar un reporte al Congreso.

El informe con los resultados de la investigación, se presentan con las recomendaciones del Comité de Integridad, a la Comisión de seguridad nacional y asuntos gubernamentales del Senado, la Comisión de supervisión y reforma de gobierno de la cámara de representantes y a otros comités del Congreso competentes.

El presidente ejecutivo del CIGIE informará al Comité de integridad de la decisión final del asunto, incluyendo qué acción fue tomada por el presidente o el jefe de agencia.

El Consejo presentará al Congreso y al presidente el 31 de diciembre de cada año un informe sobre las actividades de la Comisión de integridad durante el año fiscal anterior, relacionadas con el número de denuncias recibidas, remitidas al Departamento de justicia y a la Oficina del consejo especial, al presidente del comité de integridad, y archivadas sin remitir. En el caso de las remitidas al presidente del comité de integridad, el estado de las investigaciones no finalizadas y el resultado de las finalizadas.

Cualquier miembro del Congreso podrá requerir al comité por información más detallada sobre las denuncias específicas.

Vemos como la actividad del comité de integridad esta siempre sujeta a la supervisión por parte del Congreso, lo que refleja la importancia que se le da a las actuaciones que adelanta el mencionado comité, relacionadas con la investigación de las denuncias de irregularidades en contra de los inspectores generales y su staff.

Capítulo 6.

Denunciante de irregularidades al interior de las entidades Whistleblower

En *The Inspector General Act* de 1978, Sección 7³³³, y en *el Civil Service Reform Act* de 1978, *Section 2302*, Prácticas de Personal Prohibidas³³⁴, se encuentran los antecedentes de la figura denominada protección al (*whistleblower*) o denunciante al interior de las agencias federales, de hechos irregulares que envuelvan mala gestión, fraude, despilfarro, abuso de autoridad, peligro sustancial y específico para la salud pública y la seguridad.

³³³ The Inspector General Act de 1978, Sección 7. a) El Inspector General puede recibir e investigar quejas o información de un empleado del establecimiento con respecto a la posible existencia de una actividad que constituye una violación de la ley, reglamento o la mala gestión, enorme despilfarro de fondos, abuso de autoridad o de un peligro sustancial y específico para la salud pública y la seguridad. b) El Inspector General, tras la recepción de una queja o información de un empleado, no revelará la identidad del mismo sin su consentimiento, a menos que el Inspector General determine que tal revelación es inevitable en el curso de la investigación. c) Cualquier empleado que tenga autoridad para tomar, ordenar a otros tomar, recomendar o aprobar cualquier acción de personal, no podrá, con respecto a tal autoridad, tomar ni amenazar con tomar medidas contra cualquier empleado como represalia por una denuncia o revelar información a un Inspector General, a menos que la denuncia o la información divulgada haya sido hecha con el conocimiento de que era falsa o con deliberado desconocimiento de su verdad o falsedad. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1101.pdf>

³³⁴ Civil Service Reform Act de 1978, Section 2302"(8) tomar o no tomar una acción personal con respecto a cualquier empleado o solicitante de empleo como represalia por--,
" (A) una divulgación de información por un empleado o solicitante que el empleado o solicitante razonablemente cree que es evidencia de --,
"(i) una violación de cualquier ley, regla o reglamento, o
"(ii), mala gestión, un grave despilfarro de fondos, abuso de autoridad, o un peligro sustancial y específico a la salud pública o seguridad, si tal divulgación no está específicamente prohibida por ley y si dicha información no es específicamente requerida por orden ejecutiva para ser mantenida en secreto en interés de la defensa nacional o la conducción de Asuntos Exteriores; o
"(B) una revelación al Asesor Especial de la Junta de Protección de Sistemas de Mérito, o el Inspector General de un organismo u otro empleado designado por el jefe de la Agencia para recibir tales revelaciones de información que el empleado o solicitante razonablemente cree que es evidencia de--,
"(i) una violación de cualquier ley, regla o reglamento, o"...
"(ii), mala gestión, un grave despilfarro de fondos, abuso de autoridad, o un peligro sustancial y específico a la salud pública o seguridad. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>

Un denunciante (*whistleblower*) es cualquier persona que descubre actividades que podrían ser ilegales, poco éticas o inapropiadas y luego las informa a las autoridades o hace que de otro modo se conozcan esas actividades, por ejemplo, las denuncia a través de un medio de noticias³³⁵.

The Inspector General Act de 1978 fue aprobado el 12 de octubre de 1978 y The Civil Service Reform Act de 1978 (CSRA) el 13 de octubre de 1978, es decir, ambos actos contemplaron simultáneamente la figura de la protección del denunciante al interior de las agencias federales norteamericanas.

Sobre la Ley de Reforma de la Función Pública de 1978, el Presidente Carter, al firmarla, declaró:

*Ahora este proyecto de ley es ley, pero esto es sólo el comienzo de un esfuerzo continuo para mejorar los servicios del Gobierno Federal a la gente. Por sí sola, la ley no garantizará la mejora del sistema. La ley proporciona las herramientas; la voluntad y la determinación deben provenir de quienes dirigen el Gobierno*³³⁶.

En dichas Legislaciones se consagró, respecto a las denuncias presentadas por los empleados, en relación con actos de corrupción al interior de las agencias federales, que se prohibía al funcionario con autoridad para tomar acciones contra el personal, tomar, por sí o por interpuesta persona, represalias contra el empleado que presentara denuncias o revelara información al IG o al *Special Counsel* sobre hechos

³³⁵ *Whistleblower Protection Act* Recuperado de <https://searchcompliance.techtarget.com/definition/Whistleblower-Protection-Act> el 08 de julio de 2019.

³³⁶ <https://www.opm.gov/blogs/Director/2018/10/12/OPM-Celebrates-40th-Anniversary-of-Civil-Service-Reform-Act/#:~:text=The%20Civil%20Service%20Reform%20Act%20of%201978%20reorganized%20the%20Civil,Relations%20Authority%20in%20its%20place.>

irregulares al interior de la agencia federal³³⁷. Es decir, se contemplaba la protección de los denunciantes, contra las represalias que podía tomar el empleador.

El sistema de protección de denunciantes al interior de las agencias federales, previsto en la ley de reforma del Servicio Civil de 1978, está conformado por la Junta de Protección de Sistemas de Mérito (MSPB, por sus siglas en inglés), de la que hacía parte el Consejero Especial³³⁸. Con la WPA de 1989, se establece la Oficina del Consejero Especial, como agencia federal independiente³³⁹. La Junta también nombra a los jueces de derecho administrativo de acuerdo con la sección 3105 del título 5 del US CODE³⁴⁰, y a los “jueces administrativos”.

³³⁷ Sección 101. CSRA 1978. Sección 2302, letra b) numeral 8. Letra B). Capítulo 23. Título 5 US Code. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf> ; Inspector General Act. 1978. Sección 7, Letra c) <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1101.pdf>

³³⁸ Sección 202. CSRA 1978. Capítulo 12. Título 5 US Code. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>
The Role of the U.S. Office of Special Counsel. De acuerdo con la ley, el OSC sirve como un canal seguro que se puede utilizar para revelar una violación de cualquier ley, regla o regulación; mala gestión grave; un derroche bruto de fondos; abuso de autoridad; o un peligro sustancial y específico para la salud pública o la seguridad. El OSC no está autorizado para investigar las denuncias reportadas a través de su canal de divulgación de denunciantes. Sin embargo, la OSC puede exigir al jefe de la agencia de que se trate que investigue el asunto si la OSC determina que existe una probabilidad sustancial de que la información revele una irregularidad de las mencionadas en el párrafo anterior. En estos casos, el jefe de la agencia está obligado a presentar un informe de las conclusiones de la agencia a la OSC. Por ley, los empleados o solicitantes pueden revisar y comentar los informes de la agencia resultantes de la información divulgada por ellos a la OSC. Sus comentarios, junto con cualquier comentario o recomendación del Abogado Especial, se envían con el informe de la agencia al Presidente y los comités de supervisión apropiados del Congreso. El informe de la agencia también se pone a disposición del público, como exige la ley. <https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/The%20Role%20of%20OSC.pdf>

³³⁹ El cargo de Consejero Especial residía originalmente en el MSPB. En 1989, el Congreso estableció la OSC como un organismo independiente que estaba dirigido por el Consejero Especial. Merit Systems Protection Board (MSPB): A Legal Overview. Página 4. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45630>

³⁴⁰ “Cada agencia nombrará tantos jueces de derecho administrativo como sea necesario para los procedimientos requeridos para ser llevados a cabo de conformidad con las secciones 556 y 557 de este título(…)”<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/5/3105#:~:text=Each%20agency%20shall%20appoint%20as,and%20557%20of%20this%20title.>

La MSPB escucha y resuelve asuntos dentro de su jurisdicción, según lo dispuesto por la CSRA y por cualquier otra ley, regla o regulación³⁴¹.

Los casos pueden ser escuchados por los miembros de la Junta directamente, o referidos a los Jueces de Derecho Administrativo (ALJs), o a empleados de la Junta llamados "jueces administrativos"^{342 343}.

Los ALJs normalmente resuelven y emiten decisiones iniciales en los casos que implican medidas correctivas y disciplinarias. Los "jueces administrativos" resuelven los casos y emiten decisiones iniciales bajo la jurisdicción de apelaciones de la Junta. Estos "jueces", en la práctica, llevan a cabo las audiencias donde se ventilan los casos por represalias contra los empleados que denuncian irregularidades. Una vez que se decida, una decisión inicial puede ser apelada ante la Junta plena³⁴⁴.

La Junta puede revisar los casos que involucren a empleados, ex empleados y solicitantes de empleo cuando supuestamente se tomó una acción de personal como represalia por denunciar.

En los casos que impliquen una acción de personal tomada contra un empleado por hacer una revelación como denunciante o ejerza un derecho otorgado por ley, regla

³⁴¹ Merit Systems Protection Board (MSPB): A Legal Overview. Página 4.
<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45630>

³⁴² Merit Systems Protection Board (MSPB): A Legal Overview. Página 5.
<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45630>

³⁴³ La Junta de Protección de Sistemas de Mérito, el Consejero Especial, cualquier juez de derecho administrativo designado por la Junta bajo la sección 3105 de este título, y cualquier empleado de la Junta designado por la Junta puede administrar juramentos, examinar testigos, tomar declaraciones y recibir pruebas. Sección 202. CSRA 1978. Sección 1205. Letra b). Numeral 1). Capítulo 12. Título 5 US Code. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>

³⁴⁴ Merit Systems Protection Board (MSPB): A Legal Overview. Página 5.
<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45630>

o reglamento, la Junta ordenará medidas correctivas si el Consejero Especial logra demostrar que la divulgación o actividad fue un factor que contribuyó a la acción de personal.

Cuando el Consejero Especial considere que un empleado ha cometido una práctica de personal prohibida³⁴⁵ puede solicitar a la MSPB que imponga cualquiera de varias acciones disciplinarias, que incluyen remoción, reducción de grado, la exclusión del empleo federal por un período que no exceda los cinco años, suspensión, la amonestación o multas civiles de hasta \$ 1,000 dólares³⁴⁶. Además, la agencia involucrada puede ser responsable por los honorarios razonables de los abogados del empleado o del aplicante al empleo³⁴⁷.

Un empleado, ex empleado o solicitante de empleo que se vea afectado negativamente por la orden o decisión final de la Junta, con respecto a la acción correctiva, puede obtener una revisión judicial³⁴⁸.

La Ley federal obliga a la Corte de Apelaciones para el Circuito Federal a examinar estos casos bajo un estándar de revisión, que es respetuoso con la determinación de la MSPB. En consecuencia, la Corte Federal de Apelaciones normalmente confirma las decisiones de la Junta³⁴⁹.

³⁴⁵ The Whistleblower Protection Act: An Overview March 12, 2007 L. Paige Whitaker Legislative Attorney American Law Division. Página 12. <https://fas.org/sgp/crs/natsec/RL33918.pdf> Junio 20 de 2021.

³⁴⁶ Sección 202. CSRA 1978. Letra B). Capítulo 1207. Título 5 US Code. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>

³⁴⁷ Ibidem. Capítulo 1204. Título 5 US Code

³⁴⁸ Ibidem. Página 7.

³⁴⁹ Ibidem. Resumen.

En 1989 se expide el *Whistleblower Protección Act*³⁵⁰. Una legislación exclusiva para efectos de proteger contra las represalias al denunciante de irregularidades en las agencias federales.

La Ley de Protección de Denunciantes (WPA, por su sigla en inglés) de 1989 es una ley que protege a los empleados del gobierno federal en los Estados Unidos de medidas de represalia, cometidas generalmente por sus jefes, por revelar voluntariamente información sobre las actividades deshonestas o ilegales que ocurren en una organización gubernamental³⁵¹.

Bajo esta Ley, la Corte de Apelaciones del Circuito de los Estados Unidos era el único tribunal autorizado para escuchar apelaciones de los denunciantes en casos de represalias en su contra³⁵².

Los mismos denunciantes a los que supuestamente esa ley protegía, la criticaron como ampliamente ineficaz³⁵³, señalando que:

"La Corte ha destripado por sí sola a la WPA, lo que ha llevado a un récord de 3-210 contra los denunciantes por decisiones sobre el fondo desde octubre de 1994".

Un estudio sobre el WPA de 1989, concluyó que:

"Las conclusiones del análisis sugieren que el WPA no proporciona protección adecuada a los empleados. De los 151 casos de apelación que fueron identificados y revisados en el estudio, el 79% de los casos fueron fallados a favor de los acusados,

³⁵⁰ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-103/pdf/STATUTE-103-Pg16.pdf>

³⁵¹ Whistleblower Protection Act. Recuperado de <https://searchcompliance.techtarget.com/definition/Whistleblower-Protection-Act> el 08 de julio de 2019.

³⁵² http://voices.washingtonpost.com/federal-eye/2010/12/senate_passes_whistleblower_pr.html?wprss=federal-eye

³⁵³ Ibidem.

agencias federales. (...) Los resultados llevan a la conclusión de que el WPA ya sea, como está redactada o de la manera en la que los tribunales la interpretan no es consistente con la intención de la legislación: proteger a los empleados³⁵⁴”.

A raíz de la poca protección que el WPA de 1989 brindaba a los denunciantes, en el Congreso norteamericano se tramitó una reforma a dicho Acto, con el fin de fortalecerla y hacerla más efectiva. El nuevo acto se denomina *Whistleblower Protection Enhancement Act* (WPEA, por sus siglas en inglés) de 2012³⁵⁵.

Una de las vías mediante las que el WPEA de 2012 fortalece la protección de los denunciantes es a través de la previsión contenida en la sección 108, Revisión Judicial, que permite apelar ante cualquier corte de apelaciones, las decisiones de la Junta de Protección de Sistemas de Mérito (MSPB), por sus siglas en inglés, entidad administrativa que decide los casos de represalias contra los empleados federales por divulgar información.

Esa posibilidad, inicialmente fue prevista en la WPEA de 2012, sección 108, por un término de dos años, término que el “All Circuit Review Extension Act” de 2014 extendió por tres años más³⁵⁶, y que finalmente, el “All Circuit Review Act” de 2018, volvió permanente^{357 358}.

³⁵⁴ [Shelley L. Peffer](#), [Aleksandr Bocheko](#), [Rita E. Del Valle](#), [Allmir Osmani](#), [Shawn Peyton](#), [E. Roman](#). Whistle Where You Work? The Ineffectiveness of the Federal Whistleblower Protection Act of 1989 and the Promise of the Whistleblower Protection Enhancement Act of 2012. 2015.

³⁵⁵ <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/743/text>

³⁵⁶ [Public Law 113–170 113th Congress An Act - Congress.gov](#) <https://www.congress.gov>

³⁵⁷ <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/2229/text/pl?overview=closed>

³⁵⁸ El Consejero Especial sostuvo además que dado el número de tribunales de distrito y de apelación que ahora escucharán estos casos, " diferentes interpretaciones pueden resultar en 'divisiones de circuitos', lo que hace más probable que la Corte Suprema de los Estados Unidos se ocupará de las preguntas que surjan sobre cómo se aplican estas importantes leyes. Esta mayor rendición de cuentas judicial es precisamente el resultado que el Congreso pretendía y fortalecerá las protecciones de los denunciantes".

La Nacional Whistleblower Center (NWC), organización cuya misión es apoyar a los denunciantes en sus esfuerzos por exponer y ayudar a enjuiciar la corrupción y otras irregularidades en todo el mundo, en relación con la WPEA de 2012 y su propósito, dice:

“Para complementar la WPA, el Congreso aprobó la Ley de Mejora de la Protección de Los Denunciantes (WPEA), por sus siglas en inglés, en 2012 para fortalecer las protecciones de los empleados federales que reportan despilfarros, fraudes y abusos. El WPEA amplía los requisitos para las divulgaciones protegidas y, al mismo tiempo, amplía las sanciones impuestas por violar las protecciones de los denunciantes. Con el fin de educar a los empleados de la agencia sobre las prohibiciones de represalias de los denunciantes, así como sobre los derechos de los denunciantes, el WPEA estableció la posición del Defensor del Pueblo de Protección de Denunciantes³⁵⁹”.

Esa misma organización, sobre las circunstancias de tiempo y modo en las cuales el *whistleblower* recibe la protección prevista en la WPEA de 2012, señala:

“El WPEA delinea que los denunciantes no pierden protecciones si se hizo una divulgación a un supervisor, mientras estaba fuera de servicio, o durante el tiempo de servicio del empleado, o si la irregularidad fue reportada previamente. Los denunciantes tampoco perderían el estatus de protegidos a pesar del tiempo

³⁵⁹ <https://www.whistleblowers.org/whistleblower-protection-laws-for-federal-whistleblowers/>

trascurrido desde que ocurrió la mala conducta, o debido a los motivos que el empleado tenga al informar³⁶⁰”.

El WPEA de 2012, SEC. 117, modificó, por un término de cinco (5) años, contados a partir de la expedición de dicho acto, la Sección 3 del Inspector General Act of 1978, previendo que cada IG debía designar un *Whistleblower Protection Ombudsman*, con la función de educar a los empleados de la respectiva entidad:

“i) acerca de las prohibiciones de retaliación por divulgaciones protegidas; y «ii) sobre los derechos y recursos contra las represalias por las divulgaciones protegidas de quienes hayan hecho o estén contemplando hacer una divulgación protegida³⁶¹”.

Posteriormente, el *Whistleblower Protection Coordination Act* de 2018, modificó *The Inspector General Act*, Sección 3, facultando al IG de las agencias para que designe un coordinador de protección de denunciantes de forma permanente, y reemplazando el término “Ombudsman” por el término coordinador³⁶², con las siguientes funciones:

(I) educar a los empleados de la Agencia: (I) sobre la prohibición de represalias para divulgaciones protegidas; y (II) para quien ha hecho o está contemplando hacer una divulgación protegida, sobre los derechos y recursos contra la represalia por divulgaciones protegidas, incluyendo: (aa) los medios por los cuales los empleados pueden solicitar una revisión de cualquier denuncia de represalias, incluyendo las funciones de la oficina del Inspector General, la oficina del consejero especial, del

³⁶⁰ Ibidem.

³⁶¹ <https://www.congress.gov/bill/112th-congress/senate-bill/743/text>

³⁶² http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zzkazZzvC4cJ:www.oas.org/en/sla/dlc/mesicic/docs/mesicic5_us_publiccitizenfederalwhistleblower_annex3.pdf+&cd=14&hl=en&ct=clnk&gl=co

Consejo de protección de sistemas de mérito y otras entidades competentes; y (bb) información general sobre la oportunidad de estas acciones, la disponibilidad de mecanismos alternativos de disputas y vías para posibles reparaciones de los perjuicios recibidos por una práctica personal prohibida.

Otras funciones del coordinador de protección de denunciantes, previstas en *The Inspector General Act* de 1978, modificada, son:

Ayudar al Inspector General a promover el manejo oportuno y adecuado y la consideración de revelaciones protegidas y denuncias de represalias.

Ayudar al Inspector General en facilitar la comunicación y coordinación con el asesor especial, el Consejo General de los inspectores en integridad y eficacia, el establecimiento o agencia, el Congreso y cualquier otra entidad pertinente con respecto a la oportunidad y adecuado manejo y la consideración de revelaciones protegidas, las denuncias de represalias y asuntos generales relacionados con la implementación y administración de las leyes de protección de denunciante, reglas y regulaciones.

El Coordinador de protección de denunciantes no actuará como representante legal, agente o abogado del empleado o ex empleado.

El Coordinador de protección del denunciante tendrá acceso directo al Inspector General según sea necesario para cumplir con los requisitos previstos en la subsección c de la sección 3 del *Inspector General Act* de 1978, modificada.

La designación de un coordinador de protección de denunciantes no se aplica a los órganos de la “comunidad de inteligencia” o a cualquier agencia ejecutiva o unidad, cuya principal función es la realización de actividades de inteligencia en el exterior o de contra inteligencia. *The Inspector General Act*, Sección 3.

Otro de los aspectos modificados de la *Inspector General Act* de 1978, relacionado con temas de las *whistleblower protection laws*, es el contenido en la sección 5, letra (a) numeral 20, sobre reportes que debe elaborar y entregar el inspector general de cada entidad al jefe de la entidad.

A. “Una descripción detallada de cualquier caso sobre represalias a los denunciantes, incluida la información sobre el funcionario que participó en las represalias;

B. qué consecuencias, si las hubo, impuso realmente el establecimiento para responsabilizar al funcionario descrito en el apartado A”.

La sección 5, letra (b) numeral 4, del *Inspector General Act*, modificado, contempla, en relación con el *whistleblower*, que el reporte elaborado por la entidad y que debe entregar a los correspondientes comités del Congreso, junto al elaborado por el inspector general, debe informar sobre:

“si el establecimiento celebró un acuerdo de conciliación con el funcionario descrito en la subsección a)(20)(A), el mismo se reportara independientemente de cualquier acuerdo de confidencialidad relativo al acuerdo de conciliación”.

Uno de los elementos claves para el buen funcionamiento del *whistleblowing* previsto en la ley de protección del *whistleblower* de 1989 y sus modificaciones, es la garantía de anonimato que debe amparar al *whistleblower*, la cual en principio protege al *whistleblower* de represalias por las denuncias que haga.

En el *Inspector General Act*, sección 7. Quejas de empleados; revelación de identidad; represalias, letra b), expresamente se prevé que el IG que recibe una denuncia no puede revelar la identidad del denunciante sin el consentimiento de este, a

menos que el IG considere que la revelación de la identidad del denunciante es inevitable.

“(b) El Inspector General no revelará, después de recibir una queja o información de un empleado, la identidad del empleado sin el consentimiento del empleado, a menos que el Inspector General determine que dicha divulgación es inevitable durante el curso de la investigación”.

En el *Inspector General Act*, modificado, Sección 8m. información en sitios web de las oficinas de los inspectores generales, letra b) numeral 2), expresamente se señala que el IG debe proteger el anonimato del que denuncia a través de la página web que las OIG deben tener para, entre otros, esos efectos.

“B) Anonimato.— El Inspector General de cada agencia Federal y entidad Federal designada no revelará la identidad de ningún individuo que haga un informe bajo este párrafo sin el consentimiento del individuo a menos que el Inspector General determine que dicha divulgación es inevitable durante el curso de la investigación”.

Conservar el derecho a la confidencialidad y al anonimato es fundamental no sólo para la seguridad de los denunciantes, sino también para la seguridad del proceso de denuncia³⁶³.

Sobre la importancia de los denunciantes al interior de las agencias federales, la Directora de Política Pública de *The Project On Government Oversight*, señala:

Los denunciantes son vitales para nuestro sistema de gobierno. Son los ojos y oídos del contribuyente estadounidense. Los denunciantes están en una posición única no sólo para arrojar luz sobre el despilfarro, el fraude y el abuso continuos, sino para

³⁶³ <https://www.whistleblowers.org/whistleblower-protection-laws-for-federal-whistleblowers/>

prevenirlo en primer lugar. Las revelaciones de valientes servidores públicos han desatado investigaciones en el Congreso, llevado a reformas importantes y devuelto dinero a los contribuyentes. Sin la información que estos empleados presentan, no se sabe si las irregularidades que ellos exponen saldrían a la luz. Son verdaderamente invaluable para el Congreso³⁶⁴.

De acuerdo con el testimonio de Thomas Devine, director jurídico de *Government Accountability Project (GAP)*, ante *The House Oversight and Government Reform Committee, Subcommittee on Federal Workforce, U.S. Postal Service and The Census* sobre *Whistleblower Protection* desde la aprobación de *The Whistleblower Protection Enhancement Act*, “El gobierno se está tomando a los denunciantes más en serio que nunca, y esto está produciendo resultados³⁶⁵”.

Sin embargo, el mismo Devine señala, sobre las debilidades del sistema de denunciantes al interior de las entidades federales, que “La falta de un debido proceso creíble en la Junta de Protección del Sistema de Mérito (MSPB, por sus siglas en inglés), es el talón de Aquiles de la Ley de Protección de Denunciantes³⁶⁶”.

El problema es que las audiencias donde se ventilan los casos por represalias contra los empleados que denunciaron irregularidades son llevadas a cabo por Jueces Administrativos (AJ) que han sido abiertamente hostiles a la WPA.

³⁶⁴ The State of Whistleblower Protections and Ideas for Reform
<https://www.pogo.org/testimony/2020/01/the-state-of-whistleblower-protections-and-ideas-for-reform/>

³⁶⁵
<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:mYekQ59AEr8J:https://www.hsdl.org/%3Fview%26did%3D799921+&cd=2&hl=en&ct=clnk&gl=co>

³⁶⁶ Ibidem.

De hecho, han sido mucho más hostiles incluso que la Corte Federal de Apelaciones del Circuito, cuyos fallos provocaron la aprobación de la WPA y el WPEA por unanimidad para restaurar los derechos promulgados, destripados por el activismo judicial. Dependiendo del año, la regla de los AJ contra los denunciantes es del 95-98% de las decisiones de fondo. Combinado con la tasa de acción correctiva del 5% de la Oficina del Consejo Especial (OSC, por sus siglas en inglés). Esto significa que los denunciantes no tienen más que una oportunidad simbólica de justicia³⁶⁷.

Otro aspecto negativo en el sistema es la demora en el inicio y resolución de las acciones adelantadas por las denunciantes víctimas de represalias. Al respecto Devine señala:

“Además, el MSPB se está quedando casi inservible debido a la inacción del Senado. Actualmente hay dos plazas vacantes en la Junta directiva de tres personas. Hasta que no se llene una vacante, no habrá quórum para que la Junta interprete cuestiones claves de la WPEA de 2012. Sin un quórum la MSPB no puede emitir resoluciones finales. El vacío resultante podría paralizar la aplicación de los principios del sistema de méritos en general, y la WPA en particular³⁶⁸”.

El mismo problema es expuesto la Directora de Política Pública *The Project On Government Oversight*:

“Los denunciantes en todas las partes del gobierno federal se enfrentan a una batalla cuesta arriba desde el momento en que deciden hacer sonar el silbato. Si bien el Congreso ha codificado las protecciones para los denunciantes, gracias en parte a la

³⁶⁷ Ibidem.

³⁶⁸ Ibidem.

dirección del Presidente Connolly y de Meadows, las fallas sistémicas a menudo hacen que esas protecciones no tengan sentido. Por ejemplo, cuando testifiqué ante este subcomité hace tres años, advertí que la Junta de Protección de Sistemas de Mérito (MSPB) carecía de quórum. Ahora, ni siquiera tiene un solo miembro³⁶⁹”.

En un informe de la Junta de Protección de Sistemas de Mérito (MSPB) al Presidente y al Congreso de los Estados Unidos, del año 1993, sobre la situación del denunciante en el Gobierno Federal, se concluye que para superar los problemas que enfrenta el sistema de denuncias al interior de las agencias federales es necesario que los directivos de las entidades respalden a los denunciantes, que compartan los mismos principios que tienen los denunciantes de irregularidades al interior de esas entidades. Al respecto se señaló:

“Las agencias deben examinar sus programas para seleccionar supervisores y gerentes para asegurarse de que están seleccionando un equipo directivo con el que los empleados se sentirán cómodos compartiendo información sobre actividades ilegales o despilfarradoras. Los supervisores y gerentes deben ser competentes en habilidades interpersonales y de comunicación para ser receptivos a las preocupaciones que los empleados plantean con respecto a las actividades ilegales o despilfarradoras. A menos que los programas de selección incorporen la evaluación de estas habilidades, los supervisores y gerentes pueden estar mal equipados para manejar las revelaciones de los empleados, y en su lugar pueden tratar de desalentar

³⁶⁹ The State of Whistleblower Protections and Ideas for Reform
<https://www.pogo.org/testimony/2020/01/the-state-of-whistleblower-protections-and-ideas-for-reform/>

dichas revelaciones tomando (o amenazando) acciones de represalia contra los empleados que hacen las revelaciones³⁷⁰.

Entonces, aparte de proteger el anonimato de los denunciantes y de protegerlos de las represalias, para que las denuncias por fraude, despilfarro de recursos públicos o abuso de autoridad presentadas por los “*whistleblower*” sean tramitadas con éxito, se requiere que las directivas de la entidad compartan las mismas preocupaciones de los denunciantes, y que las autoridades que las conozcan actúen de forma objetiva, transparente y con integridad.

³⁷⁰ Whistleblower in the Federal Government: An Update. A Report to the President and the Congress of the United States by the U.S. Merit Systems Protection Board. 1993.
<https://www.mspb.gov/MSPBSEARCH/viewdocs.aspx?docnumber=253699&version=253986&application=ACROBAT>

Capítulo 7

Control fiscal en los estados, condados y ciudades de Estados Unidos.

A nivel estatal y local en EE.UU. las autoridades de control fiscal y vigilancia del buen uso de los recursos públicos tienen una importante presencia, la cual que se remonta en algunos casos al siglo XIX³⁷¹, dichas autoridades en algunos estados y localidades son elegidas por voto popular y en otras son designadas por el gobernador o por la asamblea legislativa del estado, o por el concejo o alcalde de la localidad, cargos y órganos elegidos por voto popular.

Actualmente, el cargo de *controller o comptroller* existe en 19 estados, de los cuales, nueve son elegidos por voto popular, nueve designados por el gobernador y uno designado por la asamblea legislativa, Tennessee.

El cargo de tesorero del estado existe en 48 estados; es elegido por voto popular en 36 estados y designado en 12 estados, de los cuales el gobernador designa ocho y la asamblea legislativa cuatro. La mayoría de los contralores comparten funciones similares a las de los tesoreros estatales, ejerciendo poderes relacionados con asuntos presupuestarios y de gestión.

El cargo de auditor se encarga de supervisar y tiene derechos administrativos sobre las funciones de contabilidad y financieras del estado. Adicionalmente, el auditor actúa como guardián de otras agencias del estado, realizando auditorías gubernamentales internas e investigando denuncias de fraude.

³⁷¹ Es el caso del controller de Los Angeles (California) cargo creado en 1878. Controller de Los Angeles (California). Recuperado de <https://controller.lacity.gov/about> el 10 de febrero de 2023.

El auditor del estado pertenece al poder Ejecutivo o Legislativo, dependiendo del estado. Hay un total de 23 oficinas de auditores que pertenecen al poder legislativo y 33 oficinas de auditores que pertenecen al poder ejecutivo estatal. Un total de ocho estados tienen oficinas de auditoría en el legislativo y en el ejecutivo. Estos Estados son Alabama, Arkansas, Minnesota, Montana, Pennsylvania, South Carolina, South Dakota, West Virginia.

Algunos estados asignan las mismas funciones a otro funcionario financiero a nivel estatal, como el tesorero o el contralor.

En los estados de Nueva York y Tennessee, no hay un auditor estatal. Las funciones de auditoría en estos estados recaen principalmente en el contralor estatal.

El auditor puede ser elegido o designado, dependiendo del estado. En 24 estados se elige al auditor, que pertenece al partido republicano o demócrata.

Los 24 estados en los cuales el auditor es elegido son: Alabama, Arkansas, Delaware, Indiana, Iowa, Kentucky, Massachusetts, Minnesota, Missouri, Mississippi, Montana, Nebraska, Nuevo México, Carolina del Norte, Dakota del Norte, Ohio, Oklahoma, Pennsylvania, Dakota del Sur, Utah, Vermont, Washington, West Virginia y Wyoming.

El periodo en el cargo de los auditores estatales varía de cuatro a 10 años y pueden ser indefinidos y removidos a voluntad del órgano de nombramiento. En los casos en los que el auditor sea una persona designada, la designación generalmente se realiza a través de alguna forma de nominación en un subcomité de la legislatura y un voto de confirmación ante la Asamblea General.

Las autoridades de control fiscal están a nivel estatal, de condados, que son divisiones territoriales dentro de los estados, que agrupan varias ciudades y pueblos, y de ciudades.

Las autoridades de control fiscal en EE. UU., son el *controller o comptroller*³⁷², el primero se denomina así en la parte occidental del país, y el segundo en la parte oriental del país, pero que en esencia tiene asignadas las mismas funciones, o el tesorero del estado, y el auditor.

La mayoría de los *controllers y comptrollers* comparten funciones similares a las de los tesoreros estatales, ejerciendo varias funciones relacionadas con asuntos presupuestales y de gestión³⁷³. En muchos estados el *controller o comptroller* es el encargado de ordenar los pagos contra la tesorería.

La estructura de *controller o comptroller* o tesorero y auditor se presenta a nivel de estados; a nivel de condados y a nivel local a un mismo funcionario se le pueden asignar las funciones de *controller o comptroller* y de auditor.

7.1. Tesoreros de los estados

En los Estados Unidos, el tesorero de un estado es el funcionario encargado de supervisar los ingresos y las finanzas y, en general, actúa como el banquero principal del estado. Cada estado de los Estados Unidos tiene un tesorero, aunque algunos

³⁷² El término "comptroller" se remonta a la década de 1800. Unos dicen que proviene de la falta de ortografía y el mal uso de la palabra "controller". Otros encuentran la diferencia en las funciones de uno y otro, pero esas diferencias no son claras. Incluso un editorial del New York Times de 1896 se pronunció a favor del uso del término controller y en contra del uso del término comptroller, agregando que la falsa y ofensiva forma "comptroller" nació de la ignorancia. Controller vs Comptroller Recuperado de https://www.houstontx.gov/controller/controller_vs_comptroller.html el 26 de diciembre de 2022.

³⁷³ Controller state executive office. Recuperado de [https://ballotpedia.org/Controller_\(state_executive_office\)](https://ballotpedia.org/Controller_(state_executive_office)) el 26 de diciembre de 2022

tienen un título oficial diferente para el cargo. En Nueva York y Texas no hay tesorero, los deberes del tesorero los realiza el contralor.

7.2. Cargos de contralor y auditor

A continuación, se describen algunos de los aspectos más importantes de los cargos de contralor y auditor en los estados de California e Illinois; en los condados de esos estados, y en las 2 ciudades más importantes de esos 2 Estados, Los Ángeles y Chicago.

7.3. Estado: California.

En relación con el *controller* del Estado de California los aspectos más relevantes son los siguientes:

Rango del cargo. El cargo de controller está previsto en el Artículo V, Poder ejecutivo, Sección 11 de la Constitución del Estado³⁷⁴.

Desarrollo legal: Código de Gobierno de California³⁷⁵ consagra las funciones específicas del *controller* del Estado, aunque en la Constitución del Estado hay algunas disposiciones relacionadas con funciones del *controller* que tienen que ver con asignación de recursos a diferentes agencias estatales y locales y de diferentes cuentas a fondos y viceversa; también tiene la función de aprobación del gasto, lo que indica que tiene un manejo directo de recursos del Estado; tiene la función de integrar

³⁷⁴ https://www.senate.ca.gov/sites/senate.ca.gov/files/california_constitution_2019-20_0.pdf

³⁷⁵ <https://casetext.com/statute/california-codes/california-government-code/title-2-government-of-the-state-of-california/division-3-executive-department/part-2-constitutional-officers/chapter-5-controller/article-2-duties/section-12410-duty-to-superintend-fiscal-concerns-audits>

la Junta estatal de igualación, que se encarga de supervisar las evaluaciones de impuestos a la propiedad de los condados para asegurarse de que el impuesto a la propiedad es el correcto; puede reemplazar al secretario de Estado, en caso de que a este se le inicie un proceso de destitución; realiza auditorías de los gastos de varios fondos y cuentas de nivel estatal, de condado y local³⁷⁶.

Modo de proveer el cargo: Elección – Designación.

-
- ³⁷⁶ Art. II. Sección 17. El contralor puede reemplazar al secretario de Estado, en caso de que a este se le inicie un proceso de destitución.
 - Art. XIII. Secciones 17 y 18. El contralor, junto con otros 4 funcionarios elegidos, conforma la Junta de Igualación del Estado, órgano responsable de administrar varios impuestos y supervisar las evaluaciones de impuestos a la propiedad de los condados para asegurarse de que el impuesto a la propiedad es el correcto.
 - Art. XIII. Sección 36. El controller, si el Estado no lo hace, debe transferir recursos del Fondo General a las agencias locales para el cumplimiento de las responsabilidades de los servicios de seguridad pública.
 - Art. XIII. Sección 36. El controlador transfiere recursos a la Cuenta de Protección de la Educación, desde 2013 hasta 2031, y asigna recursos de la Cuenta de Protección de la Educación a Servicios de atención del Departamento de Salud de California, si se han identificado excedentes en la mencionada Cuenta.
 - Art. XIII. Sección 36. El Controlador, en ejercicio de sus facultades legales, podrá realizar auditorías de los gastos del Fondo de Rentas Locales 2011 y cualquier Fondo de Ingresos Locales del Condado 2011, y auditará la Cuenta de Protección de la Educación.
 - Art. XVI. Sección 7. Sólo se puede sacar dinero de la Tesorería únicamente mediante una apropiación hecha por ley y previa autorización del controller, debidamente emitida.
 - Art. XVI. Sección 8.5. El controlador, en ciertas circunstancias y durante cierto tiempo, transfiere y asigna los ingresos del Fondo Escolar Estatal para los colegios comunitarios, de escuelas primarias y secundarias, en proporción a la inscripción en los distritos escolares y los distritos de colegios comunitarios, respectivamente.
 - Art. XVI. Sección 20. El Controlador, con base en la ley de presupuesto para el año fiscal, transferirá cierto % de recursos del Fondo General a la Cuenta de Estabilización Presupuestaria.
 - Art. XVI. Sección 20. El Contralor puede utilizar fondos en la Cuenta de Estabilización Presupuestaria, que determine que son innecesarios para los propósitos de esta sección, para ayudar a administrar las necesidades diarias de flujo de efectivo del Fondo General.
 - Art. XVI. Sección 21. El Controlador transferirá, de conformidad con un cronograma proporcionado por el Director de Finanzas, recursos del Fondo General a la Cuenta de Estabilización del Sistema de Escuelas Públicas.
 - Art. XIX A. Sección 1. El contralor tiene funciones de asignar y transferir recursos al Transporte Público, de las diferentes cuentas que financian ese servicio.
 - Art. XIX C. Sección 1. El contralor tiene funciones de asignar y transferir recursos para restaurar el fondo o la cuenta de la cual los ingresos fueron tomados ilegalmente o desviados, cuando una impugnación para invalidar una acción que viola los artículos XIX376, XIX A376, o XIX B376 de la Constitución de California, tiene éxito.

El cargo de *Controller* del Estado de California es de elección popular; el *controller* es elegido en el mismo tiempo y lugar, y para el mismo término, para el cual es elegido el Gobernador. Sección 11. Artículo V. de la Constitución. El periodo del gobernador es de cuatro (4) años. Sección 2. Artículo V. de la Constitución.

Periodo: el Contralor de California tiene un periodo de funciones de 4 años, y no puede estar en el mismo cargo por más de 2 periodos. Sección 11. Artículo V. de la Constitución.

Nombre que recibe el cargo: *Comptroller – Controller – Auditor – Treasurer*

En el Estado de California el cargo recibe el nombre de *Controller*.

Funciones que realiza el cargo: las funciones del Contralor de California están previstas en el Capítulo 5 del Código de Gobierno de California: entre sus principales funciones tiene las siguientes:

- Supervisar los asuntos fiscales del Estado.
- Auditar todos los reclamos contra el Estado.
- Puede auditar el desembolso de cualquier dinero del estado, para verificar su corrección, legalidad y cumplimiento de requisitos legales para el pago³⁷⁷.

Lo anterior, es desarrollo de un control previo del gasto.

-El Contralor de California está facultado para compensar contra cualquier suma debida por el estado a favor de cualquier persona o entidad, deudas que esa persona o entidad tenga con el estado, los condados, ciudades y distritos especiales de ese estado.

³⁷⁷ “Ca. Gov. Code § 12410” Cal. Gov. Code § 12410

-Coordina con los auditores de los condados del Estado³⁷⁸ temas relacionados con procedimiento presupuestal, reporte de transacciones financieras, asignación de ingresos por impuestos a la propiedad, etc.

-descargar de responsabilidad a una entidad o a un oficial por no recaudar sumas a favor del estado, en ciertas condiciones. Deudas incobrables, el costo del recaudo de las deudas es mayor que la deuda, deudas que no exceden una suma determinada.

-Puede retener los fondos de las agencias estatales que no presentan los informes a los cuales están obligados por ley.

-Publicar anualmente informes en la página web de la entidad sobre las transacciones financieras y sobre las compensaciones de cada condado, ciudad y distrito especial del Estado junto con cualquier otro asunto que estime de interés público. También debe publicar la información relacionada con la imposición de cada impuesto predial evaluado localmente, incluida la información específica.

- Tiene jurisdicción sobre condados, ciudades y distritos especiales.

- Tiene que presentar mensualmente un informe al Departamento de Finanzas del Estado sobre la cantidad de dinero en la tesorería y la cantidad total como aparece en los libros a su cargo, y de la cantidad de títulos emitidos por él, pero no pagados por el tesorero, y para cuyo pago hay dinero en la Tesorería.

- Debe instalar y operar (administrar) un Sistema de Nómina Estatal Uniforme para todas las agencias del Estado.

³⁷⁸ “Ca. Gov. Code § 12422” Cal. Gov. Code § 12422

Los servicios de nómina de personal (PPSD), por sus siglas en inglés, es una división de la Oficina del Contralor del Estado de California (SCO), por sus siglas en inglés. PPSD es la unidad central de procesamiento de transacciones de personal/nómina para todos los empleados del Estado de California.

La Ley de propiedad no reclamada³⁷⁹ de California establece que los “tenedores”, tales como corporaciones, asociaciones empresariales, instituciones financieras y compañías de seguros deben informar anualmente y entregar la propiedad a la Oficina del Contralor, después de que no haya existido ningún contacto con el cliente durante tres años.

7.4. Auditor del Estado de California

En el Estado de California existe también la figura del Auditor. El Auditor del Estado de California es designado por el gobernador del Estado de California de una lista de tres personas calificadas, nominadas por el Comité Conjunto de Auditoría Legislativa con el voto de la mayoría de los miembros del comité de cada Cámara Legislativa³⁸⁰; es una oficina cuasi ejecutiva. El auditor encabeza la Oficina de Auditorías del Estado, que evalúa el desempeño y la gestión de las agencias estatales, y asegura que sus estados financieros estén de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La oficina también investiga actividades

³⁷⁹ Los 50 estados, junto con el Distrito de Columbia, Guam, Puerto Rico y las Islas Vírgenes, tienen leyes de propiedad no reclamada o abandonada. Estas leyes rigen la disposición de la propiedad no reclamada, que eventualmente puede convertirse en propiedad del estado (normalmente denominada pérdida de la propiedad a favor del Estado). Unclaimed property: What is it, and what are the risks? By Luke A. Sims, CPA November 1, 2020. Recuperado de <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/nov/unclaimed-property-laws-risks.html> el 19 de diciembre de 2022.

³⁸⁰ California Government Code, Section 8543.2

gubernamentales inapropiadas en el gobierno de California que van desde prácticas de desperdicio de recursos hasta faltas graves³⁸¹.

A diferencia del tesorero y del contralor, el auditor está establecido, no por constitución, sino por ley, y es designado no elegido. Su término es de 4 años. Su autoridad está prevista en el Código de Gobierno de California³⁸².

7.5. Órganos de control fiscal en el mismo Estado.

En Estados Unidos, los estados están conformados por condados, que son divisiones administrativas de los estados, que tienen departamentos de auditores que son los directores de contabilidad de los condados, asignan los ingresos del impuesto a la propiedad a las diferentes agencias y departamentos que financian sus gastos con impuestos, y realizan auditorías sobre departamentos del condado, distritos especiales y autoridades de poderes conjuntos. Los condados también pueden crear el cargo de contralor de condado, quien es responsable de la contabilidad del condado y de emitir los cheques para sufragar los gastos del condado. Si no se crea el cargo de contralor, las funciones de este las lleva a cabo el departamento del auditor. En la mayoría de los condados, han optado por que el departamento del auditor asuma las funciones del contralor³⁸³.

³⁸¹ California State Auditor. Recuperado de https://ballotpedia.org/California_State_Auditor el 20 de diciembre de 2022

³⁸² California Government Code, Title 2, Chapter 6.5, Article 1, Sections 8543 and 8543.2

³⁸³ County auditor-Controllers - Orange County Recuperado de http://www.leginfo.ca.gov/pub/15-16/bill/asm/ab_0751-0800/ab_783_cfa_20150713_141739_sen_comm.html el 20 de diciembre de 2022

En el Estado de California existen 58 condados, en 54³⁸⁴, el cargo de auditor – contralor, es provisto por elección, y quien ocupa ese cargo es independiente y no pertenece a ningún partido político; en los 4 restantes, Santa Clara, Los Ángeles, San Diego y San Francisco, la Junta de Supervisores del Condado designa al auditor – contralor³⁸⁵.

El Auditor-Contralor es el director de la oficina de contabilidad del condado, y de algunos o todos los distritos especiales ubicados dentro del condado, establece las políticas y procedimientos contables para el gobierno del condado, es responsable del control presupuestario, de los desembolsos e ingresos y los informes financieros. Además, esta oficina es responsable de las auditorías de ciertas agencias dentro del condado.

Específicamente, este cargo es responsable del control presupuestario, la emisión de órdenes (cheques) para pagos, el registro de recibos de ingresos, la nómina del condado, la contabilidad de activos y pasivos, cuentas por cobrar y pagar, deuda a largo plazo y la preparación de los estados financieros del condado.

En materia de auditorías, la oficina del Auditor – Contralor, debe realizar auditorías obligatorias, periódicamente, por personal interno o por contadores públicos certificados, contratados para ese efecto, a los distritos especiales, a la tesorería del condado, a los tribunales, al departamento de libertad condicional, centros de

³⁸⁴ Datos para el año 2014.

³⁸⁵ La mayoría de los auditores-contralores de condado son funcionarios electos, pero la ley del Estado permite que la junta de supervisores del condado convierta el cargo por uno designado, con aprobación de la mayoría de los votantes. Recuperado de http://www.leginfo.ca.gov/pub/15-16/bill/asm/ab_0751-0800/ab_783_cfa_20150713_141739_sen_comm.html el 12 de enero de 2022.

desarrollo infantil, al recaudador de impuestos, a los sistemas de jubilación, a los programas de cupones de alimentos y a las agencias de poderes conjuntos³⁸⁶.

La oficina del Auditor – Contralor también adelanta auditorías no obligatorias. En los condados que tienen comités de auditoría estos determinan qué agencias serán auditadas. En otros condados, la Junta de Supervisores³⁸⁷ puede reunirse con el Auditor-Contralor para establecer una política de auditoría o un calendario anual de auditorías. La Junta de Supervisores, de conformidad con el Código de Gobierno de California, organiza las auditorías independientes de los estados financieros del condado preparados por el Auditor-Contralor.

La Junta de Supervisores³⁸⁸, los comités de auditoría y el Auditor-Contralor, son los órganos responsables de regular, planear y llevar a cabo las auditorías en los condados del estado de California. El Auditor – contralor adelanta auditorías a solicitud de la Junta de Supervisores.

De acuerdo con varias Secciones del Código de Gobierno, el Auditor-Contralor también es responsable de la administración de los impuestos sobre la propiedad.

Los deberes específicos en esta materia incluyen: controlar el registro de impuestos, calcular los impuestos y las tasas de bonos de obligación general, contabilizar los recibos de impuestos a la propiedad, asignar los ingresos del impuesto

³⁸⁶ Las Autoridades de Poderes Conjuntos son entidades legalmente creadas que permiten que dos o más organismos públicos ejerzan conjuntamente poderes comunes. The Ins and Outs of Joint Powers Authorities in California, por Paula C.P. de Sousa Mills. recuperado de <https://www.bbklaw.com/news-events/insights/2016/authored-articles/01/the-ins-and-outs-of-joint-powers-authorities-in-ca> el 10 de enero de 2023.

³⁸⁷ a) Cada condado tendrá una junta de supervisores compuesta por cinco miembros. No se elegirán más de tres miembros en la misma elección general. (...) [CA Govt Code § 25000](#)

³⁸⁸ [CA Govt Code § 25250](#)

a la propiedad a todas las agencias que se financian con impuestos, y conciliar lo anterior con el recaudador de impuestos.

En el Estado de California existen también órganos de control fiscal a nivel de condados y de ciudades.

En el condado de Los Ángeles hay un auditor – contralor, cuya autoridad está prevista en el Código de Gobierno de California.

La autoridad contable y de auditoría y las responsabilidades del Auditor-Contralor están definidas en el Código de Gobierno de California³⁸⁹.

7.6. Estado: Illinois.

En relación con el *Comptroller* del Estado de Illinois los aspectos más relevantes son los siguientes:

Nivel del cargo: el cargo de *comptroller* está previsto en el Artículo V, Poder ejecutivo, Sección 1, de la constitución del Estado.

Desarrollo legal. El "*State Comptroller Act*", expedido por asamblea general de Illinois, establece las funciones que el comptroller del Estado desempeña.

Modo de proveer el cargo: Elección – Designación.

El Comptroller, junto al gobernador y a otros funcionarios del Estado, y Tesorero, forma parte del poder ejecutivo, y es elegido por los electores del Estado por un término de cuatro años. Debe tener su residencia en la sede del gobierno del Estado y permanecer ahí por el periodo de sus funciones. Constitución del Estado Art. V.

Sección 1.

³⁸⁹ TITLE 3. GOVERNMENT OF COUNTIES, DIVISION 2. OFFICERS, PART 3. OTHER OFFICERS, CHAPTER 4. Auditor [26900 - 26946] recuperado de https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=GOV&division=2.&title=3.&part=3.&chapter=4.&article=1. El 10 de enero de 2023.

Periodo: el Contralor de Illinois tiene un periodo de funciones de cuatro años, y hasta que sus sucesores se posesionen. Constitución del Estado Art. V Sección 2.

Elegibilidad: para ser elegible para el cargo de *Comptroller* del Estado de Illinois se requiere ser ciudadano de los Estados Unidos, mayor de 25 años y haber residido en el Estado por tres años anteriores a la elección. Constitución del Estado Art. V Sección 3.

Nombre que recibe el cargo: Comptroller – Controller – Auditor – Treasurer

En el Estado de Illinois el cargo recibe el nombre de Comptroller. Constitución del Estado.

7.7. Funciones que realiza el cargo:

Las funciones del Comptroller del Estado de Illinois, están contempladas en la Constitución del Estado y en el "State Comptroller Act".

La Constitución, Artículo V. Sección 17, señala que el comptroller, de acuerdo con la ley, llevará las cuentas fiscales centrales del Estado, y autorizará los pagos a favor y en contra de los fondos en poder del Tesorero. Esta norma es desarrollada por the State Comptroller Act, Capítulo 15, Sección 405 .

El Artículo V, Sección 18. de la Constitución de Illinois, se refiere a que el tesorero del Estado, quien es uno de los funcionarios previstos en el Art. V. Sección 1. de la Constitución del Estado, es responsable por la custodia y la inversión de los recursos y valores que tiene confiados, y por su desembolso, previa orden del comptroller.

7.8. Auditor del estado de Illinois.

Nivel del cargo:

En la Constitución de Illinois, Artículo VIII, se encuentra consagrado el cargo de Auditor del Estado.

Desarrollo legal.

La Constitución, Art. VIII. Sección 3. Subsección a) Establece que, por ley de la asamblea general de Illinois, (Ley de Auditoría del Estado de Illinois), se debe señalar las funciones del Auditor.

Modo de proveer el cargo: Elección – Designación.

La Constitución, Art. VIII. Sección 3. Subsección a) Establece que la asamblea general de Illinois, por el voto de las tres quintas partes de sus miembros elegidos por cada cámara, designará un Auditor, y puede removerlo por justa causa por una votación similar.

Periodo:

El Auditor General de Illinois tiene un periodo de funciones de 10 años.

Constitución del Estado Art. VIII. Sección 3. Subsección a).

Nombre que recibe el cargo: Comptroller – Controller – Auditor – Treasurer

En el Estado de Illinois el cargo recibe el nombre de Auditor General.

Constitucion del Estado. Art. VIII. Sección 3. Subsección a).

7.9. funciones que realiza el cargo:

Las funciones del Auditor General del Estado de Illinois, están contempladas en la Constitución del Estado y en la Ley de Auditoría del Estado de Illinois.

La Constitución del Estado. Art. VIII. Sección 3. Subsección b) establece que el Auditor General llevará a cabo la auditoría de fondos públicos del Estado, hará informes adicionales e investigaciones según las instrucciones de la Asamblea General, e informará de sus conclusiones y recomendaciones a la Asamblea General y al Gobernador.

La Constitución, Art. VIII. Sección 4, también establece que la Asamblea General dispondrá por ley sistemas de contabilidad, auditoría y reporte de la obligación, recibo y uso de fondos públicos, y que esos sistemas serán utilizados por todas las unidades de gobierno local y distritos escolares.

La Ley de Auditoría del Estado de Illinois³⁹⁰ desarrolla el Artículo VIII de la Constitución, y el Capítulo 30, Sección 1-2. Subsección b) de la misma, contempla como propósito y alcance:

Establecer una auditoría posterior completa y exhaustiva de la obligación, el gasto, la recepción y el uso de los fondos públicos del Estado bajo la dirección y el control del Auditor General.

Con el fin de que el gobierno del Estado de Illinois rinda cuentas a la Asamblea General y al ciudadanos y contribuyentes, y

Con el fin de que se hagan cumplir los requisitos constitucionales y legales que rigen las operaciones fiscales y financieras del Estado.

El Capítulo 30, Sección 1-2. Subsección c), de la mencionada Ley establece la subordinación funcional de la Auditoría General a la Asamblea General:

390

<https://www.ilga.gov/legislation/ilcs/ilcs4.asp?DocName=005500050HDiv%2E+6%2D31&ActID=750&ChapterID=12&SeqStart=146000000&SeqEnd=147300000>

La Auditoría General está sometida al control y dirección de la Asamblea General.

El Auditor General es funcionario del legislativo del Estado.

La Asamblea General del Estado, y la Auditoria General, la primera como reguladora y la segunda como ejecutora, llevan a cabo la función de auditoría de los recursos del Estado de Illinois.

En resumen, el *Comptroller* de Illinois es elegido por voto popular; al Auditor General lo designa la Asamblea General; el término del *Comptroller* es de cuatro años; el término del Auditor General es de 10 años; El *Comptroller* es funcionario del ejecutivo; el Auditor General es funcionario del Legislativo. La auditoría prevista en la Ley es posterior a la ejecución del gasto; la autorización del gasto por parte del comptroller es previa a su realización.

7.10. Órganos de control fiscal en el mismo Estado.

En el Estado de Illinois existen también órganos de control fiscal a nivel de condados y de ciudades.

En los condados de Illinois hay un auditor cuya autoridad está prevista en el Código de los condados, División 3-1391.

En relación con el cargo de Auditor de los condados en Illinois, las siguientes son sus principales características:

Dependiendo del número de habitantes, el auditor es elegido o designado; si la población del condado está entre 75.000 y 3.000.000 de habitantes, el auditor es

³⁹¹ Illinois [Compiled Statutes](https://www.ilga.gov/legislation/ilcs/ilcs4.asp?DocName=005500050HDiv%2E+3%2D1&ActID=750&ChapterID=12&SeqStart=13600000&SeqEnd=14500000) (55 ILCS 5/) Counties Code.
<https://www.ilga.gov/legislation/ilcs/ilcs4.asp?DocName=005500050HDiv%2E+3%2D1&ActID=750&ChapterID=12&SeqStart=13600000&SeqEnd=14500000>

elegido. Si la población del condado es inferior a 75.000 habitantes el auditor es designado por el presidente de la junta del condado y con el visto bueno de la junta del condado, por un término de cuatro años.

Nivel del cargo: en el Código de los Condados de Illinois, Sección 3, se crea el cargo de auditor de condado.

Desarrollo legal: la Constitución, Art. VIII. Sección 3. Subsección a) Establece que, por ley de la asamblea general de Illinois, (Ley de Auditoría del Estado de Illinois), se debe señalar las funciones del Auditor.

Modo de proveer el cargo: Elección – Designación.

La nominación y elección de los Auditores de los condados de Illinois, cuya población está entre 75.000 y 3.000.000 de habitantes, estarán sujetas a las leyes electorales generales del Estado.

Periodo: el periodo del mandato de los Auditores de los condados de Illinois será de cuatro años y hasta que su sucesor sea elegido y habilitado. Código de los condados de Illinois, Sección 3.

Nombre que recibe el cargo: *Comptroller – Controller – Auditor – Treasurer*.

En los condados del Estado de Illinois el cargo recibe el nombre de auditor. Código de los condados de Illinois, estatutos compilados, en el Capítulo 55/ Subcapítulo 5 /Artículo 3/ División 3-1/ Sección 3-1001.

Funciones que realiza el cargo: las funciones de los auditores de los condados del Estado de Illinois están contempladas en el Código de los Condados de Illinois, estatutos compilados, en el Capítulo 55/ Subcapítulo 5 /Artículo 3/ División 3-1/ Sección 3-1005, y en la Ley de Auditoría de los condados del Estado de Illinois.

En la Sección 3 – 1005 del Código de los Condados de Illinois se contemplan los deberes de los auditores de los condados del Estado de Illinois.

Entre esos deberes están los siguientes:

- Auditar todos los reclamos contra el condado y recomendar a la junta del condado el pago o rechazo de todos los reclamos presentados.
- Recopilar, analizar y preservar la información estadística y financiera con respecto al costo de operación de las diversas instituciones e instalaciones mantenidas, operadas o propiedad del condado.
- Aprobar todos los pedidos de suministros emitidos por los diversos funcionarios del condado, antes de que los pedidos se entreguen.
- Mantener un archivo de todos los contratos celebrados por la junta del condado y todos los funcionarios autorizados del condado, para o en nombre del condado.
- Informar trimestralmente a la junta del condado sobre todas las operaciones financieras del condado, incluidos los ingresos anticipados y recibidos, los gastos estimados y pagados, las obligaciones no pagadas, la condición de todos los fondos y asignaciones y otra información pertinente. El auditor del condado hará que se publique en al menos un periódico de circulación general en el condado, un aviso de la disponibilidad del informe trimestral para inspección pública en la oficina del auditor del condado. Dicho aviso se publicará dentro de los 30 días siguientes a la fecha de publicación programada del informe.
- Auditar los recibos de todos los funcionarios y departamentos del condado presentados para depósito con el tesorero del condado.

- Mantener una auditoría interna continua de las operaciones y registros financieros de los funcionarios, agentes o divisiones del condado. El auditor del condado tendrá acceso a todos los registros, documentos y recursos necesarios para el desempeño de esta responsabilidad.
- Auditar el inventario de todos los bienes muebles e inmuebles propiedad del condado bajo el control y la gestión de los distintos funcionarios y departamentos del condado.
- Auditar la documentación, los registros y las bases de los montos facturados al condado, tal como los mantienen los proveedores del condado, según los acuerdos entre el condado y sus proveedores, cuando dichos acuerdos establezcan que los montos facturados al condado se basan en los costos reales incurridos por el proveedor, o cuando esos acuerdos incluyen el requisito de que el condado proporcione un reembolso por los gastos de bolsillo incurridos por los proveedores. El auditor del condado auditará la documentación, los registros y las bases de los montos que deben pagarse al condado en virtud de acuerdos con partes externas, cuando dichos montos se basen en registros y documentación generados, compilados y mantenidos por la parte externa. Los proveedores y terceros afectados por esta Sección deberán proporcionar al auditor del condado, de manera oportuna, todos los registros y documentos requeridos por el auditor del condado en relación con las funciones del auditor del condado en virtud de esta subsección.

- Cada auditor del condado deberá obtener al menos 20 horas de educación profesional continúa relacionada con el funcionamiento de la oficina del auditor, cada año.
- El Código de los Condados del Estado de Illinois, Estatutos Compilados, en el Capítulo 55/ Subcapítulo 5 /Artículo 6/ División 6-31/ Sección 6-31001, consagra la Ley de Auditoria de los condados de Illinois (County Auditing Law).
- La Sec. 6-31003. Ley de Auditoria de los condados de Illinois, consagra lo relacionado con las Auditorías e informes anuales.

En las auditorías de los condados participan la junta del condado, el *Comptroller* del Estado de Illinois y los auditores contratados por la Junta del condado o por el *Comptroller* del Estado de Illinois.

La Ley mencionada contempla que la junta del condado ordena que anualmente se lleve a cabo una auditoría a los fondos y cuentas del condado, que debe comenzar tan pronto se termine el año fiscal y completarse 180 días después del cierre del año fiscal.

Cada condado deberá presentar ante el *Comptroller* un informe financiero que contenga la información requerida por el *Comptroller*.

El informe de auditoría debe ser entregado a la junta del condado, y esta se lo debe enviar al *Comptroller* del Estado de Illinois dentro de los 60 días siguientes al recibo del reporte, el cual debe estar soportado en los papeles de trabajo, los cuales deberán estar a disposición de la junta del condado y del *Comptroller* del Estado. Este debe subir a la internet en el plazo dado por la ley los reportes financieros y de auditoría que reciba.

El *Comptroller* rechazará y devolverá a la junta del condado el reporte de auditoría para las acciones de corrección, si este no reúne los requisitos previstos en la ley.

Cuando no se entreguen al *Comptroller* del Estado de Illinois los informes de auditoría en el plazo legal o en la prórroga concedida por el mencionado funcionario, este llevará a cabo la auditoría con sus auditores. Según la sección 6-31008 de la Ley de auditorías del condado, si la auditoría es realizada por auditores contratados por el Contralor, el condado, deberá reembolsarle el costo de la auditoría.

El *Comptroller* del Estado de Illinois podrá imponer multas si en las prórrogas concedidas para presentar los informes de auditoría, estos no se presentan. Entre mayor sea el plazo incumplido mayor será la multa.

De acuerdo con la Ley de Auditoría de los Condados del Estado de Illinois, el *Comptroller* del Estado de Illinois revisa los informes de auditoría de los condados. Lo anterior es una excepción a la regla de la autonomía de los condados.

Informe de auditoría. Sección. 6-31006. Ley de Auditoría de los condados del Estado de Illinois.

Esta sección de la Ley de Auditoría de los condados del Estado de Illinois contempla las reglas para llevar a cabo el reporte de auditoría. Principalmente, se refiere a que en el reporte de auditoría se exprese que la auditoría se ha llevado a cabo de conformidad a los principios de contabilidad pública generalmente aceptados u otra base integral de contabilidad, la cual puede seguir las mejores prácticas y pautas descritas por el Instituto americano de Contadores Públicos Certificados.

El informe de auditoría deberá incluir la opinión u opiniones profesionales de un auditor o auditores con respecto a los estados y estados financieros o, si no se puede expresar una opinión, una declaración de que el auditor no puede expresar una opinión y una explicación de las razones por las que él o ella no puede hacerlo. Igualmente, se debe expresar que la auditoría se ha llevado a cabo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las auditorías sobre los estados financieros se pueden realizar utilizando una base de contabilidad de causación o de caja, según el sistema seguido por el condado.

La Sección 6-31011 de la Ley de Auditoría de los condados del Estado de Illinois, establece que en los condados pueden establecerse comités de auditoría para revisar los informes de auditoría preparados bajo la División 6-31, y cualquier otro informe y documento financiero, incluidas las cartas de gestión preparadas por o en nombre del condado.

La Ley de Auditoría de los condados del Estado de Illinois, Sección. 6-31012, consagra la obligación de divulgación del informe de auditoría. Cada año fiscal, dentro de los 60 días posteriores al cierre de una auditoría realizada bajo la División 6-31, el auditor deberá proporcionar una copia de cualquier carta de gestión y una copia de los estados financieros auditados a cada miembro de la junta del condado. Si el condado mantiene un sitio web en internet, la junta del condado publicará esta información en su sitio web y presentará la información de la auditoría a la junta del condado, ya sea en persona o por teléfono en vivo o conexión web durante una reunión pública.

7.11. Controller de la ciudad de los Ángeles³⁹².

La capital del Estado de California es Sacramento, sin embargo, la ciudad de los Ángeles (LA) es la ciudad más grande de ese Estado, con casi cuatro millones de habitantes. El área metropolitana de Los Ángeles tiene un producto metropolitano bruto de más de un billón de dólares (a partir de 2018), lo que la convierte en la tercera área metropolitana económica más grande del mundo después de Tokio y Nueva York³⁹³. Por la importancia económica de esa ciudad, aquí nos referiremos a su control fiscal, el cual está a cargo de un *Controller*.

Rango del cargo: el cargo de *Controller* está previsto en el *Charter* o constitución de LA, Sección 202³⁹⁴. Se establece que el *Controller* de LA será elegido por los electores de la ciudad.

Desarrollo legal: el *Charter* o constitución de LA, secciones 260 y ss. establecen la naturaleza del cargo de *Controller* y señalan sus funciones.

Modo de proveer el cargo: Elección – Designación.

El cargo de *Controller* de LA, como lo establece el *Charter* de esa ciudad, sección 202, es de elección popular.

Periodo: la sección 205 del *Charter* o Constitución de LA, establece el término de cuatro años para el cargo de *Controller*. La sección 206 de esa normatividad

³⁹² En 1878, se creó el puesto como Auditor de la Ciudad, convirtiéndose en un cargo electo en 1889. La Carta de la Ciudad de 1925 cambió el nombre del puesto a Controlador de la Ciudad. En 2000, una actualización de los Estatutos de la Ciudad otorgó al Contralor el poder de realizar auditorías de desempeño de los departamentos de la Ciudad, lo que permite un examen de la eficacia de las entidades de la ciudad. Controller de Los Angeles (California). Recuperado de <https://controller.lacity.gov/about> el 10 de febrero de 2023.

³⁹³ Los Ángeles. Recuperado de https://en.wikipedia.org/wiki/Los_Angeles el 10 de febrero de 2023

³⁹⁴ https://codelibrary.amlegal.com/codes/los_angeles/latest/laac/0-0-0-392

establece que en ese cargo se puede estar hasta por dos periodos. La sección 210 de esa normatividad establece que el *Contrallor* puede nombrar asistentes o delegados, y que uno de ellos lo reemplazará en caso de vacancia en la oficina.

Nombre que recibe el cargo. como en toda la parte occidental de los Estados Unidos, este cargo en LA recibe el nombre de *Controller*.

Funciones del cargo: la Sección 260 del Charter de LA, establece que el Contralor ejerce funciones de auditor y de contador general de la ciudad y ejerce una supervisión general sobre las cuentas de todas las oficinas, departamentos, juntas y empleados encargados de cualquier manera del recibo, cobro o desembolso del dinero de la ciudad.

La Sección 261 del Charter de LA establece las facultades y deberes del Controlador, entre estas están las siguientes:

(a) nombrar asistentes, diputados, secretarios y otras personas según lo prescriba el Consejo por ordenanza;

(b) prescribir el método para llevar todas las cuentas de las oficinas, departamentos, juntas o empleados de la Ciudad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto que cualquier cambio del sistema de contabilidad deberá ser autorizado primero por el Concejo;

(c) revisar periódicamente las prácticas contables de las oficinas y departamentos y, al encontrar fallas graves en las prácticas contables, estar facultado para hacerse cargo de la función contable y, posteriormente, ayudar a la oficina o departamento a implementar normas y prácticas contables apropiadas;

(d) mantener un conjunto completo de cuentas que se considerarán los libros y cuentas oficiales de la ciudad, que mostrarán en todo momento la condición financiera de la Ciudad, el estado de cada fondo, incluidos los fondos de los departamentos responsables de administrar sus propios fondos, la fuente de la que se deriva todo el dinero y con qué fines se ha gastado todo el dinero;

(e) en cumplimiento con los estándares de auditoría gubernamentales generalmente aceptados, auditar todos los departamentos y oficinas de la ciudad, incluidos los departamentos propietarios, donde se reciben o gastan fondos de la ciudad; tener derecho a obtener acceso a todos los registros y al personal del departamento para llevar a cabo esta función; establecer un ciclo de auditoría para garantizar que el desempeño, los programas y las actividades de cada departamento sean auditados de manera regular, y proporcionar de inmediato informes de auditoría completos al alcalde, al concejo y al abogado de la ciudad y poner esos informes a disposición del público;

(f) mantener una conciliación entre las cuentas en todas las oficinas y departamentos con las cuentas en la oficina del Contralor y, de vez en cuando, verificar la condición de todos los fondos de la ciudad en la tesorería de la ciudad e informar al alcalde y al concejo al respecto;

(g) asignar entre los diversos fondos respectivos todo el dinero público en cualquier momento en el tesoro de la ciudad que no haya sido específicamente

asignado y apropiado por ley u ordenanza, y notificar de inmediato al tesorero de la asignación;

(h) informar al alcalde y al concejo, en los tiempos establecidos por ley, la condición de cada fondo, y hacer otros informes según lo solicite el alcalde o el concejo;

(i) mantener cada fondo a la par con sus obligaciones en todo momento transfiriendo del Fondo de Reserva como un préstamo a cualquier fondo que pueda agotarse debido a la recepción tardía de ingresos, y al recibir ingresos suficientes para hacer una asignación que restaurará cada fondo a la paridad, retransferir el monto del préstamo al Fondo de Reserva;

(j) monitorear el nivel de deuda contraída por la Ciudad e informar periódicamente al alcalde y al Concejo sobre la deuda de la Ciudad; y

(k) realizar auditorías de desempeño de todos los departamentos y puede realizar auditorías de desempeño de los programas de la Ciudad, incluso sugerir planes para la mejora y administración de los ingresos y gastos de la Ciudad.

De acuerdo con la Sección 262. del *Charter* de LA, el *Controller* aprueba los desembolsos de recursos del tesoro. Antes de la aprobación, el Contralor deberá inspeccionar la calidad, cantidad y condición de los servicios, mano de obra, materiales, suministros o equipos recibidos por cualquier oficina o departamento de la ciudad, y aprobar antes del pago todas las solicitudes de pago contra la tesorería si el Contralor tiene evidencia adecuada de que:

(1) la solicitud ha sido aprobada por cada junta, funcionario o empleado cuya aprobación es requerida por el Estatuto o la ordenanza;

(2) los bienes o servicios han sido provistos, excepto que el pago por adelantado puede ser autorizado por ordenanza para categorías específicas de bienes y servicios;

(3) el pago es lícito;

(4) se ha hecho la apropiación de los bienes o servicios;

(5) los precios cobrados sean razonables;

(6) la cantidad, calidad y precios se corresponden con las especificaciones, pedidos o contratos originales; y

(7) se ha satisfecho cualquier criterio adicional establecido por ordenanza.

Lo anterior evidencia que el contralor de LA ejerce un control previo del gasto público.

El Contralor delega en las distintas oficinas y departamentos las funciones de inspección de bienes y servicios y aprobación de desembolsos, de conformidad con los métodos de inspección y aprobación establecidos por el Contralor, pero el Contralor podrá suspender la autoridad delegada al descubrirse un abuso de esa autoridad o al determinarse que la oficina o departamento carece de controles adecuados para ejercer esa autoridad adecuadamente. En caso de suspensión de la autoridad delegada, el Contralor deberá ayudar a la oficina o departamento a lograr controles y estándares adecuados antes de la restitución de esa autoridad a la oficina o departamento.

El Contralor denegará la aprobación de cualquier solicitud, en su totalidad o en parte, si hay dudas sobre si es impropia, ilegal o no autorizada, e inmediatamente presentará un informe al alcalde y al concejo indicando las objeciones al desembolso.

El Consejo considerará con prontitud el informe y podrá anular o admitir las objeciones del Contralor.

El Contralor mantendrá un registro de todas las solicitudes de desembolsos de recursos del tesoro aprobadas por él y de todas las solicitudes a las que se hayan hecho objeciones y desestimado.

7.12. Contralor de Chicago.

El cargo del actual *Comptroller* de Chicago es de reciente creación. Desde enero de 2012 funciona ese cargo para reemplazar al director de rentas o ingresos, cuyos derechos y deberes por concepto de contratos, convenios u otros programas existentes fueron asumidos por el *Comptroller*. Capítulo 2-32, Sección 097 del Código Municipal de Chicago. El control que ejerce el *Comptroller* sobre el gasto de la ciudad es previo, pues según el Cap 2-32- Sección 360 del Código Municipal de Chicago, el Contralor, a su discreción, antes de expedir una orden de pago, puede verificar la legalidad del pago y que los productos y servicios cumplan con lo previsto en el contrato.

7.13. Rango del cargo

El cargo de *Comptroller* de la ciudad de Chicago está previsto en el Código Municipal de Chicago, Capítulo 2-32, Sección 010 y siguientes³⁹⁵. El *Comptroller* es el jefe del departamento de finanzas de la Ciudad, del cual también hace parte el tesorero de la ciudad.

7.14. Desarrollo legal

Las funciones y atribuciones del cargo de *Comptroller* de Chicago están previstas en el Código Municipal de Chicago, en el Título II Gobierno de la Ciudad y

³⁹⁵ https://codelibrary.amlegal.com/codes/chicago/latest/chicago_il/0-0-0-2597647

Administración, Capítulo 2-32, Departamento de Finanzas, Sección 010 y siguientes, bajo el título Organización y Funciones, y en el Capítulo 2-32 Sección 100 y siguientes, bajo el título Cuentas y Reportes Financieros.

7.15. Modo de proveer el cargo

El *Comptroller* es designado por el alcalde, con el consentimiento y aprobación del consejo de la ciudad. Código Municipal de Chicago, Capítulo 2-32, Sección 020.

7.16. Periodo

Como el cargo es por nombramiento el alcalde, no tiene periodo fijo.

7.17. Nombre que recibe el cargo

Controller – Comptroller.

En la parte oriental de los Estados Unidos a este cargo se le da el nombre de *Comptroller*.

7.18. Funciones del cargo

Las funciones del Contralor están consagradas en el Código Municipal de Chicago. Las normas que se citan pertenecen a ese Código.

1. Supervisión recursos y emisión de deuda de la ciudad.

El Contralor tiene funciones de control de las finanzas de la ciudad y, como tal, estará a cargo y ejercerá la supervisión general de todos los funcionarios de la ciudad encargados de cualquier manera de recibir, recaudar o desembolsar los ingresos de la ciudad y todos los fondos necesarios para estar en la custodia del tesorero municipal.

El Contralor también tiene la función de supervisión de la emisión de deuda de la ciudad. 2-32-030.

2. Director de ingresos

El contralor es el director de ingresos de la Ciudad de Chicago. 2-32-033.

- **Órdenes de pago giradas contra el Tesoro.**

El alcalde firma todas las órdenes giradas contra el tesoro y el contralor las refrenda. El pago podrá hacerse mediante una transferencia electrónica de fondos o por un cheque girado contra el banco depositario. El cheque será firmado por el alcalde y refrendado por el contralor. 2-32-350.

- **Comprobación de las facturas presentadas para pago. Control antes del pago.**

A la presentación de cualquier comprobante – factura de pago, el contralor, a su discreción, antes de expedir una orden de pago, queda autorizado para que se haga una inspección y examen del artículo suministrado y el trabajo y labor realizados, ya sea por contrato escrito o de otra manera, así como cualquier artículo que aparezca en dicho comprobante - factura, con el fin de verificar que dichos artículos, o cualquiera de ellos, sean correctos y el precio y la calidad del trabajo o servicio realizado y el precio, la calidad y la cantidad de bienes, mercancías y la mercancía representada por dicho *voucher*, son justos y conformes con los términos del contrato escrito, si lo hubiere, y que se han cumplido todos los requisitos y obligaciones, expresas o implícitas, correspondientes al mismo. Para cualquier examen e inspección de este tipo, todos los departamentos, oficinas, juntas y personas encargadas de la supervisión del trabajo y la mano de obra o la compra de suministros o materiales que sean pagados por la ciudad brindarán la asistencia que sea necesaria; si luego surgen irregularidades, el contralor las reporta al concejo de la ciudad. 2-32-360.

3. Aprobación de fianzas.

Salvo que se disponga lo contrario, todas las fianzas de indemnización que cualquier persona deba dar a la ciudad para asegurar el cumplimiento o ejecución de cualquier contrato celebrado con la ciudad, o la observancia y ejecución de cualquier ordenanza de la ciudad, o de cualquier otra obligación, promesa o compromiso estará sujeto a la aprobación del contralor de la ciudad. 2-32-040.

4. Facultad de nombrar delegados.

El contralor podrá nombrar el número de delegados que se establezca en la ordenanza de asignación anual. El subcontralor, durante la incapacidad o ausencia del contralor, tendrá y ejercerá las facultades y deberes del contralor y en todo momento tendrá y ejercerá las facultades y deberes que le asigne el contralor. 2-32-050.

5. Supervisión recursos de Tesorería y Reportes de Tesorería al contralor.

El contralor supervisa las operaciones de la tesorería. El tesorero recibe todos los dineros de la ciudad, y le debe presentar a fin de cada mes, o más a menudo, si así lo requiere el contralor, un reporte financiero, bajo juramento, mostrando el estado y el saldo en dinero de la tesorería. En ese reporte se expresará el origen de los ingresos y el destino de los gastos.

El tesorero igualmente, llevará los libros de contabilidad de tal manera que muestren con total precisión el origen de los ingresos y el destino de los gastos. Dichos libros, y todos los papeles y archivos de su cargo, estarán en todo momento abiertos al examen del contralor, el comité de finanzas o cualquier miembro del concejo municipal. 2-32-060.

6. Pagos diferentes a los que recauda la tesorería.

El Contralor de la ciudad está facultado para recibir directamente los pagos de las tarifas de licencias, las tarifas de inspección, la compensación por franquicias y todos los demás pagos de dinero a la ciudad que no estén específicamente estipulados de otro modo y dichos pagos serán transmitidos diariamente por el contralor al tesorero de la ciudad. El contralor establecerá, mantendrá y preservará registros estadísticos de ingresos, impuestos, licencias o medidas de permisos e informará al alcalde de vez en cuando, o con la frecuencia que el alcalde considere necesario. 2-32-070.

7. Poderes sobre impuestos e ingresos.

Por cuenta del Código Municipal de Chicago, Capítulo 2-32- Sección 080, el *Comptroller* tiene una amplia gama de facultades en relación con los impuestos y rentas de la ciudad, entre otras, las siguientes:

- Los ingresos tributarios son recaudados y continuarán siendo recaudados por el Estado de Illinois en nombre de la ciudad de Chicago y remitidos a la ciudad de Chicago; el departamento de finanzas actuará únicamente en calidad de asesor con respecto a dichas recaudos; al *Comptroller* le corresponde, respecto a la ciudad de Chicago, administrar y hacer cumplir todas las responsabilidades, facultades y deberes que se le deleguen en cada ordenanza tributaria actualmente contenida o que se incluya en el Código Municipal de Chicago.
- Corregir errores de designación de impuestos en los registros del departamento y notificar al tesorero de la ciudad para que se realicen los ajustes necesarios y los cambios correspondientes;
- Investigar, analizar y proponer nuevos programas de ingresos para la Ciudad de Chicago con el fin de que las cargas financieras de ingresos, impuestos,

licencias y tarifas de permisos se distribuyan equitativamente entre los ciudadanos de la Ciudad de Chicago;

- Requerir la producción y el examen de libros, papeles, registros y documentos pertinentes a cualquier obligación tributaria, o tarifa de licencia y permiso, o cuestión de ingresos, así como instituir investigaciones, indagaciones o audiencias de conformidad con los requisitos del debido proceso legal y para tomar testimonio y prueba bajo juramento en dichas audiencias;
- Tomar tales medidas, acciones y solicitar procesamientos por parte del Departamento Legal de la Ciudad, con el fin de hacer cumplir las ordenanzas relacionadas con los ingresos, impuestos, licencias y permisos que debe cobrar la Ciudad de Chicago;
- Recibir, conocer y decidir todas las protestas e impugnaciones a las determinaciones de responsabilidad tributaria de cualquier contribuyente y emitir determinaciones provisionales y definitivas de dichas reclamaciones;
- Aceptar pagos, incluso con tarjeta de crédito, en las categorías de cuentas por cobrar que designe el contralor, y aplicar un recargo a dichos pagos.

8. Otras funciones del *Comptroller*.

- Empleo a ex delincuentes.

El contralor puede celebrar contratos con agencias de cobro de deudas que empleen ex delincuentes 2-32-082.

- Responsabilidad por funcionarios que custodien dinero de la ciudad.

El Contralor y el tesorero serán responsables de la fidelidad de cualquier persona designada por cada uno de dichos funcionarios, que tendrá la custodia del

dinero público, y el funcionario que lo designe podrá, a su discreción, destituir a cualquiera de dichos funcionarios por causa justificada. 2-32-090

- Catálogo de cuentas

El contralor, en un manual oficial de contabilidad que se publicará y archivará en la oficina del contralor, establece la clasificación de cuentas estándar a la cual se ajustarán los libros de cuentas y todos los demás registros y documentos públicos de la ciudad relacionados con las finanzas.

- normas contables y de auditoría.

Las normas contables y de auditoría dictadas por el *Comptroller* son vinculantes para las entidades y personas relacionadas con el gobierno de la ciudad; los informes y cuentas se deben ajustar a la clasificación prevista en las normas del *Comptroller*. 2-32-110.

- Libro de ejecución del presupuesto.

El contralor llevará, en forma clara y metódica, un libro completo, en el que se expresarán, entre otras cosas, las apropiaciones del año para cada objeto y rama de gasto, así como los recibos de todas y cada una de las fuentes de los ingresos, en la medida en que pueda determinarlos. 2-32-160

- Documentos y registros utilizados en las entidades de la ciudad

El Contralor, cuando la ley no disponga otra cosa, tiene la atribución de prescribir los formularios, libros mayores, garantías, comprobantes, libros de contabilidad y todos los demás documentos y registros utilizados en los diversos departamentos y juntas del gobierno de la ciudad en la transacción de todos los negocios públicos. 2-32-170

- Presupuesto anual de gastos.

El contralor debe presentar al consejo de la ciudad un informe de las estimaciones de los fondos necesarios para sufragar los gastos del gobierno de la ciudad durante el ejercicio fiscal a punto de comenzar.

El informe debe presentarlo de tal forma que permita que el consejo de la ciudad prepare y apruebe la ordenanza de asignaciones anuales en la forma prescrita por la ley. Para ello puede requerir la información necesaria de los funcionarios de la ciudad.

2-32-180

- Auditorías y declaraciones trimestrales.

El Contralor debe revisar y auditar todas las cuentas de la ciudad, ya sea en las que figure como deudora o como acreedora.

Hará trimestralmente, cada año, una auditoría de las cuentas y registros de la tesorería de la ciudad, verificando el efectivo y valores en manos del tesorero.

Presentará al concejo de la ciudad trimestralmente un estado de los ingresos y egresos en efectivo del fondo para fines corporativos y también un estado de la deuda financiada de la ciudad y la deuda flotante del fondo de fines corporativos.

El estado de ingresos y egresos deberá mostrar por separado el efectivo disponible al inicio del trimestre, los montos recibidos discriminados por conceptos, y los montos desembolsados por concepto de salarios y otros gastos. 2-32-190

- Reglas y regulaciones para cumplir las funciones y atribuciones del comptroller.

El contralor está autorizado a dictar y hacer cumplir las normas y reglamentos que sean necesarios para administrar efectivamente cualquiera de los poderes otorgados al contralor por medio del Código Municipal de Chicago.

Todas estas normas y reglamentos se adoptarán únicamente después de la notificación al público, dentro de los términos legales. Las normas y reglamentos estarán a disposición del público durante el horario laboral, en el departamento de finanzas. 2-32-096

- Auditorías del control interno.

Otras atribuciones del *Comptroller* son realizar y dirigir auditorías de los sistemas de controles internos de la ciudad en materia de finanzas, contabilidad, cumplimiento y ética, recomendar acciones correctivas apropiadas, incluido el desarrollo de planes de cumplimiento y el desarrollo de educación y capacitación relacionadas con el cumplimiento, diseñadas para mitigar cualquier área de riesgo identificada. 2-32-205

- Requisitos de la declaración anual de las finanzas de la Ciudad.

Anualmente, el *Comptroller* debe preparar y publicar en la página web del departamento de finanzas una declaración anual en la cual se vea reflejada la verdadera condición financiera de la ciudad durante el año fiscal anterior. Esa declaración la debe presentar al concejo de la ciudad, certificada por un contador público, nombrado por el comité de finanzas del consejo de la ciudad. 2-32-210

- Informe pagos diferentes de la nómina

El Contralor hará un informe mensual al concejo de la ciudad de todos los pagos, diferentes de la nómina. 2-32-200

7.19. Oficina del Inspector General (OIG) de Chicago.³⁹⁶

Así mismo, en la ciudad de Chicago existe la Oficina del Inspector General (OIG), que es una oficina del gobierno municipal, independiente, dedicada a garantizar la honestidad y la integridad en el gobierno de la ciudad, erradicando la corrupción, el fraude, otras malas conductas, y el despilfarro. Su existencia y funciones están previstas en el Capítulo 2-56 del Código Municipal de Chicago (MCC, por sus siglas en inglés)

. La independencia se garantiza porque el nombramiento bajo ninguna circunstancia está basado en la edad, género, raza, orientación sexual, afiliación religiosa o afiliación política del candidato. 2-56-020 literal (a) (2); Para el nombramiento del IG se debe evaluar y considerar todos y cada una de las cualificaciones que se consideren relevantes para el puesto de Inspector General, incluidas, entre otras, la integridad, liderazgo, la experiencia en temas financieros, jurídicos y administrativos. 2-56-020 literal (a) (1).

Así mismo para ocupar este cargo, se exige título de una institución acreditada de educación superior; conocimientos, experiencia y educación en investigaciones, auditorias en general y revisiones de desempeño en particular, y en todas las áreas manejadas por esa oficina. La experiencia en esos temas es de mínimo 5 años, ocupando cargos que desarrollen funciones similares a las que adelantan los IG. 2-56-020 literal (a) (3).

³⁹⁶ Office of Inspector General of Chicago. Recuperado de <https://www.chicago.gov/city/en/depts/igo.html#:~:text=The%20Office%20of%20Inspector%20General,%2C%20other%20misconduct%2C%20and%20waste> el 12 de febrero de 2023

Este cargo adelanta funciones similares a las que adelantan las OIG creadas por *The Inspector General Act* de 1978, la diferencia es que esta Ley crea IG para agencias y departamentos federales; el IG de Chicago tiene jurisdicción sobre todas las agencias del gobierno de esa ciudad.

7.20. Nivel del cargo

El cargo de Inspector General de la ciudad de Chicago se establece en el capítulo 2-56 del Código Municipal de Chicago.

7.21. Desarrollo legal:

El Código Municipal de Chicago, capítulo 2-56-30, consagra las funciones que el Inspector General de la ciudad de Chicago desempeña. Las potestades y funciones de la OIG son desarrolladas en “*Rules of the Office of Inspector General*”³⁹⁷, en virtud del Capítulo 2-56-30 (k) que señala como atribución del IG “Promulgar reglas y reglamentos para la realización de investigaciones y audiencias públicas consistentes con los requisitos del debido proceso legal y de igual protección ante la ley”.

7.22. Modo de proveer el cargo

Elección – Designación.

El Inspector General de la ciudad de Chicago es designado por el alcalde de la Ciudad, con la aprobación del concejo municipal. Para designar al IG de la ciudad de Chicago se agota un trámite establecido en el Código Municipal de Chicago, literal (d) del capítulo 2-56-020, y que consiste en que un Comité de Selección integrado por cinco miembros, tres de elegidos por el alcalde y dos seleccionados por el consejo de

³⁹⁷ <https://igchicago.org/wp-content/uploads/2014/03/OIG-Rules-and-Regulations.pdf>

la ciudad, identifica candidatos potenciales y propone posibles candidatos al alcalde. La selección que haga el alcalde es confirmada por el consejo de la ciudad.

El proceso de selección de los candidatos a Inspector General de la Ciudad de Chicago resulta bastante interesante pues es muy exigente y parece que prevalece el mérito y no las recomendaciones o el amiguismo.

Eso es así, pues el Comité de Selección contrata una empresa ejecutiva nacional para realizar servicios de búsqueda de ejecutivos y crear un grupo de los 20 candidatos más calificados para el puesto del Inspector General. La empresa de búsqueda presenta al Comité de Selección, los candidatos, incluidos los currículos, calificaciones y declaraciones que detallan las credenciales de cada candidato para el nombramiento del Inspector General. Capítulo 2-56-020 literal (d).

El comité de selección recomienda al alcalde una o más personas calificadas; al menos cuatro miembros del Comité tienen que estar de acuerdo en la recomendación.

El alcalde puede volver a nombrar al titular de la oficina de inspector general, sujeto a la aprobación del consejo de la ciudad, sin solicitar una recomendación del Comité de Selección. capítulo 2-56-020 literal (c).

El inspector general también podrá ser removido antes de la expiración de su mandato sólo por justa causa y de conformidad con las disposiciones de la sección. 2-56-130 del Código Municipal de Chicago.

En una audiencia ante el concejo municipal se trata la remoción del Inspector General.

La remoción del inspector general por justa causa después de la audiencia requerirá el voto afirmativo de la mayoría de los miembros del consejo de la ciudad que estén en funciones en ese momento.

Periodo: el Inspector General de la ciudad de Chicago tiene un periodo de funciones de cuatro años, Capítulo 2-56-020 literal (b), y como se señaló, puede ser nombrado por el alcalde para otro periodo. Capítulo 2-56-020 literal (c).

Nombre que recibe el cargo: en la ciudad de Chicago el cargo recibe el nombre de Inspector General.

7.23. Funciones que realiza el IG Chicago:

Las potestades y deberes del IG en términos generales son, investigar el desempeño de funcionarios, empleados, funciones y programas gubernamentales, ya sea en respuesta a una denuncia o por iniciativa propia; promover la economía, la eficiencia, la eficacia y la integridad en la administración de los programas y operaciones del gobierno de la ciudad, detectando y previniendo la mala conducta, la ineficiencia y el despilfarro.

La OIG logra esta misión a través de investigaciones administrativas y penales, revisiones, auditorías y otras investigaciones de los programas y operaciones del gobierno de la Ciudad.

Para la conducción de investigaciones debe promulgar reglas y reglamentos. 2-56-030.

En relación con los empleos del gobierno de la ciudad de Chicago, y el modo de acceder a ellos, el inspector general tiene la autoridad para monitorear, auditar y revisar

las acciones de empleo³⁹⁸ bajo el plan de contratación y políticas y procedimientos relacionados. Además, el inspector general tendrá autoridad para revisar o investigar denuncias de incumplimiento del plan de contratación y las políticas y procedimientos relacionados. Las quejas sobre acciones de empleo y las políticas y procedimientos relacionados, incluidas las denuncias de discriminación política ilegal, se presentan ante el inspector general. 2-56-035 literal (b).

El IG debe informar a la máxima autoridad jurisdiccional³⁹⁹ sobre los resultados de las investigaciones, auditorías y revisiones de programas realizadas por esa oficina; el informe deberá incluir la descripción de cualquier queja u otra información recibida por el inspector general pertinente a la investigación; la descripción de cualquier conducta ilegal, ineficiencia o desperdicio observado o descubierto en el curso de la investigación; las recomendaciones para la corrección de cualquier conducta ilegal, ineficiencia o despilfarro descritos en el informe; cualquier otra información que el inspector general considere relevante para la investigación o las recomendaciones resultantes. 2-56-060

Si el IG hace recomendaciones a la máxima autoridad jurisdiccional sobre tomar una acción disciplinaria u otra acción administrativa respecto a un empleado, esta le debe responder por escrito en el término previsto en la norma, sobre la decisión tomada. Si la máxima autoridad jurisdiccional no toma ninguna decisión o toma una

³⁹⁸ Acción(es) de empleo" incluye, pero no se limita a, contratación, despido, promoción, degradación, reincorporación, reempleo, transferencia, reclasificación, horas extras y/o cualquier asignación de trabajo. 2-56-035 literal (a)

³⁹⁹ Se entenderá por "autoridad jurisdiccional última" la Junta de Ética de la ciudad, el alcalde, el jefe de cada departamento u organismo afectado, el miembro del consejo de la ciudad, el presidente del comité o jefe de la oficina u otra agencia de servicio del consejo de la ciudad, el presidente del Comité de Ética y Supervisión del Gobierno del concejo de la ciudad, dependiendo de la entidad a la cual esté vinculado la persona investigada. 2-56-025 literal (b).

diferente a la recomendada por el IG, debe explicar la razón por la que procedió de esa forma. 2-56-065.

El IG debe informar detalladamente al concejo de la ciudad sobre las investigaciones que adelanta. Cuántas investigaciones iniciadas, cuántas en curso, cuántas finalizadas, contra quién son esas investigaciones. 2-56-120

En la Oficina del IG de Chicago hay una sección especial a cargo del Inspector general Delegado para Seguridad Pública cuyo propósito es realizar revisiones y auditorías al Departamento Policía, a la Oficina y a la Junta de Policía, con el objetivo de mejorar la eficacia del Departamento de Policía, la Oficina y la Junta de Policía; aumentar la seguridad pública, proteger las libertades civiles y los derechos civiles; y garantizar la rendición de cuentas de la fuerza policial, construyendo así relaciones más fuertes entre la policía y la comunidad. Su objetivo es vigilar la conducta de la policía y adelantar las acciones disciplinarias correspondientes. 2-56-210.

En *“Rules of the Office of Inspector General”*, Sección 6, se establece que las operaciones de la OIG estarán sujetas a una evaluación cualitativa trienal, revisión por pares, por parte de la Asociación de Inspectores Generales Subsección 6.1, y un investigador externo se encarga de revisar, procesar e investigar las denuncias contra el personal de la OIG, subsección 6.2.

Al igual que lo contemplado a nivel federal, En *“Rules of the Office of Inspector General”*, Sección 9, se establece para los empleados o contratistas de la ciudad, el deber de denunciar al IG sobre hechos que suponen fraude, desperdicio o abuso, llevados a cabo por un empleado de la ciudad o por persona que tenga que ver con la ciudad. Así mismo, en esa Sección de las Rules, se establece la protección para el

denunciante, protección que está contemplada en el MCC, Capítulo 2-156, Ordenanza de Ética Gubernamental, Sección 2-156-019⁴⁰⁰.

⁴⁰⁰ <https://www.chicago.gov/content/dam/city/depts/ethics/general/Ordinances/GEO-July2013.pdf>

Capítulo 8

La Single Audit o auditoría única.

Las agencias federales de los Estados Unidos transfieren recursos en forma de subvenciones a los gobiernos estatales y locales que ayudan a financiar una amplia gama de servicios públicos que incluyen atención médica, educación, servicios sociales, infraestructura y seguridad pública. Las agencias federales deben garantizar una gestión y supervisión efectivas de estas subvenciones⁴⁰¹.

Las transferencias de recursos federales a entidades no federales se incrementan año a año. En 1960 estas subvenciones fueron de 7 billones de dólares, en dólares constantes fueron 42 billones; en 2009⁴⁰², esas transferencias fueron de 500 billones, para 2021 alcanzaron un monto de 1245 billones de dólares⁴⁰³. El 40.5 por ciento del total del gasto estatal de la vigencia fiscal 2021, se financió con fondos federales⁴⁰⁴.

Como se verá más adelante, desde finales de los años 70, se empezó a estructurar una forma de supervisión de los recursos federales transferidos a los gobiernos no federales, que fuera efectiva y no sobrecargara de trabajo a estas

⁴⁰¹ *Federal Grants to State and Local Governments* recuperado de <https://www.gao.gov/federal-grants-state-and-local-governments> el 26 de febrero de 2023.

⁴⁰² *Single Audit: Opportunities Exist to Improve the Single Audit Process and Oversight*. 2009. Recuperado de <https://www.gao.gov/products/gao-09-307r> el 28 de febrero de 2023.

⁴⁰³ https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2022/03/ap_14_state_and_local_fy2023.pdf 14. *Aid To State And Local Governments* Table 14–1. *Trends In Federal Grants To State And Local Governments* (Outlays in billions of dollars) Página 206.

⁴⁰⁴ *Ibidem*. Pág. 205.

entidades. Esta forma de supervisión se denominó Single Audit, en español, Auditoría Única.

La *Single Audit* se trata de auditar entidades no federales que reciben dinero federal, (estados, gobiernos locales, escuelas y universidades y otras organizaciones sin fines de lucro), para asegurarse de que estas entidades no federales, realmente gastan el dinero de acuerdo con las expectativas del gobierno federal ⁴⁰⁵.

El concepto de auditoría única o *Single Audit* se creó para reemplazar múltiples auditorías de subvenciones con una auditoría de una entidad como un todo⁴⁰⁶.

Una auditoría única es una auditoría de los gastos del receptor de las subvenciones federales y de sus estados financieros y puede identificar deficiencias del receptor de la subvención en el cumplimiento de las leyes, reglamentos, contratos o acuerdos de la subvención y en sus sistemas de gestión financiera y control interno⁴⁰⁷.

Como se señaló más arriba, a finales de los años 70 del siglo pasado, se empezó a hablar de la auditoría única por parte de la *General Accounting Office* (GAO), como se llamaba esa entidad en ese tiempo, y por la *Office of Management and Budget* (OMB) e igualmente se empezaban a realizar algunas auditorías únicas para mirar su efectividad.

La idea era auditar las subvenciones federales tomando como base toda la entidad no federal receptora de la subvención y superar el enfoque de auditar

⁴⁰⁵ *What Is a Single Audit?* September 17, 2021 recuperado de <https://yellowbook-cpe.com/what-is-a-single-audit.html> el 3 de febrero de 2023.

⁴⁰⁶ *Single Audit: Efforts Underway To Implement 1996 Refinements.* <https://www.gao.gov/products/t-aimd-99-177>

⁴⁰⁷ <https://www.gao.gov/products/gao-17-159>

subvención por subvención en la entidad no federal, enfoque este que no era muy eficiente.

El enfoque propuesto se orientaba principalmente a auditar los controles internos de las entidades no federales beneficiarias de las subvenciones, pero también los estados financieros y el cumplimiento del objeto de las subvenciones.

La GAO, en marzo 31 de 1982⁴⁰⁸, presentó ante *el Subcommittee on Intergovernmental Relations and Human Resources of the House Committee on Government Operations*, del Congreso, un informe sobre la evolución de la auditoría única, resaltando el liderazgo de la GAO y de la OMB en el desarrollo de mecanismos que permitan llevar a cabo más eficientemente ese ejercicio de auditoría, dejando claro que esa tarea estaba en proceso.

En el Yellow Book, estándares para la realización de la auditoría gubernamental, emitidos por la GAO, se establecía desde esa época (1981) que “cuando un gobierno recibe fondos de varios otros y cada uno tiene una necesidad continua de una auditoría financiera y de cumplimiento básica, dichas auditorías deben realizarse a nivel de toda la organización o entidad siempre que sea factible, en lugar de subvención por subvención⁴⁰⁹”.

Con la implementación de la auditoría única se buscaba mejorar y fortalecer la rendición de cuentas y el control interno de las entidades subvencionadas. Lo anterior se lograría por medio de la supervisión de auditoría más que por los medios tradicionales de supervisión que ejercen las agencias federales. Igualmente, la GAO

⁴⁰⁸ *The Single Audit Concept. 1982. General Accounting Office.* Recuperado de <https://www.gao.gov/products/117990>. el 20 de febrero de 2023.

⁴⁰⁹ Ibidem.

decía en ese documento que la auditoría única era más costo efectivo que el enfoque subvención por subvención. Sin embargo, la GAO tenía dudas de que el Congreso legislara sobre la auditoría única, pues pensaba que para ello primero se debía conciliar los dos enfoques, la auditoría sobre la entidad como un todo y la auditoría subvención por subvención⁴¹⁰.

A pesar de lo anterior en 1984, el Congreso expidió *The Single Audit Act*, que como su nombre lo indica, formalizó, a nivel de ley, la auditoría única de los recursos federales gastados por entidades no federales como un todo y no subvención por subvención.

La auditoría única es un examen exhaustivo de los registros financieros, las transacciones, los gastos, las operaciones, los controles internos, el personal y el flujo de trabajo general de una organización. Las organizaciones se clasifican como de alto riesgo y de bajo riesgo para determinar quién recibirá una auditoría⁴¹¹.

Antes de la *Single Audit Act* de 1984, si, por ejemplo, un distrito escolar local gastaba dinero de 30 subvenciones federales diferentes, y estas 30 subvenciones provenían de cinco otorgantes federales diferentes, ese distrito escolar era auditado por cada uno de esos otorgantes de subvenciones, y era auditado por el estado, y era auditado por el contador público certificado que revisaba los estados financieros. Frente a esta situación se propuso una sola auditoría al año que satisficiera las necesidades de los que concedían las subvenciones. Así, el Congreso, en 1984, aprobó la Ley de Auditoría Única, que creó una sola auditoría para auditar los recursos federales

⁴¹⁰ Ibidem.

⁴¹¹ <https://rosefinancial.com/changes-omb-circular-133/>

gastados por las entidades no federales. Esa Auditoría entrega la información financiera, la información de cumplimiento y rastrea las subvenciones e informa adónde fueron y cuánto se gastó.

Para llevar a cabo la single Audit se cuenta con la herramienta llamada SEFA, el “*Schedule of Expenditures of Federal Awards*”, por sus siglas en inglés, que enumera todas las subvenciones de las que la entidad no federal gastó y la cantidad que gastó⁴¹².

Para que proceda la realización de una *Single Audit*, actualmente y desde 2014, es requisito que la entidad no federal gaste más de \$750,000 en fondos federales al año. Las entidades que reciben menos de \$750,000 aún deben estar preparadas para que sus registros sean examinados o auditados por otras agencias federales y la *Government Accountability Office*⁴¹³.

Las *Single Audits* son realizadas por auditores independientes, generalmente contadores públicos autorizados (CPA), por sus siglas en inglés. No puede ser llevada a cabo por alguien dentro de la organización auditada⁴¹⁴.

Las *Single Audits* generalmente se realizan anualmente, tiene como objetivo garantizar que una organización esté utilizando sus fondos federales correctamente y cumpla con todos los requisitos y regulaciones de cumplimiento aplicables.

⁴¹² *What Is a Single Audit?*. September 17, 2021 recuperado de <https://yellowbook-cpe.com/what-is-a-single-audit.html> el 3 de febrero de 2023.

⁴¹³ <https://rosefinacial.com/changes-omb-circular-133/>

⁴¹⁴ *Single Audit FAQ* <https://www.troutcpa.com/blog/single-audit-faq#:~:text=Who%20can%20perform%20the%20Single,organization%20perform%20your%20Single%20Audit.>

Las *Single Audits* tiene dos partes: la auditoría de estados financieros y la auditoría de cumplimiento. La auditoría de estados financieros se realiza de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas (GAAS), por sus siglas en inglés, y de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental (GAS, por sus siglas en inglés). Estos estándares incluyen el requisito de informar sobre los controles internos, sobre los informes financieros y sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos, contratos y acuerdos de subvención⁴¹⁵.

El *Single Audit Act* de 1984⁴¹⁶ estableció los requisitos para las auditorías de estados, gobiernos locales, y gobiernos tribales indios, que administran programas federales de asistencia financiera. *The Single Audit Act Amendments* de 1996⁴¹⁷, extendió el requisito de auditoría legal a organizaciones sin ánimo de lucro y revisó profundamente varias disposiciones de la Ley de 1984. Estableció que, para la

⁴¹⁵ Ibidem.

⁴¹⁶ SECCIÓN 1. (a) Esta Ley podrá ser citada como la "Ley de Auditoría Única de 31 use 7501 1984". nota. (b) Es el propósito de esta Ley—
 (1) para mejorar la gestión financiera de los gobiernos estatales y locales con respecto a los programas de asistencia financiera federal;
 (2) establecer requisitos uniformes para las auditorías de asistencia financiera Federal proporcionada a los gobiernos estatales y locales;
 (3) promover el uso eficiente y eficaz de los recursos de auditoría; y
 (4) asegurar que los departamentos y agencias federales, en la medida de lo posible, confíen y utilicen el trabajo de auditoría hecho de conformidad con el capítulo 75 del título 31, del Código de los Estados Unidos adicionado por esta Ley). <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-98/pdf/STATUTE-98-Pg2327.pdf>

⁴¹⁷ Sección 1. Título corto; propósitos. (a) Título corto. —Esta Ley puede citarse como las "Enmiendas a la Ley Única de Auditoría de 1996". (b) Propósitos.—Los propósitos de esta Ley son— (1) promover una buena gestión financiera, incluyendo controles internos efectivos, con respecto a las subvenciones federales administradas por entidades no federales; (2) establecer requisitos uniformes para las auditorías de subvenciones federales administradas por entidades no federales; (3) promover el uso eficiente y eficaz de los recursos de auditoría; (4) reducir las cargas sobre los gobiernos estatales y locales, las tribus indígenas y las organizaciones sin fines de lucro; y (5) garantizar que los departamentos y agencias federales, en la mayor medida posible, confíen y utilicen el trabajo de auditoría realizado de conformidad con el capítulo 75 del título 31, Código de los Estados Unidos (modificado por esta Ley). <https://www.congress.gov/104/plaws/publ156/PLAW-104publ156.pdf>

promoción de una buena gestión financiera, se deben incluir controles internos efectivos.

En *The Single Audit Act Amendments* de 1996, Secciones 7502 letra f) Numeral 1) Letra B), y 7504, letra a) Numerales 1) y 2), se requiere que las agencias federales supervisen las subvenciones entregadas a entidades no federales. Para ello se consagra las siguientes funciones:

“revisar la auditoría del receptor según sea necesario para determinar si se han tomado las acciones correctivas de forma oportuna y apropiada con respecto a los hallazgos de auditoría”.

“monitorear el uso de subvenciones federales por parte de entidades no federales”

“evaluar la calidad de las auditorías realizadas a la entidad no federal para la cual la agencia es la Agencia federal asignada para proporcionar a la entidad no federal asistencia técnica y para ayudar con la implementación de la auditoría única”.

De acuerdo con *The Single Audit Act Amendments* de 1996, Sección 7505, la Oficina de administración y presupuesto (OMB), por sus siglas en inglés, después de consultar al Contralor General y a los funcionarios competentes de los gobiernos federal, estatal y local y las organizaciones sin fines de lucro, tiene la función de prescribir las guías para implementar lo relacionado con la *Single Audit*.

La Circular A-133 de la OMB, desarrolla el *Single Audit Act* de 1984, y el *Single Audit Act Amendments* de 1996; dicha circular establece estándares para obtener consistencia y uniformidad entre las agencias federales para la auditoría de los

estados, gobiernos locales y organizaciones sin fines de lucro que gastan subvenciones federales⁴¹⁸.

La Circular A-133 fue expedida en 1996, reemplazó a la A-128 de 1985, y ha sido actualizada varias veces para, entre otros, revisar periódicamente el umbral de auditoría, tal como lo requirió la enmienda del *single Audit Act* de 1996; extendió la cobertura de la circular a los estados, gobiernos locales y gobiernos tribales indígenas (1997); para actualizar la terminología del control interno y las definiciones relacionadas, y simplificar el requisito de la presentación del paquete de informes de auditoría (2007); la Circular A-133 fue reemplazada por la emisión de Capítulo 2 del *CODE of Federal Regulations* (CFR) Parte 200, *Uniform Guidance Sección F*⁴¹⁹ (2013), que, entre otros aspectos, fijó, a partir del 26 de diciembre de 2014, el umbral de la *Single Audit* para gastos federales de US\$750,000 y superiores. Esta también se considera una enmienda a la *Single Audit Act* de 1984.

En 2013, la OMB emitió los requisitos administrativos uniformes, principios de costo y requisitos de auditoría para las subvenciones federales (guía uniforme) para aclarar y coordinar todas las guías federales existentes.

A partir del 26 de diciembre de 2014, la Guía Uniforme se convirtió en el conjunto autorizado de reglas y requisitos para subvenciones federales que consolida y reemplaza las guías de circulares anteriores de la OMB.

La guía uniforme contiene cambios importantes en la política de auditoría y requisitos de auditoría que se enfocan en el riesgo de desperdicio, fraude y abuso.

⁴¹⁸ <https://georgewbush-whitehouse.archives.gov/omb/circulars/a133/a133.html>

⁴¹⁹ <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/2/part-200/subpart-F>

8.1. Papel de los órganos de control estatales y locales en la Single Audit.

La auditoría única, de acuerdo con la Guía Uniforme, es practicada por auditores externos, que de acuerdo con esa misma guía son contadores públicos u organizaciones de auditoría federal, estatal, del gobierno local o de una tribu indígena, que cumple con los estándares generales especificados para auditores externos en los estándares de auditoría gubernamentales generalmente aceptados (GAGAS). El término auditor no incluye a los auditores internos de organizaciones sin fines de lucro. Uniform Guidance Title 2 U.S. Code of Federal Regulations (CFR) Part 200.

En los estándares de auditoría gubernamentales generalmente aceptados (GAGAS), se encuentra consagrados los criterios para que una organización de auditoría gubernamental o un auditor se considere externo. Dichos criterios a lo largo del tiempo han evolucionado y buscan garantizar la independencia de la organización de auditoría gubernamental o del Auditor respecto a la entidad auditada. La versión 2018 de las GAGAS, página 39 – 40, consagra los criterios para determinar si un auditor es externo y por lo tanto independiente; algunos de esos criterios son los siguientes:

La organización de auditoría gubernamental debe estar:

- a. en un nivel de gobierno distinto de aquel del que la entidad auditada es parte (federal, estatal o local), por ejemplo, auditores federales que auditan un programa del gobierno estatal, o
- b. colocado dentro de una rama de gobierno diferente a la de la entidad auditada—por ejemplo, auditores legislativos que auditan un programa del poder ejecutivo.

El auditor debe ser:

- a. elegido directamente por los votantes de la jurisdicción auditada;
- b. elegido o designado por un cuerpo legislativo, sujeto a remoción por un cuerpo legislativo, e informar los resultados de los trabajos a un cuerpo legislativo y responsable ante un cuerpo legislativo;
- c. designado por alguien que no sea un cuerpo legislativo, siempre y cuando el nombramiento sea confirmado por un órgano legislativo y la destitución del cargo esté sujeta a la supervisión o aprobación de un órgano legislativo y que le informe los resultados de los trabajos a un cuerpo legislativo y sea responsable ante un cuerpo legislativo; o
- d. designado por un órgano de gobierno creado por ley, cuya mayoría de los miembros sean elegidos o designados independientemente y estén fuera de la organización auditada, y ante el cual sea responsable, pueda ser removido e informe sobre su trabajo.

En el Estado de Washington, por ejemplo, la auditoría única la lleva a cabo el auditor del Estado, quien es elegido directamente por los votantes de la jurisdicción auditada, conforme a la Constitución del Estado de Washington, Artículo III, Sección 3⁴²⁰.

The *State Administrative and Accounting Manual*. Capítulo 50. Sección 30, regula, en el Estado de Washington, lo relacionado con la práctica de la auditoría única o *Single Audit*⁴²¹.

⁴²⁰ https://ballotpedia.org/Article_III,_Washington_State_Constitution

⁴²¹ <https://ofm.wa.gov/policy/50.30.pdf>

De acuerdo con ese manual, al auditor del estado de Washington le corresponde, respecto a la práctica de la Single Audit, hacer lo siguiente:

Llevar a cabo una Auditoría Única anual en las agencias de todo el Estado, de acuerdo con los estándares de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptados.

Garantizar que la auditoría cumpla con la Ley de Auditoría Única de 1984 y sus enmiendas de 1996, y los requisitos de la Guía Uniforme de la OMB con respecto a:

- Estados financieros;
- Control interno;
- • Cumplimiento de leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos y acuerdos de subvención; y
- Seguimiento de la auditoría sobre los resultados de auditorías

anteriores.

8.2. Papel de los subvencionados en la *single audit*.

Las agencias no federales que administran o gastan subvenciones federales, en relación con la auditoría única, tienen, de acuerdo con la Uniform guidance⁴²² Title 2 U.S. Code of Federal Regulations (CFR) Part 200 -300, entre otras obligaciones, las siguientes:

-Establecer y mantener controles internos efectivos sobre las subvenciones federales, de acuerdo con lo que establece al respecto el “*Yellow Book*” y el Marco Integrado de Control Interno COSO.

⁴²² [https://www.ecfr.gov/current/title-2/subtitle-A/chapter-II/part-200#p-200.510\(a\)](https://www.ecfr.gov/current/title-2/subtitle-A/chapter-II/part-200#p-200.510(a))

- Cumplir con la Constitución de los EE.UU., las leyes federales, los reglamentos y los términos y condiciones de las subvenciones federales.

- Evaluar y monitorear el cumplimiento de las leyes, reglamentos y los términos y condiciones de las subvenciones federales.

- Tomar medidas inmediatas cuando se identifiquen casos de incumplimiento, incluido el incumplimiento identificado en los hallazgos de la auditoría.

- Elaborar los estados financieros y una programación de gastos de subvenciones Federales (SEFA, por sus siglas en inglés).

- El Envío del paquete de informes de auditoría y los Formularios de recogida de datos (formulario SF-SAC) a la Cámara de compensación de auditoría Federal (FAC) y transferencia entidades.

- El paquete de informes incluye los estados financieros y la programación de gastos de subvenciones Federales (SEFA), por sus siglas en inglés, los informes del auditor, incluyendo una lista de hallazgos y costos cuestionados, y, si aplica, el plan de acción correctivo y un resumen de resultados de auditorías anteriores.

Las subvenciones del gobierno federal a los gobiernos estatales y locales y a las organizaciones sin fines de lucro, para ayudarles a financiar, entre otros, programas de salud, educación, servicios sociales, infraestructura y seguridad pública, son cuantiosas y se incrementan año a año, para 2021 alcanzaron un monto de 1245 millones de dólares. A pesar de esas cuantiosas ayudas, la relación ingresos gastos de los receptores de esas subvenciones es deficitaria⁴²³.

⁴²³ <https://www.gao.gov/assets/700/695935.txt>

El Congreso norteamericano, la GAO y la OMB han estructurado mecanismos para supervisar el buen uso de esas subvenciones. En 1984 se expidió *The Single Audit Act*, modificado por la *Single Audit Act Amendment* de 1996, que regula la práctica de la auditoría de los recursos federales entregados en forma de subvenciones a las entidades no federales. Esa auditoría es sobre la entidad receptora como un todo y no subvención por subvención como se hacía antes.

La OMB es la encargada de emitir las guías uniformes para implementar lo relacionado con la Single Audit. Actualmente esas guías se encuentran en el *Code of Federal Regulations* (CFR). En el desarrollo de la *Single Audit* las agencias federales que entregan las subvenciones tienen responsabilidades de supervisión de la buena ejecución de esos recursos; las entidades receptoras igualmente tienen responsabilidades para ejecutar debidamente esos recursos, y la auditoría la adelanta un auditor independiente, de acuerdo con la *General Accepted Government Audit Standards* (GAGAS).

Capítulo 9

Control Fiscal Interno en España

En España, la Ley General Presupuestaria (LGP), 47 de 2003, Título VI, regula lo relacionado con el control fiscal interno, y su Artículo 140 se refiere a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), a la que le atribuye el ejercicio del “...control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle”,

Según Gutiérrez Robles Augusto, la necesidad de una intervención administrativa de las cuentas se debió a que, con la Constitución de 1869, el Tribunal de Cuentas deja de estar vinculado al poder ejecutivo y se vincula al poder legislativo. El gobierno tenía la necesidad de verificar las operaciones de intervención y examen con el fin de que el resultado de su gestión económica llegase al Tribunal tan depurado como fuere posible⁴²⁴.

La función de la IGAE se complementa con la ejercida por el Tribunal de Cuentas que consiste en “...el control externo del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su ley orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia”.

Como vemos de la redacción del Artículo 140 de la LGP, el control de la gestión económico-financiera del sector público estatal, en sus ámbito interno y externo está

⁴²⁴ Gutiérrez Robles, Augusto. *Historia de la intervención general de la administración del Estado*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1993. Print.

bien delimitado⁴²⁵. El primero le corresponde ejercerlo a la IGAE⁴²⁶ y el segundo al Tribunal de cuentas (TC). Dos instituciones de control del gasto, relacionada la una con las Cortes y la otra con el Gobierno⁴²⁷.

Aunque en relación con el control interno de la gestión económica financiera hay que tener en cuenta que la IGAE, mediante Resolución de primero de septiembre de 1998, expedida con fundamento en LGP, Artículo 162, establece un control interno cuyos responsables de implementarlo y mantenerlo de manera eficaz son los directivos de la entidad que realizan gestión económica financiera. Así las cosas, como se verá más adelante, el control interno de la gestión económica financiera en España está a cargo de la IGAE y de los directivos de las entidades. El fundamento de estos dos tipos de controles internos es la LGP⁴²⁸.

Por otra parte, el Artículo 136 de la CE de 1978 le da al Tribunal de Cuentas el calificativo de «supremo órgano fiscalizador». La Ley Orgánica 2/1982, regula la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, y la Ley 7/1988, de 5

⁴²⁵ Díaz Zurro Alicia. El control externo visto desde el control interno. 2002. Revista Española de Control Externo. *“La diferenciación entre ambos modelos de control se manifiesta de forma inicial y de manera muy expresa en lo que atañe al carácter previo de la función interventora que desempeña la IGAE, frente al carácter posterior de la fiscalización que desarrolla el Tribunal”*. Página 105.

⁴²⁶ La Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-11076

⁴²⁷ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 50. Recuperado desde <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

⁴²⁸ *“Es importante recordar aquí que las NASP las aprueba la IGAE en desarrollo del artículo 162 de la LGP, por lo que las dos definiciones con las que estamos trabajando, aunque son de distinto rango legal, proceden de un mismo contexto normativo”*. Miaja Fol. Miguel. Presente-y-futuro-del-control-interno-en-las-administraciones-publicas. Revista Auditoría Pública No. 74, 2019. Páginas 85 - 98

de abril, desarrolla la Ley Orgánica 2/1982 sobre el Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El TC tiene dos secciones, la de fiscalización y la de enjuiciamiento. La función de fiscalización de la gestión económica financiera del Tribunal de cuentas tiene alcance sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local, pero a nivel de las comunidades autónomas y de las entidades locales, la función fiscalizadora es ejercida también por los Órganos de Control Externo (OCEx). Esta función se coordina con la ejercida por el Tribunal de Cuentas. La función de enjuiciamiento adelantada por la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas si es exclusiva de éste, aunque está previsto que los OCEx pueden adelantar la instrucción previa de los procedimientos de enjuiciamiento, cuando así sea delegada por el Tribunal⁴²⁹.

Sobre las funciones del TC se pronunció el Tribunal Supremo (TS) en los siguientes términos:

“Resumiendo lo que antecede, puede concluirse que tanto la función fiscalizadora como la jurisdiccional del Tribunal de Cuentas están establecidas como propias del Tribunal sin dar prevalencia a la una sobre la otra, y si vienen un orden lógico cuando se halla iniciada la primera debe de subordinarse la segunda al resultado de la fiscalización y ser pospuesta la jurisdiccional a que termine la fiscalización, y estar a su resultado, en cambio cuando no exista ya iniciada – no en “trámite de inicio”-esa fiscalización, no puede privarse al titular de una acción pública del derecho que le concede una ley Orgánica, a menos que se infrinja no solo esa Ley sino también el art.

⁴²⁹ Relaciones con los órganos de control externo de las comunidades autónomas
<https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/>

24 de la Constitución, ya que mediante ello se impide que las resoluciones del Tribunal de Cuentas puedan ser a su vez enjuiciadas por este Tribunal Supremo, cuya jurisdicción, por lo tanto, se subordina al ejercicio de una actividad como es la fiscalizadora, ajena no solo en cuanto al fondo a nuestra competencia, sino a la intervención de los ciudadanos⁴³⁰”.

Como se extrae del texto transcrito, las resoluciones del TC, proferidas en ejercicio de la función jurisdiccional, son susceptibles de recursos ante el Tribunal Supremo. Así lo señala el TS en la Sentencia citada.

Es al “...Tribunal Supremo, a quien le está encomendado el enjuiciamiento por vía de los recursos de casación y revisión, de las resoluciones que el Tribunal de Cuentas dicte en el ejercicio de su función jurisdiccional⁴³¹”.

Sobre las funciones del TC, Marta Riera López y Antonio Arias Rodríguez citan lo señalado por el Tribunal Constitucional al respecto, en una de sus Sentencias:

“Recuérdese la histórica sentencia del Tribunal Constitucional 187/1988 (Ponente: Gloria Begué Cantón) que declaró, sin titubeos, que el TCu cuando fiscaliza es supremo pero no único –por la existencia de OCEx autonómicos– y «único, pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable» por tener los ciudadanos siempre expedito el correspondiente recurso ante el orden jurisdiccional contencioso del Tribunal Supremo frente a las Sentencias de la sección de enjuiciamiento⁴³²”.

⁴³⁰ Sentencia 12371 del 16 de julio de 1988. Tribunal Supremo- Sala de lo Contencioso.

⁴³¹ Ibidem.

⁴³² Riera López Marta y Arias Rodríguez Antonio. 2016. El sistema español de control externo: algunas cuestiones incómodas. Presupuesto y Gasto Público 86/2017: 91-108.

Cabe señalar que la IGAE, conforme con la LGP, además de ejercer la función de control interno del sector público estatal, ejerce la función de centro directivo y gestor de la contabilidad pública⁴³³. En este escrito solo nos referiremos a la primera de las mencionadas funciones.

En cuanto al control interno, los objetivos de control asignados a la IGAE se recogen en el numeral 1 del artículo 142 de la LGP⁴³⁴, y son los siguientes:

a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.

b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

⁴³³ Díaz Zurro Alicia. El control externo visto desde el control interno. 2002. Revista Española de Control Externo.

⁴³⁴ El numeral 2 del Artículo 142 de la LGP 47 de 2003, fue adicionado por el número 7 de la Disposición Final Octava de Ley 36 de 2014, por medio del cual se autoriza a la IGAE a aprobar las normas necesarias para adaptar los distintos controles previstos en el Título VI de la LGP a las especialidades derivadas de actuaciones administrativas automatizadas. Con carácter previo a la aprobación de las normas reguladoras de los citados procedimientos de gestión, se requerirá la realización de una auditoría previa de la IGAE para verificar que el nuevo procedimiento de gestión incorpora los controles automatizados de gestión necesarios a la naturaleza del mismo, satisface, a efectos de la función interventora, los requerimientos de seguridad que correspondan a la categoría del respetivo sistema de información, de acuerdo con el Esquema Nacional de Seguridad vigente en cada momento, y se ajusta a los términos establecidos en el artículo 39 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Cuando del informe de auditoría se derive el incumplimiento de las especificaciones del sistema de información o la detección de deficiencias graves, estos incumplimientos o deficiencias deberán ser solventados por el órgano u órganos competentes antes de la aprobación de la norma por la que se establezca la actuación automatizada

Cuando del resultado de la auditoría se deduzca el incumplimiento de las especificaciones aprobadas o la detección de deficiencias graves, el Interventor General concederá un plazo para su adaptación que, en el caso de no ser atendido, suspenderá la utilización de la aplicación.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-13612>

c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

José Juan Blasco Lang, ex director de la Oficina Nacional de Auditoría, en relación con los objetivos de control asignados a la IGAE, sostiene:

“Si tenemos en cuenta los elementos que constituyen un sistema de control interno, se observa que los controles a realizar por la IGAE coinciden con lo que sería en la práctica la revisión del sistema de control interno aplicables al sector público estatal en sus diferentes personificaciones⁴³⁵”.

El mismo autor asimila la IGAE a un órgano de auditoría interna:

“Es decir, que la IGAE se configura de alguna manera como un gran departamento de auditoría interna cuyo radio de acción es el sector público estatal⁴³⁶”.

La LGP, Artículo 143, establece la competencia objetiva y subjetiva del control de la gestión económico-financiera, en los siguientes términos:

“El control a que se refiere este título será ejercido sobre la totalidad de los órganos o entidades del sector público estatal por la Intervención General de la Administración del Estado, a través de sus servicios centrales o de sus Intervenciones Delegadas. (...)”

⁴³⁵ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 174.

⁴³⁶ Ibidem.

Blasco Lang señala que lo indicado en la norma transcrita es una alusión a la organización descentralizada del control. Principio de ejercicio desconcentrado de acuerdo con el Artículo 144.1 LGP⁴³⁷. Aquí nos apartamos de lo dicho por Blasco Lang, ya que, de acuerdo con la tipología de las auditorías internas a las que se refiere Jack Diamond, una auditoría descentralizada es la que se adelanta en cada entidad auditada por una oficina que audita esa sola entidad, como en Estados Unidos, donde un inspector general audita al departamento o agencia federal para el cual fue asignado por la ley. El control adelantado por la IGAE, de acuerdo con la tipología de Diamond, es un control centralizado, ya que es un solo órgano que tiene competencia sobre la totalidad de las entidades del sector público estatal, y desconcentrado, pues se ejerce también a través de sus delegadas.

La LGP establece varias modalidades de control interno para ser ejercido por la IGAE⁴³⁸. Entre ellos están la función interventora, Artículo 148 de la LGP, el control financiero permanente, Artículo 157 de la LGP y la auditoría pública, Artículo 162 de la LGP.

Según la Exposición de motivos de la LGP, el control financiero permanente y la auditoría pública son controles de carácter posterior, que se agrupan en dos modalidades con sustantividad propia. Varios autores, entre ellos Lazo Vitoria, consideran que el control financiero permanente se desarrolla a la par que la gestión administrativa⁴³⁹.

⁴³⁷ Ibidem. Página 173.

⁴³⁸ Mediante el Real Decreto 2188/1995, se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

⁴³⁹ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 30. 2010.

De acuerdo con lo expuesto por Blasco Lang, en el ámbito del control financiero en sentido estricto, se distinguen dos modalidades. a) el control financiero permanente y b) la auditoría pública⁴⁴⁰.

La IGAE, desde el punto de vista orgánico, se inserta en el Ministerio de Economía y Hacienda, actualmente, Ministerio de Hacienda y Función Pública, desde el punto de vista funcional depende directamente del Consejo de Ministros⁴⁴¹.

9.1. Función interventora.

Algo fundamental en el control interno que ejerce la IGAE en la modalidad de función interventora es que es previo⁴⁴², y por ende, su actuación se debe dar “...*antes de que sean aprobados los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso*”⁴⁴³.

Una definición completa de la función interventora es la contemplada en el documento de Miguel Miaja Fol:

⁴⁴⁰ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 178.

⁴⁴¹ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, página 208. recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>.

⁴⁴² Ibidem.

⁴⁴³ Artículo 148 de la Ley General Presupuestaria.

“La función interventora se realiza mediante la inserción, en el procedimiento administrativo de gestión financiera, de un trámite cuyo objeto es verificar la regularidad de todo acto de gestión antes de que se apruebe, de modo que, en caso de detectarse irregularidades, la aprobación del acto se suspende hasta que se subsanen los defectos encontrados. Es por tanto un control previo de legalidad que se realiza sobre cada uno de los actos individuales de gestión financiera⁴⁴⁴”.

Los catedráticos Emilio Albi Ibáñez y Jaime Onrubia Fernández, en su obra titulada “Economía de la gestión pública. Cuestiones fundamentales”, respecto a la naturaleza de la función interventora, señalan lo siguiente:

“De acuerdo con esta definición conceptual, se trata de actuaciones de control de carácter previo, de ámbito económico-financiero, aunque de naturaleza jurídica, ya que están dirigidas a la verificación de la legalidad (...)

Su finalidad es claramente preventiva, contando las actuaciones fiscalizadoras de eficacia suspensiva, con carácter vinculante para los agentes con competencias de gasto, aunque se contempla la revisión contradictoria en caso de controversia entre estos y la IGAE⁴⁴⁵(...)”.

Para Velarde Fuertes, *“...la función interventora ejercida por la Intervención General y por sus Interventores Delegados en la Administración del Estado y en sus Organismos autónomos, constituye un elemento esencial del sistema de control interno*

⁴⁴⁴ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, página 208. Recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>.

⁴⁴⁵ Albi Ibáñez, E, Onrubia Fernández, J. Economía de la gestión pública. Cuestiones fundamentales. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2015, página 76.

de estas entidades entendido, según el citado Diccionario terminológico de la IGAE como “conjunto de medidas, métodos y procedimientos establecidos por la entidad con la finalidad de salvaguardar sus activos y recursos, asegurar la fiabilidad e integridad de la información y el cumplimiento de toda la normativa aplicable, así como garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos y el logro eficaz y eficiente de las metas y objetivos establecidos en los programas⁴⁴⁶”.

Por su parte, Teresa Santolaria sobre la función interventora señala:

“La nota fundamental que caracteriza esta función, frente al control financiero, es su ejecución con carácter previo a la adopción de una decisión generadora de gastos, obligaciones o pagos, por lo que se puede afirmar su vocación preventiva o garantista⁴⁴⁷”.

Para Blasco Lang, la función interventora en la LGP 47 de 2003, tiene el mismo alcance que el previsto en la legislación anterior. Al respecto señala:

“La función interventora, que mantiene su concepción original, se define como un control de legalidad ex ante, que permite reparar suspensivamente la eficacia de los actos administrativos de contenido económico y cuyas discrepancias se resuelven a través del procedimiento contradictorio previsto en el Artículo 155 LGP⁴⁴⁸”.

⁴⁴⁶ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 50. Recuperado desde <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

⁴⁴⁷ Santolaria Solano Teresa. La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación. *Cuenta con IGAE*. Octubre de 2001. Número 2. Página 11.

⁴⁴⁸ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. *Revista española de control externo*, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 174.

Respecto al objeto material de la función interventora, Lazo Vitoria señala lo siguiente:

“Es, por tanto, una función notablemente extensa, puesto que no sólo se fiscaliza la legalidad en su vertiente presupuestaria –temporalidad, especialidad, especificación y, en su caso, plurianualidad del gasto–, sino también las normas sustantivas aplicables a las distintas actuaciones administrativas, por ejemplo, legislación de contratos del sector público, ley de subvenciones, procedimiento administrativo, etc.⁴⁴⁹”.

La función interventora, de acuerdo con el Artículo 150 de la LGP se ejerce en dos modalidades, la formal y material. La primera consiste en la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente. En la intervención material se comprueba la real y efectiva aplicación de los fondos públicos.

El Artículo 28 del RD 2188/1995, contempla lo relacionado con la comprobación material de la inversión, la cual *“...es la facultad de la Intervención de verificar materialmente, antes del reconocimiento de la obligación, la efectiva realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato o encargo”.*

Ximena Lazo Vitoria, en su análisis crítico sobre la función interventora, citando a Juan Alfonso Santamaría Pastor, en contra de quienes abogan por la reducción o

⁴⁴⁹ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 17. 2010.

eliminación de esta modalidad de control interno, reivindica la existencia de un órgano de control interno adscrito a los diversos departamentos y órganos administrativos, pero funcionalmente independiente de ellos, pues permite evitar de forma cotidiana la producción de actuaciones irregulares y manejos fraudulentos de los recursos públicos⁴⁵⁰. En otras palabras, eliminar o reducir la función interventora aceleraría los trámites de las administraciones públicas, pero se expondrían a riesgos de pérdida de los recursos públicos.

La autora mencionada señala que “La sustitución del control de legalidad por técnicas de control a posteriori sólo debería plantearse si las mismas presentan un grado aceptable de desarrollo y eficacia⁴⁵¹”.

Miaja, en el documento presente y futuro del control interno en las administraciones públicas, en relación con la fiscalización previa ejercida por la IGAE, señala lo siguiente:

“Una de las razones por las que se tacha a la fiscalización previa como un sistema ineficaz de control es porque focaliza el control en aspectos formales de la tramitación de los expedientes, desviando la atención de otros, como la oportunidad y racionalidad de las decisiones o su impacto sobre la consecución de los objetivos de la Administración. La descripción es cierta, pero la crítica es injusta, pues no podemos pedir a la fiscalización previa que sirva para algo para lo que no ha sido diseñada⁴⁵²”.

⁴⁵⁰ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 23. 2010.

⁴⁵¹ Ibidem. Página 26.

⁴⁵² Miaja Fol. Miguel. Presente-y-futuro-del-control-interno-en-la-administraciones-publicas. Revista Auditoría Pública No. 74, 2019. Páginas 85 - 98

Según Miaja, la fiscalización previa tiene detractores y defensores y expone las razones de unos y otros:

“Sus detractores opinan, con razón, que la fiscalización previa se centra en comprobar el cumplimiento de aspectos formales de la tramitación de los expedientes, lo que no garantiza que la gestión esté libre de otras irregularidades que no se pueden detectar mediante el examen individual de cada expediente. Sus defensores opinan, también con razón, que allí donde se ha suprimido la fiscalización previa, la gestión se ha deteriorado y la tramitación administrativa ha perdido rigor y disciplina⁴⁵³”.

Finalmente, Miaja precisa el alcance y propósito de la fiscalización previa, y al respecto señala:

“El fin que persigue la fiscalización previa no es la gestión eficaz de los recursos públicos, sino el cumplimiento de la legalidad en la tramitación individual de cada expediente de gasto, y este fin sí que lo consigue⁴⁵⁴”.

En el mismo sentido Velarde Fuertes señala la importancia de la función interventora en el control de la gestión económico-financiera, y cita a José Pascual García, quien recuerda que la función interventora se basa en la desconfianza hacia el gestor, lo que justifica el control previo característico de la función interventora. Al respecto dice Velarde:

“La función interventora ha tenido sus detractores y sus defensores. Se ha dicho frecuentemente que tiene un efecto negativo en la gestión, porque la condiciona y le resta agilidad, y que debería ser el gestor el que, bajo su responsabilidad a exigir en su

⁴⁵³ Ibidem.

⁴⁵⁴ Ibidem.

caso en momento posterior, tomase las decisiones pertinentes sin control previo. Pero la realidad es que sin este control se adoptaría probablemente un gigantesco cúmulo de decisiones erróneas o irregulares de muy difícil reparación ulterior. Como escribe José Pascual García, “la idea sobre la que la técnica interventora se ha construido es la desconfianza hacia el gestor. Por ello dicha técnica, que es la manifestación primaria y básica del control, se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única persona. Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda Pública, es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica⁴⁵⁵”.

De acuerdo con el propósito de la (función interventora) fiscalización previa, los detractores de esta no tendrían razón para descalificarla, pues por la oportunidad o momento en el que se realiza, y por la forma en la que se realiza, es útil para prevenir que se afecte el interés patrimonial de lo público.

La LGP contempla tres regímenes de fiscalización o intervención previa. En su orden, el régimen ordinario, previsto en el Artículo 150⁴⁵⁶, el de exención o No sujeción

⁴⁵⁵ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 50. Recuperado desde <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

⁴⁵⁶ 2. El ejercicio de la función interventora comprenderá: a) La fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos y valores.
b) La intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión.
c) La intervención formal de la ordenación del pago.
d) La intervención material del pago.

a fiscalización previa, previsto en el Artículo 151, y el de Fiscalización e intervención previa de requisitos básicos, o limitada, previsto en el Artículo 152⁴⁵⁷.

El régimen ordinario se aplica a aquellos actos que supongan un gasto de cuantía indeterminada y también respecto de aquellos otros que deban ser aprobados por el Consejo de Ministros⁴⁵⁸.

Para el régimen de requisitos básicos, la LGP ha previsto un sistema más flexible según el cual sólo se controlan determinados aspectos básicos fijados por el propio legislador⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ Artículo 152. Fiscalización e intervención previa de requisitos básicos.

1. El Gobierno, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado podrá acordar, que la fiscalización e intervención previas a que se refiere el artículo 150, se limiten a comprobar los extremos siguientes:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.

En los casos en los que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 47 de esta ley.

b) Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.

c) La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebra el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo, cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

d) Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.

e) La existencia de autorización del Consejo de Ministros en los supuestos que conforme al apartado 2 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas lo requieran.

f) La existencia de autorización del titular del departamento ministerial en los supuestos que, conforme al apartado 1 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, lo requieran.

g) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas.

⁴⁵⁸ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 17. 2010.

⁴⁵⁹ Ibidem.

En desarrollo del Artículo 152 de la LGP, literal g), que se refiere a *“Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado”*, se han dictado varios Acuerdos sobre los extremos que deben comprobarse en el ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. Entre los Acuerdos dictados, tenemos el de 30 de mayo de 2008⁴⁶⁰, modificado mediante los Acuerdos de 16 de abril de 2010⁴⁶¹ y 1 de julio de 2011⁴⁶², y el Acuerdo de 20 de julio de 2018⁴⁶³, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios.

En cada uno de esos Acuerdos se relacionan exhaustivamente los extremos o requisitos básicos que las entidades del Estado, en desarrollo de las actividades en las que comprometen recursos públicos, deben aplicar. La intervención previa de requisitos básicos es la comprobación de que la entidad gestora, cuando compromete recursos públicos, le da aplicación a la relación de requisitos contenida en los citados acuerdos.

Para Blasco Lang, el sistema de fiscalización previa de requisitos básicos se constituye como *“...el procedimiento de aplicación más generalizado en el ámbito de la*

⁴⁶⁰ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-10128>

⁴⁶¹ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-7132>

⁴⁶² <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11643>

⁴⁶³ https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/626303-r-intervencion-general-de-la-administracion-del-estado-25-jul-2018-se-da.html

*función interventora, siendo su objetivo último evitar la producción de actos nulos que puedan derivar en posibles responsabilidades económicas para el Estado*⁴⁶⁴.

Lazo Vitoria señala que la “...*fiscalización limitada nace con la finalidad de conciliar la observancia del principio de legalidad con la necesaria agilidad en la actuación administrativa*...⁴⁶⁵”,

El capítulo segundo del título VI de la LGP, Artículo 154, se refiere a los reparos que la intervención previa puede hacer al contenido de los actos examinados o al procedimiento seguido para su adopción por disconformidad sobre la observancia del principio de legalidad. La LGP contempla dos hipótesis cuando la IGAE presenta esa disconformidad. Una, cuando hay “incumplimiento de requisitos o trámites no esenciales”, lo cual no impide la continuación del procedimiento, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de dichos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. El órgano gestor remitirá a la Intervención la documentación justificativa de haberse subsanado dichos defectos. De no solventarse por el órgano gestor los condicionamientos indicados para la continuidad del expediente, se considerará formulado el correspondiente repara. Dos, la formulación de tales reparos, cuando la infracción se refiere a los aspectos previstos por el legislador en el art.54.2⁴⁶⁶

⁴⁶⁴ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 175.

⁴⁶⁵ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 19. 2010

⁴⁶⁶ En el régimen general de fiscalización e intervención previa, procederá la formulación del repara en los eventos previstos en numeral 2do del Artículo 154: a) *Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no se considere adecuado.*

b) *Cuando el gasto se proponga a un órgano que carezca de competencia para su aprobación.*

c) *Cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor.*

o, en su caso, arts. 154.3⁴⁶⁷ y 152.1⁴⁶⁸ LGP, los cuales poseen siempre el citado efecto paralizante de la actuación administrativa⁴⁶⁹. Los reparos deben formularse por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio. La formulación del reparo suspenderá la tramitación del expediente hasta que sea resuelto. La resolución del reparo se da, bien porque se subsanan las deficiencias observadas, o cuando la intervención competente resuelve favorablemente la discrepancia planteada por el órgano gestor que no acepta el reparo. Dicha discrepancia debe ser motivada por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio. Lo anterior, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 155 de la LGP.

d) Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.
e) Cuando se hayan omitido requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.

⁴⁶⁷ En el régimen especial de fiscalización e intervención previa de requisitos básicos, procederá la formulación de reparo cuando no se cumpla alguno de los extremos de necesaria comprobación establecidos en el apartado 1 del artículo 152: a) *La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer. En los casos en los que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 47 de esta ley.*

b) Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.

c) La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebra el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo, cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

d) Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.

e) La existencia de autorización del Consejo de Ministros en los supuestos que conforme al apartado 2 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas lo requieran.

f) La existencia de autorización del titular del departamento ministerial en los supuestos que, conforme al apartado 1 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, lo requieran.

g) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas.

⁴⁶⁸ Intervención previa de comprobación de requisitos mínimos, apartado 1 del artículo 152.

⁴⁶⁹ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 19. 2010

La Resolución definitiva de una discrepancia corresponde adoptarla, finalmente, al Consejo de Ministros. Letra b) del Artículo 155 de la LGP. En la actual legislación, este control presenta un carácter más objetivo o, lo que es igual, que la paralización del expediente ya no depende de la apreciación subjetiva de la IGAE. En la regulación precedente se contemplaba además la posibilidad de formular reparo por la omisión de requisitos que, “a juicio de la Intervención”, fueran esenciales⁴⁷⁰.

9.1.1. Omisión de fiscalización. Artículo 156 de la LGP.

Hasta antes de 2003, no se consagró esta figura a nivel de LGP⁴⁷¹ ; este tema estaba previsto en el artículo 32 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, sobre control interno⁴⁷². Inicialmente la figura fue consagrada en el decreto de 3 de marzo de 1925, pero en él no se preveía la forma de subsanar la irregularidad. Luego el Decreto de 11 de septiembre de 1953, introdujo el incidente de subsanación de la omisión de fiscalización previa ante el Consejo de Ministros⁴⁷³.

Las consecuencias de la omisión de la preceptiva función interventora es la suspensión de la eficacia, en los aspectos económico-financieros, del acto dictado, hasta que se conozca y resuelva dicha omisión. La decisión favorable del Consejo de Ministros permite subsanar la irregularidad, omisión de la preceptiva función

⁴⁷⁰ Ibidem.

⁴⁷¹ “Llama la atención, en primer lugar, la ausencia de una referencia expresa a la omisión de la función interventora en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria”. Santolaria Solano Teresa. La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación. Cuenta con IGAE. Octubre de 2001. Número 2. Página 11.

⁴⁷² Ibidem.

⁴⁷³ Ibidem.

interventora, y levantar la suspensión de eficacia sobre el acto, de manera que pueda proseguirse su tramitación hasta llegar, en su caso, al pago⁴⁷⁴.

La actual regulación de la omisión de fiscalización, tal como la denomina la LGP, se encuentra consagrada en el Artículo 156 de la LGP, el cual mantiene lo de que el informe sobre los hechos que constituyen la omisión, emitido por la IGAE no tiene naturaleza de fiscalización, y lo del contenido del mencionado informe, que es igual al previsto anteriormente, salvo que en el de la LGP se adiciona el literal d) como elemento del informe “La existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes”. Aunque este elemento ya estaba previsto, como parte del informe del interventor, en la instrucción 5, literal d) de la Circular 3 de 1996 del 30 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora⁴⁷⁵.

Teresa Santolaria, en su documento de octubre de 2001, *La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación*, hace referencia al elemento *existencia de crédito adecuado y suficiente*, en los siguientes términos:

“En particular, deberá comprobarse la existencia de crédito adecuado y suficiente en el ejercicio en que se emite el informe⁴⁷⁶”.

José Ignacio Valero Escribano, encuentra como principales efectos de la omisión de la función interventora, los siguientes:

“Suspensión automática de la eficacia del acto aprobado con omisión de la función interventora en sus aspectos económico-financieros hasta que se subsane

⁴⁷⁴ Ibidem.

⁴⁷⁵ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-11844>

⁴⁷⁶ Santolaria Solano Teresa. La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación. Cuenta con IGAE. Octubre de 2001. Número 2. Página 15.

dicha omisión, ya que se prohíbe que se proceda al reconocimiento de la obligación y/o a la realización del pago, ni se permite intervenir favorablemente las actuaciones.

—Reserva al Consejo de Ministros de la competencia para subsanar (convalidar) la omisión de fiscalización previa, de conformidad con el artículo 156.4 de la LGP⁴⁷⁷.

El Artículo 156 de la LGP prevé, además, que *“El acuerdo favorable del Consejo de Ministros no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar”*.

Respecto a las normas que contienen el procedimiento a seguir cuando se produce la omisión de fiscalización, Valero Escribano señala lo siguiente:

*“El desarrollo del procedimiento se contiene, además de en el artículo 156 de la LGP, en el artículo 32 del RD 2188/1995 y en la Circular 3/1996, de 30 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora...”*⁴⁷⁸.

En la doctrina y aún en la normatividad se utilizan indistintamente los términos omisión de fiscalización previa y omisión de la función interventora. El Artículo 156 de la LGP tiene como título “omisión de fiscalización”, y en el Párrafo uno, aparece *“En los supuestos en los que, con arreglo a lo establecido en las disposiciones aplicables, la función interventora fuera preceptiva y se hubiese omitido (...)”*.

Recordemos que el artículo 32 del Decreto 2188 de 1995, tenía como título “De la omisión de intervención”.

⁴⁷⁷ José Ignacio Valero Escribano. La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares. Página 171. Revista Española de Control Externo • vol. XVII • n.º 50 (Mayo 2015), pp. 149-179.

⁴⁷⁸ Ibidem. Páginas 171 y 172.

La Circular 3 de 1996 del 30 de abril, instrucción 5, tiene como título “Omisión de la intervención previa”, y en el párrafo uno de esa instrucción establece *“El procedimiento a seguir cuando se produce la omisión de la fiscalización o de la intervención previa (...)”*

En el texto transcrito de Valero Escribano, sobre los efectos de la omisión de la función interventora, respecto al primer efecto se refiere a función interventora y respecto al segundo a fiscalización previa.

De acuerdo a lo señalado por Teresa Santolaria la omisión de la preceptiva función interventora del decreto de 1995 tiene un alcance más amplio que la omisión de la preceptiva fiscalización previa del decreto de 1925⁴⁷⁹.

Respecto a la omisión de la función interventora y de la fiscalización previa, Teresa Santolaria señala que la fiscalización previa es una de las fases de la función interventora.

“En efecto, la referencia genérica a la función interventora implica que el régimen contemplado resultará de aplicación cuando se haya omitido el ejercicio de dicha función en cualquiera de sus fases fiscalización previa, intervención de la liquidación del gasto y de la inversión, intervención formal de la ordenación del pago y material del pago)”.

Sin embargo, aclara, que es difícil imaginar, en la práctica, que dicha omisión se produzca en las dos últimas fases señaladas⁴⁸⁰.

⁴⁷⁹ Santolaria Solano Teresa. La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación. Cuenta con IGAE. Octubre de 2001. Número 2. Página 12.

⁴⁸⁰ Ibidem. Página 13.

Las consecuencias, desde el punto de vista jurídico, de la omisión de la función interventora es la anulabilidad del acto, así lo sostiene Teresa Santolaria, antes de 2003, y Valero Escribano, en vigencia de la LGP de 2003.

“...estudiosos del tema (Longas Lafuente, Bohoyo Castañar y Pascual García, entre otros) y la jurisprudencia se han decantado por la calificación de dicha irregularidad como generadora de la anulabilidad del acto, al no considerarla como ausencia total y absoluta del procedimiento⁴⁸¹”.

“La irregularidad derivada de la omisión de la función interventora, de acuerdo con la doctrina mayoritaria y con la jurisprudencia, se incardina dentro de la regla general del artículo 63 de la LRJPAC, acarreando la mera anulabilidad del acto, y no su nulidad radical⁴⁸²”.

Por otro lado, la LGP, Artículo 179, contiene un severo régimen de responsabilidades para los interventores de la IGAE que ejercen la función interventora cuando no manifiesten por escrito la improcedencia o ilegalidad del acto en la entidad intervenida, y por ello tienen la obligación, junto con los ejecutores del acto, de indemnizar al afectado, ya sea la hacienda pública estatal o la propia entidad⁴⁸³. Este

⁴⁸¹ Ibidem. Página 11.

⁴⁸² José Ignacio Valero Escribano. La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares. Página 170. Revista Española de Control Externo • vol. XVII • n.º 50 (Mayo 2015), pp. 149-179.

⁴⁸³ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>

régimen tiene su antecedente en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, de 25 de junio de 1870 (LACH 1870), plasmado en el Artículo 56.⁴⁸⁴

9.2. El control financiero permanente.

Otra modalidad de control interno ejercido por la IGAE es el control financiero permanente⁴⁸⁵ que consiste en:

“...la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero”. Lo anterior según el Artículo 157 de la LGP, y se ejerce sobre los órganos y entidades relacionados en el Artículo 158 de la LGP.

Díaz Zurro Alicia, en su documento de 2001, “El control interno”, en relación con la incorporación del control financiero⁴⁸⁶ permanente al control interno de la actividad económico financiera, señalaba:

“...el esquema de control tradicional hasta 1977 se concretaba en el análisis de la legalidad de todos y cada uno de los actos de la administración de contenido

⁴⁸⁴ Ibidem.

⁴⁸⁵ Esta modalidad de control fue incorporada por la legislación presupuestaria prácticamente coincidiendo con la entrada en vigor de la Constitución de 1978. Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 27. 2010

⁴⁸⁶ *“...la Ley General Presupuestaria del 4 de enero de 1977 introdujo como novedad en relación con las funciones encomendadas a la Intervención General de la Administración del Estado el establecimiento de un nuevo sistema de control junto al de función interventora...”.* Díaz Zurro Alicia. El control interno. Revista Española de Control externo. 2002. Página 39.

económico, realizado con carácter previo, constituyendo la fiscalización realizada un requisito previo a la perfección de los mismos, lo que determinaba un carácter suspensivo. Desde 1977 se amplían los objetivos de control, dando paso a la consideración a los criterios de eficiencia, economía y eficacia⁴⁸⁷”.

La Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente, en relación con el objeto de esa modalidad de control, contempla:

“1. El control financiero permanente del sector público estatal tiene por objeto comprobar de forma continuada que su funcionamiento, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, así como formular recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental y sobre los sistemas informáticos de gestión, para corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera. (...)”⁴⁸⁸.

Para López Hernández y Ortiz Rodríguez, *“El control financiero permanente, por su parte, tienen como objetivo comprobar a posteriori, y desde una perspectiva más global, el funcionamiento económico-financiero de la entidad, por lo que tendrá que informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del*

⁴⁸⁷ Ibidem. Página 35.

⁴⁸⁸ https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-8938

*cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, así como de la economía, eficacia y eficiencia alcanzada en la gestión*⁴⁸⁹”.

Para Álvaro García Molinero, el control financiero permanente se basa en los siguientes elementos fundamentales:

- Verificación de una forma continua de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero.
- Comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero⁴⁹⁰.

El propio García Molinero plantea la necesidad de que la evaluación económico-financiera tiene que evolucionar hacia un modelo más completo de control que, además de versar sobre la legalidad, tenga como objetivo primordial verificar si la gestión financiera se ajusta a los objetivos y se lleva a cabo bajo las premisas establecidas en la normativa presupuestaria (buena gestión financiera)⁴⁹¹.

Blasco Lang, respecto a la forma en que se adelanta esta modalidad de control señala:

⁴⁸⁹ LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona. <https://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf>. Página 9.

⁴⁹⁰ ¿QUÉ IMPLICA Y APORTA EL CONTROL FINANCIERO EN LA MEJORA DE LA GESTIÓN PÚBLICA? (PARTE 1ª) Recuperado de <https://reflexionesdeuninterventor.wordpress.com/2020/02/04/que-implica-y-aporta-el-control-financiero-en-la-mejora-de-la-gestion-publica-parte-1a/>

⁴⁹¹ Ibidem.

“Esta modalidad de control se ejerce, de manera desconcentrada y autónoma, por las Intervenciones delegadas en los órganos y entidades enunciados en el artículo 158 LGP, circunstancia esta que permite la realización de controles concomitantes y de proximidad frente a los controles que se realizan de manera centralizada”⁴⁹².

Respecto al propósito de las actuaciones que se realizan en desarrollo del control financiero permanente, previstas en el artículo 159 de la LGP, Blasco Lang lo sintetiza así:

“El conjunto de objetivos enunciados sirven a una finalidad superior: orientar la gestión mediante el suministro de inputs útiles en el proceso de toma de decisiones presupuestarias”⁴⁹³.

Una crítica sobre esta forma de control interno, en ese mismo sentido, es formulada por el profesor Jorge Onrubia, citado en la Revista Española de Control Externo por Juan Velarde Fuertes, en su artículo “Una nota sobre instituciones de control del sector Público Español”, dice el autor citado: *“El control financiero permanente viene condicionado por la visión de control integral de la actividad que recoge el artículo 157 de la Ley General Presupuestaria. Este consiste en el análisis y procedimientos de las entidades o centros directivos con el fin de proporcionar una valoración sobre el cumplimiento normativo, ejecución presupuestaria y, en general, sobre la racionalidad económico-financiera y adecuación a los principios de buena gestión, con el propósito de detectar sus posibles deficiencias y proponer medidas para su corrección”,* pero en la práctica se limita *“...a los cometidos tradicionales basados en*

⁴⁹² José Juan Blasco Lang. El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 180.

⁴⁹³ Ibidem. Página 181.

*los principios de legalidad y regularidad contable de la ejecución presupuestaria, en perjuicio de los principios de evaluación económica*⁴⁹⁴”.

Respecto a la forma en que está regulada esta modalidad de control interno, Lazo Vitoria señala que actualmente, se consigna un capítulo específico destinado a fijar el ámbito de aplicación y objetivos perseguidos por el control financiero, en contraste con lo que ocurría antes, donde no había claridad sobre sus objetivos, modalidades y efectos derivados de su ejercicio, pues su consagración era muy esquemática⁴⁹⁵.

Respecto al momento en el que se lleva a cabo el control financiero, que según Blasco Lang está conformado por el control financiero permanente y la auditoría pública, el mismo autor señala:

*“El control financiero, en sentido estricto, se realiza de manera concomitante a la actividad controlada, o bien se lleva a cabo con posterioridad a la realización de los actos (ex post)*⁴⁹⁶”.

Miaja expone que el propósito del control financiero permanente y el de la auditoría operativa es controlar la eficacia y, en general, la buena gestión de los recursos públicos.

⁴⁹⁴ Velarde Fuertes, J. Una nota sobre Instituciones de Control del Sector Público Español, Revista Española de Control Externo • vol. XVII • n.º 49 (enero 2015), pp. 217-220.

⁴⁹⁵ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 27 y 28. 2010

⁴⁹⁶ José Juan Blasco Lang. El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 174.

“Las herramientas que, en nuestro sistema de control interno, sirven para controlar la eficacia y, en general, la buena gestión de los recursos públicos, son el control financiero permanente y la auditoría pública en su modalidad de auditoría operativa⁴⁹⁷”.

Lazo Vitoria expone como características del control financiero, entre otras, las siguientes:

- 1- *“los parámetros que se engloban en la figura del control financiero: eficacia, eficiencia, estabilidad presupuestaria, legalidad, etc.⁴⁹⁸”.*
- 2- *“el control financiero tiene un carácter complementario con la función interventora, en su modalidad limitada, puesto que aquél se extiende a aquellos aspectos no fiscalizados de forma previa⁴⁹⁹”.*
- 3- *“la LGP caracteriza al control financiero resaltando su carácter a posteriori, esto es, que tiene lugar una vez que la actuación se ha realizado y el gasto ha sido ejecutado⁵⁰⁰”.*
- 4- *“el control financiero tiene un carácter constructivo o, lo que es igual, pretende la mejora continua de la gestión económico-financiera de la Administración pública⁵⁰¹”.*

Sobre la función que cumple el control financiero, Lazo Vitoria señala:

⁴⁹⁷ Miaja Fol. Miguel. Presente-y-futuro-del-control-interno-en-la-administraciones-publicas. Revista Auditoría Pública No. 74, 2019. Páginas 85 – 98

⁴⁹⁸ Ximena Lazo Vitoria. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 29. 2010

⁴⁹⁹ Ibidem.

⁵⁰⁰ Ibidem. Página 30.

⁵⁰¹ Ibidem.

“El control financiero, es bueno recordarlo, no tiene un carácter sancionador, pero tampoco es correcto ni justo reducirlo a una simple verificación rutinaria. Su labor es, por así decirlo, mucho más pedagógica, puesto que no sólo se orienta a subrayar la mala gestión financiera, sino también a proponer nuevas formas o vías que permitan una mejor realización de los parámetros que aplica (eficiencia, economía, eficacia, etc.)⁵⁰²”.

De acuerdo con lo anterior, el control financiero comparte algunas de sus características con la auditoría operativa o de desempeño, pues en esta también se evalúa la aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia, y se hacen recomendaciones para mejorar la gestión de la entidad auditada⁵⁰³.

9.3. La auditoría pública

La tercera modalidad de control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal adelantada por la IGAE en España es la denominada Auditoría Pública, prevista en el Artículos 162 de la LGP, y que la define en los siguientes términos:

“La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado”.

⁵⁰² Ibidem. Página 32.

⁵⁰³ Genaro Moya, M^a Dolores; López Hernández, Antonio M. “La evaluación de programas y políticas públicas como reto de las instituciones de control externo españolas”. Auditoría Pública nº 74 (2019), pp. 15 – 32

La Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría⁵⁰⁴.

La auditoría se configura como la principal técnica para realizar el control financiero y en este sentido la Intervención General de la Administración del Estado comenzó a practicarla desde el principio de los años ochenta⁵⁰⁵.

Lazo Vitoria cuestiona la separación tajante que la LGP hizo del control financiero entre control financiero permanente y auditoría pública y la califica de artificiosa, y señala que el control financiero se desarrolla a través de las auditorías⁵⁰⁶.

La misma autora considera “...evidente la identificación casi total entre ambos términos o, más correctamente, la relación género (control financiero) a especie (auditoría) que existe entre ambos”⁵⁰⁷.

El control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal que ejerce la IGAE a través de la modalidad de auditoría pública, es un control a *posteriori* que versa sobre la legalidad de la gestión económico-financiera de los entes del sector público estatal no sujetos a control financiero permanente, y se realiza mediante las auditorías de cumplimiento que, como se ha señalado, es una de las tres

⁵⁰⁴ [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-15830#:~:text=Resoluci%C3%B3n%20de%2025%20de%20octubre,las%20Normas%20Internacionales%20de%20Auditor%C3%ADa.&text=266%2C%20de%205%20de%20noviembre,a%20121997%20\(9%20p%C3%A1gs.%20\)](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-15830#:~:text=Resoluci%C3%B3n%20de%2025%20de%20octubre,las%20Normas%20Internacionales%20de%20Auditor%C3%ADa.&text=266%2C%20de%205%20de%20noviembre,a%20121997%20(9%20p%C3%A1gs.%20))

⁵⁰⁵ Resolución de primero de septiembre de 1998. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-22640>

⁵⁰⁶ Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 35. 2010

⁵⁰⁷ Ibidem.

modalidades de auditoría pública⁵⁰⁸, las otras dos modalidades son la Auditoría de Regularidad contable y la Auditoría operativa. Las tres están previstas en el Artículo 164 de la LGP.

La auditoría pública, cuando se aplica como única modalidad de control interno, esto es, fundamentalmente a las sociedades mercantiles estatales, fundaciones del sector público estatal y algunas entidades públicas empresariales a las que no se les aplica el control financiero permanente, tiene como uno de sus principales objetos el control interno, que se asume implementado en esas entidades⁵⁰⁹.

Para Blasco Lang, “la auditoría pública representa la “última frontera del control”. Esto es, la técnica de control que permite alcanzar la totalidad de la actividad financiera del sector público estatal, allí donde otras fórmulas regladas de control no despliegan su eficacia”⁵¹⁰.

El alcance que la auditoría Pública tiene es más amplio que el de la privada. A juicio de Alzola surgen diferencias en cuanto al objeto, al aspecto legal, a la inclusión del análisis de la gestión, la estructura y profundidad del informe emitido o la organización del trabajo, razón por la que concluye: “mientras que la auditoría privada

⁵⁰⁸ Castejón González, J. Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX). Recuperado de http://asocex.es/aproximacion-a-la-evaluacion-del-control-interno-en-las-auditorias-publicas-sobre-la-gestion-contractual#_ftn3 el 31 de julio de 2018.

⁵⁰⁹ Ibidem.

⁵¹⁰ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 183.

es estrictamente una auditoría de cuentas, la auditoría de la Administración Pública es de hecho una auditoría de actuación económica de la entidad⁵¹¹”

En líneas generales, el modelo establecido por el legislador permite distinguir claramente dos extremos representados, respectivamente, por el control de legalidad ex ante –es la modalidad cuyo ámbito de aplicación es más reducido: sólo a una parte de los órganos englobados en el subsector administrativo– y por la auditoría pública que se ejerce “sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal”, tal y como prescribe el art. 163 del citado texto legal. Entre uno y otro se ubica el denominado control financiero, que comprende la totalidad de entidades del subsector administrativo y parte del empresarial⁵¹².

Ahora bien, dependiendo de la naturaleza de la entidad sobre la que la IGAE ejerce el control interno, ese control es más intenso o menos intenso⁵¹³. En las entidades que pertenecen a la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, previstas en el Artículo 149 de la LGP, se les aplica las tres modalidades de control interno mencionadas, Artículos 148, intervención, Artículo 157, control financiero permanente y Artículo 162 de la LGP, Auditoría Pública; a las entidades relacionadas

⁵¹¹ “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona. Página 13 <https://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf>.

⁵¹² Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 23. 2010

⁵¹³ “Actúa sobre todas las entidades que componen el sector público estatal, pero su intensidad y la forma en que se ejerce se modulan en función de los distintos tipos de entidad.”. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>

en el Artículo 158 de la LGP, que incluye las entidades relacionadas en el artículo 149 de la LGP, se les aplica el control financiero permanente⁵¹⁴. La auditoría pública se ejerce sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal, *artículo 163 de la LGP, es decir, a las relacionadas en los artículos 149 y 158 de la LGP y a las otras entidades del sector público estatal, ejemplo, sociedades mercantiles estatales.*

La función interventora complementada con el control financiero permanente se aplica a las entidades relacionadas en el Artículo 149 de la LGP.

Los Artículos 149, 158 y 163 de la LGP fueron modificados por las disposiciones finales 19-8, 19-9 y 19-11 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, la más reciente reforma de la LGP⁵¹⁵.

9.4. Funciones de la IGAE complementarias con las del Tribunal de cuentas.

En relación con las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas, Velarde Fuertes ha señalado que *Una comparación entre las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas, pone de relieve que sólo la de control interno (SIC) de la IGAE y la fiscalizadora del Tribunal tienen entre sí puntos de coincidencia*⁵¹⁶. Subraya extratextual.

⁵¹⁴ "...cabe indicar que el ámbito subjetivo del control financiero es significativamente más extenso que el de la función interventora". Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 28. 2010.

⁵¹⁵ [Ref. BOE-A-2018-9268](#) Presupuestos Generales del Estado para el año **2018**.

⁵¹⁶ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Externo: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 55. Recuperado desde <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

Sobre la Función interventora de la IGAE y la función fiscalizadora del tribunal de cuentas, el mencionado autor ha dicho:

“...la existencia de la función interventora es de una gran utilidad para el ejercicio de la función fiscalizadora (...) la fortaleza y seguridad de que la función interventora dota al sistema de control interno de las entidades intervenidas, hacen posible, de acuerdo con los principios y normas de auditoría, una notable disminución de las comprobaciones a realizar por parte del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, al disminuir significativamente el riesgo de anomalías en las operaciones intervenidas. La manifiesta utilidad de la función interventora para la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, en definitiva, tiene su fundamento en que constituye una garantía de regularidad en la gestión⁵¹⁷”. Subraya extratextual.

De acuerdo con lo anterior, la función interventora de la IGAE y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se complementan y la primera, ejercida de manera previa al gasto público, es útil para la segunda, que se ejerce con posterioridad al gasto público. En el ejercicio de las funciones mencionadas de los órganos de control no hay coincidencias ni duplicidades. Y antes bien, según Velardes, la función interventora contribuye a que el control interno de las entidades intervenidas sea más efectivo, lo que disminuye las comprobaciones a realizar por parte del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora.

Por otra parte, dice Velarde Fuertes, que cuando la IGAE ejerce el control financiero, si hay coincidencia con la función de fiscalización ejercida por el Tribunal de Cuentas:

⁵¹⁷ Ibidem. Página 57.

“Podría, pues, decirse que el conjunto intersección de las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas está conformado por el control posterior de la actividad económico-financiera del sector público estatal, campo en el que si no se actúa de forma coordinada podrían producirse diversos inconvenientes, que podrían acabar despertando las viejas voces críticas de la existencia poco explicable de dos órganos públicos de control, las de los Martínez Alcubilla, los Gamazo, Primo de Rivera o Calvo Sotelo⁵¹⁸”.

Para evitar que el ejercicio de las funciones mencionadas genere consecuencias no queridas es necesaria la coordinación entre esos dos órganos cuando desarrollen esas funciones. Al respecto Velarde Fuertes señala:

“Es necesario establecer un procedimiento coordinado de actuación en los casos en que, a pesar de la coordinación de los programas respectivos, se produzcan coincidencias entre los controles y auditorías de la IGAE y las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas, para minorar los efectos negativos a los que antes se ha hecho referencia⁵¹⁹”.

Velarde Fuertes propone los siguientes procedimientos de coordinación entre el control interno y el externo:

“De acuerdo con estas premisas, se considera que lo lógico sería que las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas referidas a la comprobación de las cuentas – “fiscalizaciones financieras”- de estos Organismos y Entidades, se realizasen con posterioridad a la conclusión de las referidas auditorías por la IGAE, partiendo de los

⁵¹⁸ Ibidem. Página 56.

⁵¹⁹ Ibidem. Página 60.

respectivos informes, y con la posibilidad de acceder, en casos excepcionales, y siempre previa autorización de la IGAE, a los papeles de trabajo y otros antecedentes⁵²⁰. Subraya extratextual.

“Siempre que sea posible, y por el principio lógico de que el control externo debe seguir al interno, sería muy conveniente que la actuación del Tribunal en estos casos se pospusiera a la de la IGAE y que se utilizasen sus resultados con el alcance indicado en el punto a) inmediato anterior⁵²¹”. Lo contemplado en el punto a) está transcrito en el párrafo anterior.

Señala Velarde Fuertes que la misma Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, Artículo 27.2 contempla que ese Tribunal, para ejercer su función de fiscalización, debe aprovechar el trabajo de fiscalización realizado en desarrollo del control interno, cuando establece que *“el Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público...”* Aunque se trata de una competencia o facultad del Tribunal de Cuentas, no cabe duda de que es también una exigencia, en cuanto la utilización de tales resultados supone un ahorro de recursos públicos o, en otras palabras, una gestión más eficiente y económica⁵²².

Los anteriores comentarios del autor mencionado evidencian la existencia de un órgano de control interno y de un órgano de control externo para ejercer el control fiscal de los recursos públicos; la complementariedad entre la función interventora del

⁵²⁰ Ibidem. Página 61.

⁵²¹ Ibidem. Página 61.

⁵²² Ibidem. Página 61.

control interno y de la función fiscalizadora del control externo, y la necesaria coordinación que debe existir entre la función de control financiero del control interno y la función fiscalizadora del control externo para que el mencionado control sea eficaz.

Hay que tener en cuenta que el documento de Velarde Fuertes al que se ha hecho referencia anteriormente es de antes de la expedición de la LGP 47 de 2003. *“En la actualidad, lo que la Ley de 1977 denominó control financiero ha acabado por desdoblarse en las dos nuevas formas de ejercer del control que en la Ley de 2003 acompañan a la función interventora, es decir, control financiero permanente y auditoría pública. En cuanto al control de eficacia, este ha quedado subsumido dentro de los principios de buena gestión financiera y ha pasado a formar parte(sic) los fines del control financiero permanente y de la auditoría pública⁵²³”.*

Por su parte, Lazo Vitoria, en relación con el ámbito subjetivo y temporal coincidente que existe entre las funciones de la IGAE y el TCu, especialmente en lo que tiene que ver con el ejercicio del control financiero de la primera, y el de fiscalizaciones del segundo, señala que conviene reforzar la comunicación entre las dos instituciones, lo que redundaría en un mejor empleo de los recursos materiales y humanos de las citadas instituciones⁵²⁴.

⁵²³ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, página 212. Recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>

⁵²⁴ Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 12. 2010

La misma autora, sobre la relación entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE, concluye “...*que debe necesariamente estar presidida por los principios de colaboración, coordinación y transparencia. En caso contrario, tal y como subraya Nieto de Alba (1999: 21), si por falta de integración, cooperación o coordinación fallan los controles, tanto en su función preventiva como en su función reparadora, las instituciones se deterioran, pierden credibilidad y, lo que es más importante, aceptación social*⁵²⁵”.

9.5. El control interno a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos.

La IGAE, mediante la Resolución de primero de septiembre de 1998, aprueba las Normas más recientes de Auditoría del Sector Público (NASP).

En 1983, la IGAE emite las primeras normas de auditoría pioneras en España, no sólo en el sector público sino también en el sector privado. Tras trece años de experiencia y en función también de los cambios institucionales, jurídicos y fácticos acaecidos en este ámbito en España, se hacía necesario que se revisaran las normas de auditoría, corrigiéndolas, y sobre todo ampliándolas, a fin de adaptarse a la nueva realidad y a los nuevos métodos⁵²⁶.

Las NASP consagran, entre otros aspectos, la obligación, a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos, de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz, así mismo, consagra normas sobre auditoría de este control interno.

⁵²⁵ Ibidem. Página 13.

⁵²⁶ Resolución de primero de septiembre de 1998. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-22640>

Las NASP contemplan la responsabilidad de los directivos públicos y de todos aquellos que manejen fondos públicos de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz, así:

La gestión económico-financiera del sector público deberá regirse, de acuerdo con el actual ordenamiento jurídico, por los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, en consecuencia los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos son responsables de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz, que asegure el logro de los objetivos previstos, la custodia de los recursos, el cumplimiento de las leyes y normas jurídicas y la obtención de información fiable. Numeral 2.1.1, literal c).

Desde el punto de vista del objeto de la auditoría, las NASP establecen que el control interno a cargo de los responsables de la entidad puede ser objeto de la auditoría.

“En ocasiones, las auditorías pueden abarcar una combinación de objetivos financieros, de cumplimiento y operativos; por ejemplo, dirigidas a verificar contratos de programas o subvenciones incluyen a menudo objetivos financieros y operativos. En otras circunstancias pueden tener objetivos limitados a algunos aspectos parciales de la auditoría financiera u operativa, por ejemplo, la auditoría de controles internos específicos, auditorías informáticas, etc.”. Numeral 2.1.13

Sobre el alcance de las NASP⁵²⁷ se establece que dichas normas deben ser aplicadas en las auditorías que efectúen los órganos de control interno *de Ministerios*,

⁵²⁷ En las auditorías que realiza la IGAE en el ámbito del sector público estatal también son de obligada aplicación. Numeral 2.2.

organismos, sociedades estatales o entes públicos y de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social. Numeral 2.2.1 letra E).

Para la ejecución de un trabajo de auditoría, las NASP señalan que hay que comenzar por la evaluación adecuada del control interno para determinar su grado de confianza, y con base en los resultados de esa evaluación, planificar la auditoría, determinando el alcance, la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas a realizar en función del riesgo previsible. Numeral 3.2 – 2.

En relación con el informe de auditoría se señala en las NASP que debe incluir el alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos e indicación de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso. Numeral 3. Letra f)

Las NASP señalan que los funcionarios que compongan habitualmente los equipos de auditoría deben tener conocimientos específicos en funcionamiento y supervisión de los controles internos. Numeral 4.1.3

La preparación técnica de los profesionales que integran los órganos de control interno de los ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos es vigilada por la IGAE para saber si es la adecuada. El nivel de esa preparación es importante para concederle o no fiabilidad a los controles internos y condiciona la supervisión de los mismos. Numeral 4.1.5

Sobre la independencia de las organizaciones auditoras cuando estas pertenezcan a los mecanismos de control interno del ente público, las NASP establecen que deben situarse administrativamente al margen de la línea jerárquica del área o servicio auditado e informarán, en lo posible, a la máxima autoridad del

Ministerio, organismo o entidad pública. Esto será juzgado por la IGAE, dicen las NASP, como buen funcionamiento de los mecanismos de control interno. Numeral 4.2.6

Sobre la planeación del trabajo de auditoría, las NASP señalan que la naturaleza y conclusiones variarán en función de, entre otros aspectos, la calidad del control interno. También señalan que, en la fase de planificación, el Auditor debe considerar, entre otras, las cuestiones siguientes: d) Sistema de control interno y manuales de políticas y procedimientos⁵²⁸. Numerales 5.1 /5.1.3

Señalan las NASP que en los programas de trabajo de la auditoría se especificará en qué medida y sobre qué aspectos el equipo auditor ha decidido confiar y servirse de los controles internos, en función del conocimiento previo que se tiene de ellos. Así mismo, señalan las NASP que la modificación de los programas se basará en el estudio de control interno, la evaluación del mismo y el resultado de las pruebas que se vayan realizando. Numeral 5.1.9.

El control interno a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos está previsto en el Capítulo 5. 2. de las NASP.

Las NASP definen el control interno así:

“Un sistema de control interno se puede definir como el plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos con el objetivo:

- a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos.*
- b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información.*

⁵²⁸ Es de sobra conocido que el análisis del control interno es una actividad que se despliega en las fases iniciales de las auditorías, concretamente en la fase de planificación, cualquiera que sea el tipo de éstas. Castejón González, J. Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual. Página 4. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX). Recuperado de http://asocex.es/aproximacion-a-la-evaluacion-del-control-interno-en-las-auditorias-publicas-sobre-la-gestion-contractual#_ftn3 el 31 de julio de 2018.

c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.

d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.

e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas”. Numeral 5.2.2

La definición de control interno en el modelo COSO es la siguiente:

“...un proceso, efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar una garantía razonable con respecto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento⁵²⁹.”

Los objetivos buscados por el control interno, según el modelo COSO son:

1) *Eficacia y eficiencia de las operaciones* 2) *Fiabilidad de la información financiera* 3) *Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables*⁵³⁰.

Las NASP, numeral 5.2.2, literal b) se refiere a la fiabilidad de la información, el c) se refiere al cumplimiento de la normativa aplicable y el d) se refiere a gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos, es decir, a las operaciones de la entidad, como objetivos del control interno.

El literal a) salvaguardar y proteger sus activos y recursos y e) garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas, relacionados anteriormente, son objetivos operativos, consagrados así en el modelo Coso⁵³¹.

⁵²⁹ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 3, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

⁵³⁰ Ibidem.

⁵³¹ Ibidem.

De acuerdo con lo anterior, vemos que la definición y los objetivos del control interno previsto en las NASP, son similares a los previstos en el modelo COSO, sin embargo, como se verá más adelante, en el modelo COSO se le da un papel muy importante a las juntas directivas y a los comités de auditoría, en la supervisión de la efectividad del control interno, aspectos que no tiene el control interno previsto en las NASP. La supervisión de la efectividad de este control interno es función de la IGAE, a través de las auditorías.

Las NASP, en relación con el control interno, imparten instrucciones para su implementación y evaluación.

En el numeral 5.2.3. contempla que el control interno se puede subdividir, de acuerdo con los aspectos a los que se dirijan, en:

- Controles contables financieros. Plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes y activos y la fiabilidad de los registros contables-financieros.
- Controles de cumplimiento. Conjunto de métodos y procedimientos destinados a detectar si se cumple toda la normativa aplicable, y
- Control de gestión. Conjunto de normas y procedimientos establecidos con el objetivo de detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente.

El numeral 5.2.5 de las NASP se refiere a los elementos fundamentales de cualquier sistema de control interno:

Dichos elementos son:

- a) Un plan de organización que proporcione una adecuada segregación de funciones.
- b) Un sistema adecuado de autorizaciones y de procedimientos de registro que proporcione un control razonable sobre las operaciones realizadas y los derechos y obligaciones contraídos.
- c) Unas prácticas sólidas a seguir en el desarrollo de las responsabilidades y funciones de cada uno de los departamentos organizativos.
- d) Personal de formación y capacidad adecuadas a las funciones que desempeña.
- e) Un sistema de control de gestión que proporcione información útil y parámetros objetivos de evaluación que permitan la toma de decisiones de la dirección de la entidad.

Los literales a) y b) se pueden asimilar a las actividades de control previstas en el modelo COSO. Los literales c) y d) se identifican con el ambiente de control del modelo COSO y el literal e) podría caer en la evaluación del riesgo previsto en el modelo COSO⁵³².

Es decir, los elementos de control interno de las NASP contienen parcialmente los elementos de tres de los 5 componentes del modelo COSO.

⁵³² *Key Components of Internal Controls* Feb 29, 2016. <https://ceriniandassociates.com/news-feed/2016/02/29/key-components-of-internal-controls/#:~:text=The%20five%20components%20of%20the,information%20and%20communication%2C%20and%20monitoring.&text=Management%20and%20employees%20must%20show%20integrity.>

Miaja señala que la responsabilidad por el control interno previsto en las NASP corresponde a quienes realizan gestión económica financiera, y que la Oficina Nacional de Auditoría, mediante la Nota Técnica 3/2016, lo describe:

“En las NASP, el objeto del control interno sigue siendo la gestión económico financiera, pero la responsabilidad sobre el mismo corresponde a quienes realizan dicha gestión y, más que por su contenido, se define por los fines que persigue. Su contenido se detalla en la Nota Técnica 3/2016 de la Oficina Nacional de Auditoría, sobre planificación y evaluación del control interno en la auditoría de cuentas, que describe el control interno como “un conjunto de herramientas (profesionales, informáticas, organizativas, operacionales, legales, etc.) empleados en la entidad auditada para el cumplimiento de su objeto social en el empleo de los fondos públicos”⁵³³”.

El numeral 5.2.6. de las NASP se refiere al control interno contable, enmarcado dentro de las actividades de control de los recursos de la entidad.

El numeral 5.2.7. señala cómo los controles contables a los que se refiere el numeral anterior, pueden ayudar a los auditores a identificar riesgos en el manejo de los recursos de la entidad.

El numeral 5.2.8. contempla las fases que se deben agotar para el estudio y la evaluación del control interno. En primera instancia, dice la norma, se deben conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad, luego se debe determinar si los procedimientos relativos a los controles internos están siendo

⁵³³ Miaja. Presente y futuro del Control Interno en las Administraciones Públicas. 2019. <https://asocex.es/presente-y-futuro-del-control-interno-en-la-administraciones-publicas>

aplicados tal como fueron establecidos. Esto último se alcanza a través de las pruebas de cumplimiento.

El numeral 5.2.9. le señala al auditor unas pautas que debe tener en cuenta para la evaluación del control interno.

El numeral 5.2.10. establece que es competencia de los directivos de la entidad o programa el establecimiento de controles de gestión eficaces y adecuados a las características de su organización. Los controles de gestión según las NASP son el Conjunto de normas y procedimientos establecidos con el objetivo de detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente. Lo que se consagra en este numeral, en relación con los controles de gestión, se consagra en el numeral 5.2.2. en relación con el control interno. *“...obligación a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz”.*

El numeral 5.2.11 señala que el control de gestión, en su sentido más amplio, engloba el plan de organización, métodos y procedimientos adoptados por la dirección para garantizar el cumplimiento de sus objetivos. Estos objetivos son la información fiable, el cumplimiento de la normatividad, la eficiencia y eficacia en las operaciones, y en general para lograr los objetivos de la entidad. El análisis y examen de estos procedimientos por parte de los auditores sirven para establecer la efectividad de los controles.

Así las cosas, conforme con las NASP, establecer y mantener un control interno eficaz es responsabilidad de los directivos de la entidad, y debe asegurar el logro de los objetivos previstos por la entidad, la custodia de los recursos, el cumplimiento de las

leyes y normas jurídicas y la obtención de información fiable. Objetivos que se traducen en *garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos, salvaguardar y proteger sus activos y recursos, garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas, asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable, y asegurar la fiabilidad e integridad de la información.*

Los elementos del control interno que contempla las NASP aluden a aspectos de los componentes del modelo COSO, pero solo a algunos de los elementos de 3 de los 5 componentes. Los componentes información y comunicaciones y monitoreo no son contemplados en forma expresa en las NASP.

En las NASP se hace referencia expresa al control interno contable y al control interno de gestión, como especies del género control interno, categorías previstas en la legislación norteamericana sobre control interno⁵³⁴.

Igualmente, las NASP contemplan instrucciones para evaluar el sistema de control interno de las entidades.

Entonces, el control interno del sector público en España a cargo de las directivas de las entidades no es el del modelo COSO, aunque tiene algunos elementos de este.

Así las cosas, podríamos decir que, en el control de la gestión económico-financiera en España, hay dos clases de controles internos, el ejercido por la IGAE, previsto en la LGP, y el que está a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos, previsto en las NASP.

⁵³⁴ Ver Capítulo 1º de este documento sobre control interno administrativo.

La IGAE a través de las NASP establece que los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos deben establecer y mantener un control interno eficaz. Además, la IGAE establece en las NASP pautas para evaluar el control interno, a través de la auditoría, supervisando de esta forma que el control interno de la entidad sea diseñado, implementado y efectivo.

El control interno de la entidad se supone que refuerza el de la IGAE para proteger los recursos y para alcanzar los objetivos de la entidad. Es decir, el control interno que ejerce la IGAE se reforzaría y complementaría con el que deben establecer y mantener los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos. Lo anterior, porque los objetivos de control asignados a la IGAE, que se recogen en el artículo 142 de la LGP, se identifican con los objetivos del control interno previsto en el Numeral 5.2.2 de las NASP como responsabilidad a cargo de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos.

Objetivos de control asignados a la IGAE. Artículo 142 de la LGP	Objetivos del control como responsabilidad de los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos. Numeral 5.2.2 de las NASP.
<i>a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.</i>	<i>a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos.</i> <i>b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información.</i>

<i>b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.</i> <i>c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.</i> <i>d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.</i>	<i>c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.</i> <i>d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.</i> <i>e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas”.</i>

Fuente: Creación propia.

La función de la IGAE se desarrolla directamente en la gestión económico financiera del sector público estatal, a través de las tres modalidades de control interno previstas en la LGP, e indirectamente, a través del control interno a cargo de los

directivos de las entidades y todos aquellos que manejen fondos públicos, previsto en las NASP, y es evaluado por la IGAE a través de la auditoría de cumplimiento.

De esta manera, la implementación y mantenimiento del control interno por parte de las entidades a las que solo se les aplica la auditoría pública, resultaría indispensable para que en esas entidades la gestión económica y financiera se realizara eficiente y eficazmente, y la evaluación de su efectividad se efectuaría mediante la auditoría pública realizada por la IGAE.

En las entidades en las cuales la IGAE lleva a cabo la función interventora e incluso, en las que aplica el control financiero permanente⁵³⁵, el control interno a cargo de los directores públicos y de todos aquellos que manejen fondos públicos, sería un elemento adicional que serviría para que las funciones de la entidad se adelantaran eficiente y eficazmente, pero, por sí solo, no es suficiente para garantizar la gestión económica y financiera eficiente y eficaz.

9.7. Posibilidad de modificaciones en (a) la modalidad de control interno

El numeral 2 del Artículo 149, se modificó adicionándole a la posibilidad del Consejo de Ministros de aplicar el control financiero permanente, en sustitución de la función interventora el evento previsto en el literal a) “En aquellos tipos de expedientes de gasto y, en su caso, en aquellos órganos y organismos que se determinen”.

Originalmente la norma contemplaba esa posibilidad, pero solo “respecto de toda la actividad del organismo o de algunas áreas de gestión, en aquellos organismos

⁵³⁵ “Una aproximación a la realidad permite deducir que gran parte de los riesgos que se plantean en este artículo se producen de una manera mucho más atenuada en las entidades sujetas a control financiero permanente, dada la continua supervisión realizada por los órganos de la Intervención General de la Administración del Estado”. Castejón González, J. Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX). Recuperado de http://asocex.es/aproximacion-a-la-evaluacion-del-control-interno-en-las-auditorias-publicas-sobre-la-gestion-contractual#_ftn3 el 31 de julio de 2018.

autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique”, que con la modificación quedó como literal b).

El Artículo 158, No 2, de la LGP, con la modificación, establece que el Consejo de Ministros podrá disponer que el control financiero permanente se sustituya por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías en determinadas entidades públicas empresariales y organismos y entidades previstas en el párrafo i), Apartado 2 del Artículo 2 de la LGP “Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado”.

Originalmente, el Artículo 158, No. 2, contemplaba que el Consejo de Ministros podría disponer que el control financiero permanente se sustituyera por las actuaciones de auditoría pública que se establecieran en el Plan Anual de Auditorías, en determinadas entidades públicas empresariales y organismos y entidades previstas en párrafo g) del apartado 1 del Artículo 2 de la LGP. *“Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c) de este apartado”.*

Las mencionadas entidades de los párrafos b) y c) del apartado 1 eran:

b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.

c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.

Entonces parece que con la modificación se eliminaron las excepciones previstas en la norma original y el control financiero permanente se puede sustituir por

actuaciones de auditoría pública en “Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado”.

Además, el Artículo 158, Numeral 1, de la LGP, también fue modificado en relación con las entidades que están en el ámbito del control financiero permanente.

Entidades sujetas a control financiero permanente. Norma Original 2003.	Entidades sujetas a control financiero permanente. Norma Modificatoria 2018.
a) La Administración General del Estado. b) Los organismos autónomos <i>dependientes de la Administración General del Estado</i>. c) Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. d) Las entidades estatales de derecho público contempladas en el párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta ley.	a) La Administración General del Estado. b) Los organismos autónomos. c) Las entidades públicas empresariales. d) Las autoridades administrativas independientes, salvo que su legislación específica disponga lo contrario. e) Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. f) Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social y sus centros mancomunados, cuando se hallen

e) Las entidades públicas empresariales previstas en el artículo 2.1.c).	inmersas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 100 de la Ley General de la Seguridad Social.
f) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, cuando se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 74.1 de la Ley General de la Seguridad Social.	g) Los organismos y entidades estatales de derecho público contemplados en el artículo 2.2.i) de esta Ley, salvo que su legislación específica disponga lo contrario.

Fuente: Creación propia.

Las modificaciones al ámbito subjetivo del control financiero permanente consisten tanto en el cambio de ubicación en el listado, como en la adición de entidades.

Las entidades de los literales a), b) tanto en la original como en la modificación conservan su nombre y su ubicación, salvo que en la modificación se eliminó *“dependientes de la Administración General del Estado”* para los organismos autónomos.

Las entidades del literal c) de la original se traslada a literal e) de la modificación.

Las entidades del literal d) original aparecen en el literal g) de la modificación, guardando coherencia con lo previsto en el Numeral 2 del Artículo 158 original y en la modificación.

Las entidades contempladas en el literal e) de la norma original pasan al literal c) de la norma modificatoria, sin señalarse que son las previstas en norma específica, como si lo hace la original.

Las entidades previstas en el literal f) de la norma original siguen en el literal f) de la modificatoria, armonizándose con lo previsto en el Decreto Legislativo 8/2015, Ley General de la Seguridad Social.

En el literal d) de la norma modificatoria se incluyen como objeto del control financiero permanente “Las autoridades administrativas independientes, salvo que su legislación específica disponga lo contrario”, una categoría de entidades que Integra el sector público institucional estatal no prevista en la norma original.

El Artículo 163 de la LGP se refiere al ámbito de la Auditoría Pública. La norma modificatoria elimina la frase *“y sobre los fondos a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de esta ley”*,

En la LGP de 2003, original, esos fondos eran los carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.

En la norma modificatoria de 2018, dichos fondos son parte del sector público estatal. Tal como lo contempla el Artículo 2, Numeral 2. Literal f), por tanto, objeto de Auditoría Pública.

La otra modificación del Artículo 163, es formal, y se refiere a poner la norma actual de la Auditoría Privada, en lugar de la norma anterior.

9.8. Modificación de la modalidad de control interno ejercido por la IGAE.

El Consejo de Ministros, conforme a lo previsto en el artículo 149, numeral segundo, de la LGP 47 de 2003, y a *propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar de forma motivada la aplicación del control financiero permanente, en sustitución de la función interventora, respecto de toda la actividad del organismo o de algunas áreas de gestión, en aquellos organismos autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique*⁵³⁶.

En ese mismo sentido, sobre la sustitución de la función interventora por el control financiero permanente, López Hernández y Ortiz Rodríguez, señalan:

*“En cualquier caso, y aunque la función interventora es de aplicación al conjunto de la Administración del Estado, incluidos los organismos autónomos y los organismos de la Seguridad Social, ésta puede ser sustituida por la realización del control financiero permanente en aquellos organismos autónomos cuya actividad lo justifique, si así lo acuerda el Consejo de Ministro a petición de la Intervención General de la Administración del Estado*⁵³⁷”.

A lo anterior hay que agregarle, de acuerdo con la modificación de 2018 del Artículo 149 de la LGP, que *la función interventora se puede sustituir por el control financiero permanente*, “En aquellos tipos de expedientes de gasto y, en su caso, en aquellos órganos y organismos que se determinen”.

Igualmente, conforme al Artículo 158, numeral segundo, de la LGP de 2003, el Consejo de Ministros *“podrá acordar, a propuesta del Ministro de Hacienda y a*

⁵³⁶ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, N° 18, 2004, págs. 169-188

⁵³⁷ LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona. <https://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf>. Página 10.

iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, que en determinadas entidades públicas empresariales, entidades estatales de derecho público del párrafo g) del artículo 2.1 LGP, el control financiero permanente se sustituya por las acciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías⁵³⁸”.

Hay que tener en cuenta que el Artículo 158 de la LGP fue modificado por la Ley 6 de 2018, en el sentido de ampliar el número de entidades sobre las cuales se puede modificar la modalidad de control interno de control financiero permanente por la auditoría pública.

Finalmente, en relación con las facultades del Consejo de Ministros para cambiar la modalidad de control interno aplicable a las entidades del sector público estatal, la disposición adicional undécima (sistemas provisionales de control financiero) contempla que:

“con alcance temporal limitado, y cuando circunstancias excepcionales lo aconsejen, y a propuesta del Ministro de Hacienda ante iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar para determinadas entidades integrantes del sector público estatal la sustitución por un período determinado del sistema de control a que quedan sometidas por otra u otras de las modalidades previstas en el Título VI de la nueva Ley. El referido acuerdo será individualizado para cada entidad y no podrá tener una vigencia superior al año, sin perjuicio de acuerdos posteriores que mantengan dicha situación⁵³⁹”.

⁵³⁸ Ibidem

⁵³⁹ Ibidem.

Respecto a la posibilidad de cambiar la modalidad de control interno ejercido por la IGAE, Blasco Lang señala:

“En el actual marco de atribución de funciones de control entre el centro directivo y las Intervenciones delegadas, esta alternativa supone, en fin, una centralización de las actuaciones frente al modelo de ejercicio descentralizado⁵⁴⁰”.

Sobre la posibilidad de modificar la modalidad de control interno ejercido por la IGAE, Lazo Vitoria, opina lo siguiente:

“Ello permite, pues, que la IGAE programe y reoriente con bastante agilidad sus trabajos de control, permitiéndole concentrar sus limitados recursos en aquellas áreas que se estimen prioritarias⁵⁴¹”.

Teniendo en cuenta la competencia del Consejo de Ministros para determinar Aquellos otros extremos para la fiscalización e intervención previa de requisitos básicos, prevista en el Artículo 152 LGP (literal g); para modificar la modalidad de control interno que se ejerce sobre las entidades controladas, consagrada en el Artículos 149 No. 2º, 158 No. 2º, disposición adicional undécima de la LGP; para convalidar la omisión de la función interventora, contemplada en el Artículo 156 de la LGP, y la de adoptar la resolución definitiva de los reparos, prevista en el Artículo 155, literal b) LGP, el papel del Consejo de Ministros en el funcionamiento del control interno de la gestión económica financiera es muy importante y definitivo. Cabe señalar que,

⁵⁴⁰ José Juan Blasco Lang El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 180.

⁵⁴¹ Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 16. 2010.

en la LGP de 2003, para el control financiero permanente y para la auditoría pública también se contemplaba un procedimiento de contradicción de las inconformidades del órgano controlado respecto a las observaciones de la IGAE ante el Consejo de Ministros, en los Artículos 161 y 166, respectivamente, normas que fueron modificadas suprimiendo ese proceso contradictorio para estas modalidades de control interno, por la Ley 36 de 2014.

Sobre la importancia que tiene el Consejo de Ministros en la resolución definitiva de los reparos, Blasco Lang, señala:

“La terminación del procedimiento contradictorio, en caso de persistencia de la discrepancia en el Consejo de Ministros, sostiene la arquitectura del control sobre la base de la dependencia última y legitimadora de la máxima autoridad colegiada política y administrativa de la que funcionalmente depende en última instancia la función de control⁵⁴²”.

9.9. El modelo Coso en lugar de la IGAE.

Algunos sugieren reemplazar el control interno ejercido por la IGAE por el del modelo COSO, pero no tienen en cuenta el control interno previsto en las NASP. Este es más parecido al del modelo COSO, que el ejercido por la IGAE. En este sentido, lo lógico sería proponer que el control interno previsto en las NASP fuera reemplazado por el del modelo COSO y que este complementara el ejercido por la IGAE.

Miaja considera la posibilidad de establecer el modelo COSO como principal y único control interno de la gestión económica financiera, en reemplazo del control

⁵⁴² Ibidem. pág. 183.

interno ejercido por la IGAE, idea que como el propio Miaja sostiene, hay que evaluar muy bien⁵⁴³.

En 1999 se presentan escándalos financieros en la Unión Europea por irregularidades en el manejo de fondos por parte de miembros de la Comisión Europea⁵⁴⁴.

“El funcionamiento del sistema de gestión financiera de la UE se puso en cuestión a raíz de los escándalos financieros que afectaron a la Comisión Santer, desencadenando la dimisión en pleno del Colegio de Comisarios en marzo de 2009 (sic)”.

El Reglamento Financiero vigente hasta 2002 diseñaba un sistema de gestión inspirado en el existente en la administración francesa cuando se constituyó la Comunidad Económica Europea. Las tres figuras básicas del procedimiento de gestión financiera eran el ordenador, el interventor y el contable. El primero impulsaba el procedimiento y adoptaba decisiones de gasto, el segundo revisaba estas decisiones antes de que fueran aprobadas, teniendo capacidad para suspender su aprobación si las encontraba irregulares, el tercero realizaba una revisión final, registraba las operaciones y efectuaba los pagos⁵⁴⁵.

⁵⁴³ Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Miguel Miaja Fol, DA. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 235 y 236 ISSN: 0012-4494, página 208. recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>

⁵⁴⁴ La Comisión Europea, aunque no es una administración pública nacional, es una administración pública que gestiona un importante volumen de recursos económicos. Ibidem. Página 228.

⁵⁴⁵ Ibidem, Página 228 y 229.

Para establecer la causa de esas irregularidades el Parlamento Europeo designó un Comité de Expertos Independientes. Dicho comité entregó los resultados de su investigación en el mismo año 1999.

Miguel Miaja Fol, en su trabajo *“Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas”*. Hace una síntesis de las principales conclusiones del informe presentado por el mencionado comité de expertos, la cual se transcribe a continuación:

“Con respecto a los mecanismos de control, el informe entra en analizar las razones por las que los mecanismos establecidos no detectaron a tiempo las desviaciones que se estaban produciendo. El Comité diferencia entre auditoría y control previo ya que, aunque ambos tipos de control se realizaban bajo la dependencia de la Dirección General de Control Financiero, los fallos en cada uno obedecen a causas distintas⁵⁴⁶”.

“Por lo que se refiere al control previo, el informe señala que el fracaso fue total, pues en la mayoría de las irregularidades que se constataron había visado favorable del interventor. En cambio, valora positivamente las prestaciones de la auditoría interna, que si llegó a detectar deficiencias, pero señala la carencia de medios y escaso respaldo a sus actuaciones. Finalmente, plantea la conveniencia de una reflexión sobre la adscripción a una misma unidad de dos mecanismos de control cuyas actividades, técnicas y preocupaciones son tan divergentes⁵⁴⁷”.

⁵⁴⁶ Ibidem. Página 229.

⁵⁴⁷ Ibidem. Página 229.

“El informe termina con una reflexión general sobre el valor de la responsabilidad y la necesidad de establecer mecanismos de “responsabilización” de los Comisarios y de la Comisión en su conjunto sobre la gestión que tienen encomendada⁵⁴⁸”.

Señala Miaja que a raíz de las conclusiones del primer informe se encarga a la Comisión de expertos para que hagan *“recomendaciones concretas para reformar, en particular, los procedimientos financieros, los mecanismos de control y la gestión de personal”* de la Comisión.

Miaja sintetiza las conclusiones más importantes del segundo informe del comité de expertos, como sigue:

“En su análisis del control ex-ante, el Comité parte del hecho, constatado en el primer informe, de que el sistema de visado existente no funciona y formula una objeción a la esencia misma del sistema porque “desplaza la responsabilidad de la regularidad financiera de la persona que realmente gestiona el gasto hacia la persona que lo aprueba ” (p. 119), con la consecuencia de que, en última instancia, nadie es responsable”.

“El Comité apuesta por el establecimiento de un sistema de control basado en una combinación de una gestión financiera de alta calidad en la fuente conjuntamente con un régimen de auditoría ex post”. Reconoce el esfuerzo realizado por la propia Dirección General de Control Financiero, al haber creado un servicio de auditoría interna cuya actuación complementa a la de los tradicionales controles previos, pero subraya el conflicto existente entre las dos funciones y rechaza el que se agrupen bajo una misma Dirección General, pues inevitablemente

⁵⁴⁸ Ibidem. Página 229.

el auditor interno acabará cuestionando operaciones a las que el interventor ha concedido el visado previo”.

Sobre control interno, el comité recomienda que la responsabilidad de la gestión financiera este en cabeza de los gestores. El comité recomienda una auditoría interna independiente y separada de las Direcciones Generales, *“que funcione como un instrumento de diagnóstico para detectar deficiencias estructurales y organizativas”.*

Las recomendaciones del comité de expertos fueron acogidas y según Miaja *“En la actualidad, las propuestas relativas a la responsabilidad de los Directores Generales sobre el control interno y creación del Servicio de Auditoría Interna, están recogidas en el vigente Reglamento Financiero (Reglamento 1605/2002, de 25 de junio de 2002)”.*

Miaja finaliza sus comentarios sobre la reforma del Reglamento financiero de la Comisión Europea, señalando que *“...es claro que el modelo propuesto se fundamenta en una concepción del control interno que, como propone COSO, pone el énfasis en la responsabilidad de los gestores y en el papel de la alta dirección y los órganos de gobierno de las organizaciones como impulsores de una cultura organizativa favorable al control y del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno”⁵⁴⁹.*

A la luz de lo ocurrido en la Comisión Europea y en algunos países miembros de la UE, donde se cambió el modelo tradicional de gestión financiera y control interno por un modelo en el que la responsabilidad de la gestión financiera recae en el gestor, y así mismo el diseño e implementación del control interno, características del modelo COSO, Miaja hace algunas consideraciones sobre la posibilidad de sustituir por el modelo COSO el modelo de control interno de la actividad económica financiera del

⁵⁴⁹ Ibidem. Página 232.

sector público Estatal adelantado por la IGAE y regulado últimamente por la LGP 47 de 2003.

Esta discusión se plantea, sostiene Miaja, debido a que *“la propia Unión Europea (UE), que en 2002 rompió radicalmente con los sistemas de gestión financiera y control interno que había venido utilizando desde su constitución y diseñó un sistema de nueva planta íntegramente basado en el modelo COSO”*. Y Agrega *“Esta experiencia es de especial interés para nosotros porque el antiguo sistema, al que la UE renunció (sic) de forma radical, funcionaba de manera muy semejante al que hoy tenemos en España”*⁵⁵⁰.

Miaja, en su documento, realiza duras críticas sobre el modelo de control interno previsto en la LGP, tales como:

- Considera el control interno previsto en la LGP como un modelo ineficiente en el que en lugar de segregación de funciones se produce una acumulación de tareas;
- Considera que el organismo supervisor es, a la vez, regulador y gestor;
- Considera que el responsable del control previo lo es también de un control posterior que puede recaer sobre sus propias decisiones;
- Considera que los mecanismos de control no parecen actuar para reforzar la responsabilidad del gestor, sino para colocarla sobre las espaldas del controlador⁵⁵¹.

Sin embargo, en las conclusiones de su documento Miaja es más moderado y plantea que para sustituir un modelo por otro, *“...debemos preguntarnos si la*

⁵⁵⁰ Ibidem. Página 228.

⁵⁵¹ Ibidem. Página 235.

perspectiva que nos ofrece el modelo COSO es válida para juzgar nuestro sistema de control interno, si dicho modelo es una alternativa eficaz y viable a lo que tenemos y si merece la pena acometer un cambio de estas características⁵⁵²”.

En el documento Presente y futuro del Control Interno en las Administraciones Públicas de 2019, este mismo autor, vuelve a señalar que el control interno ejercido por la IGAE, desde hace años reclama una profunda revisión.

“Lo que no se ha reformado en España es el funcionamiento de nuestra administración financiera y nuestros sistemas de control interno. Es cierto que en los últimos 40 años ha habido reformas de la legislación presupuestaria, pero todas ellas han respetado el diseño de un presupuesto administrativo y un sistema de control interno que, en esencia, siguen un patrón establecido en 1870, sobre el que se hicieron algunos ajustes en 1911, 1924 y 1977. Se trata de un modelo lleno de grietas que ya hace años que reclama una profunda revisión”.

El autor hace un diagnóstico apocalíptico y sombrío sobre el actual sistema de control interno en España, y defiende la necesidad de un cambio de control interno que sea eficaz.

“El primer factor que impulsará los cambios en el actual sistema es su incapacidad para dar respuesta a las necesidades de una Administración Pública que esté a la altura de las demandas de nuestra sociedad. El sistema de control interno ya ha demostrado su incapacidad para prevenir la corrupción, el despilfarro y la mala gestión, dando lugar a que nuestro Sector Público sea percibido como un lastre para el

⁵⁵² Ibidem. Página 235.

desarrollo y competitividad de nuestra economía, esta situación provoca unas exigencias de cambio que tienen que ser atendidas”.

Señala el autor en el mencionado documento que *“La crisis de nuestro modelo de Sector Público es también la crisis de su sistema de control interno”.*

Dice Miaja en el documento de 2019, que el COSO ha inspirado reformas estructurales en los controles internos de algunas administraciones públicas comunitarias y nacionales; en otras se han introducido elementos del modelo COSO a la *“...metodología y forma de trabajar de los gestores y auditores del sector público. Este último es el caso de España, donde en nuestra normativa y en nuestra práctica administrativa conviven dos maneras de entender el control interno que reflejan la pugna entre el viejo modelo, que no acaba de morir, y el nuevo, que no acaba de nacer⁵⁵³”.*

De acuerdo con lo anterior, Miaja considera que el destino del control interno de la gestión económica financiera ejercido por la IGAE está llamado a desaparecer, y en su lugar se impone el del modelo COSO. Es decir, que el autor apuesta por la implementación en la AGE del modelo COSO, y no admite la posibilidad de que el control interno ejercido por la IGAE funcione complementariamente con el modelo COSO, como actualmente lo hace el control interno previsto en las NASP.

Miaja dice que el actual sistema de control interno en la AGE, a pesar de tener aspectos de los componentes del modelo COSO, no es completo ni eficaz.

⁵⁵³ Miaja.

“Es posible identificar aspectos de los cinco componentes del control interno en el funcionamiento de la AGE, pero eso no significa que su presencia tenga la intensidad necesaria para que podamos hablar de un sistema de control completo y eficaz”.

Paradójicamente al final de su escrito, sobre las tres modalidades de control interno que ejerce la IGAE, Miaja señala:

“Hay algunas comprobaciones de fiscalización previa que requieren el juicio de un especialista y no pueden ser realizadas por la herramienta informática. Es el caso de las que se realizan en los expedientes iniciales de contratación, en la fase de aprobación del gasto, en las que es preciso analizar los pliegos de cláusulas administrativas particulares del contrato que se propone y pronunciarse sobre la idoneidad del procedimiento y de los criterios de adjudicación que se proponen, de las condiciones especiales de ejecución del contrato y de las posibles modificaciones contractuales. En los contratos de servicios también se debe comprobar que su objeto está perfectamente definido, de manera que permita la comprobación del exacto cumplimiento de las obligaciones por parte del contratista. La realización de estos análisis es lo que confiere valor a la fiscalización previa⁵⁵⁴”.

“Las herramientas que, en nuestro sistema de control interno, sirven para controlar la eficacia y, en general, la buena gestión de los recursos públicos, son el control financiero permanente y la auditoría pública en su modalidad de auditoría operativa.

(...)

⁵⁵⁴ Ibidem.

Si la insatisfacción sobre el desempeño de nuestras Administraciones Públicas y el funcionamiento de sus sistemas de control interno propicia una revisión de estos sistemas, el control financiero permanente (en aquellas de sus actuaciones dirigidas a analizar de la racionalidad y la eficacia de la gestión) y la auditoría operativa están llamados a adquirir un protagonismo central como instrumentos de ayuda para mejorar la gestión⁵⁵⁵”.

“3.2. Cómo encuadrar las funciones de la intervención en el modelo COSO

COSO suele ser visto como una guía prescriptiva sobre cómo deben funcionar los sistemas de control interno de las organizaciones, pero, antes que eso, por los propios objetivos del encargo que dio lugar al primer informe COSO, es un modelo descriptivo que trata de explicar qué es el control interno y cómo funciona”.

“En principio, todas las actuaciones de la IGAE en el ejercicio de la función interventora, el control financiero y la auditoría pública son actividades de control”.

“La necesidad de reformar un sistema de control interno debe plantearse siempre como una respuesta a las carencias de la situación existente. A este respecto, las reformas realizadas en Francia y en la Unión Europea no tendrían por qué ser un referente para España, salvo que los problemas fueran los mismos. Aun siendo ese el caso, como lo es, nuestras soluciones no tendrían por qué coincidir. Pero siempre es importante conocer qué soluciones han dado otros a problemas semejantes a los que nosotros tenemos y, con la perspectiva de varios años de aplicación de aquellas soluciones, ver cuál ha sido su resultado”.

Cambio cultural

⁵⁵⁵ Ibidem.

Miaja considera el control interno previsto en las NASP como una crisis de identidad del modelo de control interno de la gestión económico-financiera ejercido por la IGAE, porque la responsabilidad de aquél es de la entidad auditada. Pensamos que la crítica no es de recibo, pues incluso en la definición del modelo de control interno COSO, la responsabilidad por el mismo es de los directivos y en general de todo el personal de la entidad. El control interno previsto en las NASP es responsabilidad de los directivos de la entidad y de todos aquellos que realizan gestión de recursos públicos, situación similar al previsto en el modelo COSO. Mas bien coincidimos con Velardes Fuertes en que el control interno ejercido por la IGAE complementa y fortalece al previsto en las NASP para salvaguardar y proteger los activos y recursos de la entidad.

“Por otra parte, la propia organización administrativa lleva ya tiempo cuestionándose su modelo tradicional de control interno y planteándose un cambio de paradigma. En este sentido, la crisis del modelo de control se vive, en muchos ámbitos, como una crisis de identidad. El ejemplo más claro lo tenemos en la IGAE: El centro directivo al que la Ley General Presupuestaria atribuye el ejercicio del control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, emite unas Normas de Auditoría del Sector Público en las que el control interno no se concibe como una responsabilidad propia, sino de la entidad auditada”.

En conclusión, Miaja estima necesario considerar seriamente el cambio de modelo de control interno ejercido por la IGAE por el del modelo COSO; incluso, en su documento de 2019, confronta estos dos “modelos” y concluye que el de la IGAE aunque tiene algunos aspectos de los componentes del COSO, no es completo ni

eficaz, como si lo es el modelo COSO. Considero que la comparación no debe hacerse entre el control interno ejercido por la IGAE y el del modelo COSO y sino entre este y el previsto en las NASP, y la conclusión sería que este último podría reemplazarse por el modelo COSO.

El control interno de la gestión económico-financiera ejercido por la IGAE, por realizarlo una entidad externa a la entidad vigilada puede ser independiente; en el control interno del modelo COSO o de las NASP la responsabilidad por establecerlo y mantenerlo es de los directivos de la misma entidad lo que le merma independencia. El control interno ejercido por la IGAE en la modalidad de función interventora se realiza *antes de que sean aprobados los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. Así lo contempla el Artículo 148 de la LGP. Lo anterior, con la finalidad de salvaguardar sus activos y recursos, asegurar la fiabilidad e integridad de la información y el cumplimiento de toda la normativa aplicable, así como garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos y el logro eficaz y eficiente de las metas y objetivos establecidos en los programas*⁵⁵⁶, lo que permite evitar de forma cotidiana la producción de actuaciones irregulares y manejos fraudulentos de los recursos públicos⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 56-57. Recuperado desde <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

⁵⁵⁷ Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Página 23. 2010

Las actividades de control, tercer componente del modelo COSO, pueden ser de naturaleza preventiva o detectiva y pueden abarcar una serie de actividades manuales y automatizadas, como autorizaciones y aprobaciones, verificaciones, reconciliaciones y revisiones del desempeño empresarial⁵⁵⁸. Los preventivos, anticipan eventos no deseados antes de que sucedan, ejemplos, Contratar seguros para cualquier tipo de bienes, respaldar la información en archivos, cotejar firmas antes de realizar un pago; las detectivas, identifican los eventos en el momento en que se presentan, ejemplos, Omisión de una firma para que proceda el pago, son 2 copias falta una, al Formato U-23 le falta el anexo A⁵⁵⁹.

Las actividades de control preventivas del modelo COSO, tales como autorizaciones y aprobaciones, pueden ser implementadas por la administración de la entidad para efectos de ejecución de las apropiaciones presupuestales, contratación, etc., para verificar la legalidad de la actuación, tal como el control interno ejercido por la IGAE en la modalidad de función preventiva lo hace. Sin embargo, aunque en la forma se parecen esos controles, el del modelo COSO, por estar diseñado e implementado por la propia administración para que sea efectivo requiere que concurren una serie de elementos que no son tan fáciles de encontrar en las directivas y el personal de las entidades del Estado.

En el control interno del modelo COSO la efectividad de esas acciones de control se deja prácticamente al azar pues si el diseño e implementación de esos

⁵⁵⁸ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 4, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

⁵⁵⁹ <https://es.slideshare.net/TheGrinmjow/control-interno-47523939>

controles no son buenos, en caso de que se diseñen e implementen, o si la administración no está comprometida con la efectividad de esos controles, o si la administración carece de valores éticos e integridad, en fin, si el ambiente de control de la entidad no es bueno, las mencionadas actividades de control no son efectivas.

El control interno del modelo COSO y la efectividad de las actividades de control depende mucho del compromiso⁵⁶⁰ e integridad de la gente que dirige y trabaja en la entidad⁵⁶¹. elementos que, como se dijo, no son fáciles de encontrar en las personas nombradas para dirigir una entidad del estado, pues generalmente esos nombramientos se hacen para pagar favores políticos. Por lo que las personas nombradas en esos cargos son en su mayoría fruto del clientelismo, no tienen la preparación adecuada para ejercer la dirección de la entidad y tampoco para diseñar e implementar controles internos efectivos, pero tampoco tienen el compromiso, pues como funcionarios de libre nombramiento y remoción, saben que en cualquier momento puede ser removidos de sus cargos.

El modelo COSO parte del supuesto de que en las entidades en las que se vayan a diseñar, implementar y mantener controles internos, existen juntas directivas y comités de auditoría independientes⁵⁶², a los que les confiere, otorga, reconoce gran

⁵⁶⁰ Cerini, Kenneth. KEY COMPONENTS OF INTERNAL CONTROLS. 2016. *La administración es responsable del diseño, implementación y mantenimiento de todos los controles internos, con la Junta responsable de la supervisión general del entorno de control (...) Si la dirección incorpora la importancia del control interno en su estilo operativo, los empleados conocerán la gravedad del asunto.*
<https://ceriniandassociates.com/news-feed/2016/02/29/key-components-of-internal-controls/#:~:text=The%20five%20components%20of%20the,information%20and%20communication%2C%20and%20monitoring.&text=Management%20and%20employees%20must%20show%20integrity>

⁵⁶¹ Ibidem. “La administración y los empleados deben mostrar integridad. Si la administración muestra problemas de falta de integridad, esto puede llegar a los empleados causando problemas de control interno y oportunidades de fraude”.

⁵⁶² Audit Committee Brief. Los comités de auditoría juegan un rol crítico en la vigilancia del control interno. Si bien su principal centro de atención puede estar en el control interno sobre la información financiera,

importancia en el éxito de los controles internos. La independencia de los miembros de la junta directiva y de los comités de auditoría, constituye uno de los principios del componente ambiente de control⁵⁶³ del modelo COSO III. Lo anterior se explica porque el modelo COSO tuvo su origen en el informe de la Comisión Treadway de 1987, el cual tuvo como objeto de estudio a las compañías públicas⁵⁶⁴.

Una empresa pública es una sociedad que cotiza en bolsa, cuyos accionistas tienen derecho a parte de los activos y beneficios de la compañía. La propiedad de una empresa pública se distribuye entre los accionistas en general. Las empresas públicas tienen acceso a los mercados financieros y pueden recaudar dinero para la expansión y otros proyectos mediante la venta de acciones o bonos⁵⁶⁵. En Estados Unidos de América, la operación de las empresas públicas está fuertemente regulada por la (SEC) y por la bolsa donde realiza sus transacciones, y está obligada a divulgar su información financiera y comercial regularmente al público. Lo anterior para proteger el interés de los inversionistas. Desde 2002 con la Ley Sarbanes – Oxley, un conjunto de reformas destinado a prevenir la información financiera fraudulenta, los administradores

ahora, más que nunca, los comités de auditoría están asumiendo el liderazgo en la vigilancia de los controles que corresponden a las materias de cumplimiento y operacionales. Marzo 2014. <https://deloitte.wsj.com/riskandcompliance/2014/03/13/the-2013-coso-framework-and-the-audit-committee/>

⁵⁶³ La Junta Directiva demuestra independencia de la administración y ejerce la supervisión del desarrollo y desempeño del Control Interno. <https://www.auditool.org/blog/control-interno/2959-principio-2-de-coso-iii-ejerce-responsabilidad-de-supervision>

⁵⁶⁴ COSO at 30 Years April 16, 2015. Páginas 3 y 8. <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

⁵⁶⁵ Una compañía pública es una compañía que ha emitido valores a través de una oferta pública inicial (OPI) y son tranzados en, al menos, una bolsa de valores o en un mercado mostrador. <https://www.investopedia.com/terms/p/publiccompany.asp#ixzz5BefogDFO>

de las compañías públicas son responsables por los informes públicos sobre la efectividad de los controles internos y a responsabilizarse por la elaboración de los estados financieros de esas compañías, Secciones 404 y 302, respectivamente.

En la estructura corporativa u organizacional de las compañías públicas se contempla la existencia de la junta directiva y de comités de auditoría dependientes de la junta directiva⁵⁶⁶.

En las compañías públicas, los accionistas eligen una junta directiva que supervisa las operaciones de la compañía en nombre de ellos, e impulsa políticas y buenas prácticas de gobierno corporativo, para alcanzar los objetivos de la compañía.

El gobierno corporativo dicta las reglas, prácticas y procesos por los cuales una empresa es dirigida y controlada. Dado que el gobierno corporativo también proporciona el marco para alcanzar los objetivos de una empresa, abarca prácticamente todas las esferas de gestión, desde planes de acción y **controles internos** hasta medición del desempeño y revelación corporativa⁵⁶⁷.

El consejo de administración de una empresa es la principal fuerza que influye en el gobierno corporativo. El mal gobierno corporativo puede poner en duda las operaciones de una empresa y su rentabilidad final⁵⁶⁸.

⁵⁶⁶ El comité de auditoría de la junta directiva de una empresa puede desempeñar un papel importante en la prevención y detección de informes financieros fraudulentos. Página 39. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Octubre de 1987, recuperado de <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>

⁵⁶⁷ <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/issues/rules-practices>

⁵⁶⁸ <https://www.investopedia.com/terms/c/corporategovernance.asp#:~:text=Corporate%20governance%20is%20the%20structure,primary%20force%20influencing%20corporate%20governance.&text=The%20basic%20principles%20of%20corporate,transparency%2C%20fairness%2C%20and%20responsibility.>

En la definición de control interno del marco de referencia de control interno de COSO, se señala que “El control interno es un proceso, efectuado por el **consejo de administración**, la dirección y el resto del personal de una entidad, (...)”.

El segundo principio del componente “ambiente de control” del modelo COSO establece:

“El consejo de administración demuestra independencia de la gestión y ejerce la supervisión del desarrollo y el rendimiento del control interno⁵⁶⁹”.

El modelo COSO contempla respecto a la función que la junta Directiva debe cumplir en relación con el control interno de la entidad, lo siguiente:

Los miembros de la junta deben discutir con la alta dirección el estado del sistema de control interno de la entidad y efectuar su supervisión según sea necesario. La alta dirección rinde cuentas por el control interno a la junta directiva, y ésta debe establecer sus políticas y expectativas sobre cómo los miembros deben efectuar la supervisión del control interno de la entidad. La junta directiva debe mantenerse informada acerca de los riesgos para la consecución de los objetivos de la entidad, las evaluaciones de las deficiencias de control interno, las acciones desplegadas por la dirección para mitigar tales riesgos y deficiencias, y cómo la administración evalúa la eficacia del sistema de control interno de la entidad. La junta debe desafiar a la administración y hacer las preguntas difíciles, según sea necesario, y buscar aportes y

⁵⁶⁹ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 6, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

*apoyo de auditores internos, auditores externos y otros. Los subcomités de la junta a menudo pueden ayudarla abordando algunas de estas actividades de supervisión*⁵⁷⁰.

De acuerdo con lo anterior, la junta directiva tiene unas funciones muy importantes respecto al control interno de la entidad, tales como su supervisión, que incluye que la dirección debe rendirle cuentas por el control interno de la entidad. Para la labor de supervisión la junta directiva cuenta con el apoyo de los auditores internos y externos, y de sus comités como el de auditoría.

¿cuáles entidades son aptas para que diseñen e implementen el modelo coso?

Por la importancia que tienen las juntas directivas independientes en la estructura organizacional de la entidad para supervisar el diseño e implementación y efectividad del control interno en el modelo COSO, solo las entidades con juntas directivas independientes podrían tener un control interno como el que propone el modelo COSO, para que pudiera ser efectivo.

Las entidades cuya estructura corporativa no contempla la existencia de junta directiva y de comités de auditoría no reunirían las condiciones para diseñar e implementar y mantener un control interno basado en el modelo COSO, que fuera efectivo, pues como ya se dijo, el mencionado modelo de control interno establece entre los principios del componente ambiente de control que *“El consejo de administración demuestra independencia de la gestión y ejerce la supervisión del desarrollo y el rendimiento del control interno”*.

El sector público español está conformado por la Administración General del Estado, por los organismos autónomos, que pueden disponer de un órgano superior

⁵⁷⁰ Ibidem. Página 9.

colegiado de gobierno⁵⁷¹, por las entidades públicas empresariales y por las sociedades mercantiles estatales, estas entidades tienen sus propios órganos de gobierno, según sea su forma jurídica⁵⁷². El control interno de la actividad económico financiera de las entidades mencionadas es ejercido por la IGAE según lo contempla la Ley 40/2015, artículos 102, 108 y 117, respectivamente.

Las entidades públicas empresariales (EPE), reguladas por la Ley 40 de 2015, artículos 103 a 108, caso de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, contempla en sus estatutos⁵⁷³ la existencia del consejo de administración.

Las sociedades mercantiles estatales (SME), previstas en los Artículos 111 a 117 de la Ley 40 de 2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su estructura organizacional cuentan con órganos de gobierno, como es el consejo de administración, que cumplen funciones de implementar el gobierno corporativo.

Laura Matilla Mahiques, en su tesis doctoral sobre sociedades públicas y el gobierno corporativo señala:

“El art. 140 del RD 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, rotulado bajo el título de Administradores de sociedades mercantiles estatales, dispone en su apartado 1 que la Junta General de Accionistas- es decir, el Estado propietario en los términos del artículo 166, c) y d) de la Ley 33/2003- velara por el cumplimiento de los principios recogidos en este título, e

⁵⁷¹ Instituto de Auditores Internos de España. “aplicación del marco integrado de control interno (coso) en el sector público español” Pagina 8.

https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%C3%A1bricacososectorp%C3%BAblico.original.pdf

⁵⁷² Ibidem. Pagina 8-9

⁵⁷³ Artículo 7 de los estatutos adoptados por el Real Decreto 1114/1999, de 25 de junio

impulsara la implantación de buenas prácticas y normas de buen gobierno en las gestión de las sociedades mercantiles estatales”. El segundo párrafo del mencionado apartado 1 concreta esta declaración programática en estos términos: “A estos efectos la Junta procurara que el Consejo de administración de la sociedad este integrado por profesionales cualificados en las materias relacionadas con su objeto y con la gestión económico financiera y que se configure de forma eficiente, con la adecuada distribución de cometidos entre sus integrantes para el cumplimiento de sus funciones en atención a la estrategia prevista, garantizando el seguimiento y vigilancia de la gestión de la sociedad⁵⁷⁴”.

En el documento antes citado se hace referencia a que en Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Publicas, se establece para las sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoria el deber de constituir Comisiones de Auditoría y Control, dependientes del Consejo de administración.

En dicho documento se señala al respecto:

“Se encuentra una coincidencia entre la organización del Consejo de administración que se dispone en el apartado 3 del art. 180 de la LPAAP, que impone la creación, dentro del consejo y dependiente de este, con la composición y funciones que se determinen, de una Comisión de Auditoría y Control en aquellas sociedades que, de acuerdo con la normativa aplicable estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría, con lo exigido para las sociedades cotizadas por el art. 529 terdecies, cuya

⁵⁷⁴ Laura Matilla Mahiques La estructura organizativa y el régimen jurídico de las sociedades públicas. 2016. Pagina 242. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=63714>

composición y funciones se regula en el art. 529 quaterdecies, y que bien puede ser aprovechada para orientar a la que se cree en la sociedad pública⁵⁷⁵”.

Según el Artículo 117, numeral 3, de la Ley 40 de 2015, la gestión económico financiera de las sociedades mercantiles estatales estará sometida al control de la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas.

Las sociedades mercantiles estatales, de acuerdo con la legislación que regula su existencia y funcionamiento tiene en su estructura organizacional consejo de administración y comisión de auditoría, elementos importantes en el ambiente de control de la sociedad para supervisar que el diseño e implementación de los controles internos sean efectivos, los cuales son manifestación del buen gobierno corporativo⁵⁷⁶.

Existen determinados entes públicos que, con independencia de que su régimen de control básico se encuentre recogido en la respectiva norma presupuestaria están sujetos a determinados requerimientos exigibles a las denominadas “Entidades de Interés Público⁵⁷⁷”. De acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio, Disposición Adicional tercera⁵⁷⁸, se establece que las EIP cuya normativa no lo exija, deberán tener

⁵⁷⁵ Ibidem. Pagina 226.

⁵⁷⁶ El gobierno corporativo de una empresa es importante para los inversores, ya que muestra la dirección y la integridad empresarial de una empresa. Un buen gobierno corporativo ayuda a las empresas a generar confianza con los inversores y la comunidad. Como resultado, el gobierno corporativo ayuda a promover la viabilidad financiera mediante la creación de una oportunidad de inversión a largo plazo para los participantes en el mercado.
<https://www.investopedia.com/terms/c/corporategovernance.asp#:~:text=Corporate%20governance%20is%20the%20structure,primary%20force%20influencing%20corporate%20governance.&text=The%20basic%20principles%20of%20corporate,transparency%2C%20fairness%2C%20and%20responsibility>.

⁵⁷⁷ Manuel Fresno Castro. Aplicación del sistema de control interno de la información financiera en organismos públicos. Auditoría Pública nº 71 (2018), pp. 55 – 63.

⁵⁷⁸ Al Apartado tres de la Disposición Adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que contempla excepciones a la obligación de tener una Comisión de Auditoría, se le agrega la siguiente letra e) Las

una Comisión de Auditoría con la composición y funciones contempladas en el artículo 529 quaterdecies de la Ley de Sociedades de Capital⁵⁷⁹.

El entendimiento del sistema de control interno de la información financiera y la evaluación de su eficacia es uno de los cometidos más significativos de la Comisión de la Auditoría⁵⁸⁰.

Así las cosas, el modelo de control interno COSO se podría diseñar e implementar y mantener en las entidades públicas empresariales, si su estructura organizativa tuviera junta directiva y comisiones de auditoría, y en las sociedades mercantiles estatales, que se supone cuentan en su estructura con juntas directivas y comisiones de auditoría, pero para que sea efectivo ese control interno, las juntas directivas deben ser independientes.

Otro de los principios que forma parte del componente ambiente de control es el proceso de atraer, desarrollar y retener individuos competentes⁵⁸¹. En el sector público ese principio se puede dar a través de los concursos de méritos, pero el concurso de méritos no es la regla para nombrar a los directivos de las entidades, ellos son nombrados teniendo en cuenta otros criterios como, por ejemplo, recomendaciones políticas, amiguismo, etc.

entidades de interés público que sean entidades públicas empresariales, de las previstas en el artículo 103 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público, siempre que sus funciones sean asumidas por el órgano de administración. Ley 5/2021, de 12 de abril.

⁵⁷⁹ <https://centrodesarrollodirectivo.es/las-comisiones-de-auditoria-en-el-ambito-de-la-nueva-ley-de-auditoria-de-cuentas/>

⁵⁸⁰ Manuel Fresno Castro. Aplicación del sistema de control interno de la información financiera en organismos públicos. Auditoría Pública nº 71 (2018), pp. 55 – 63.

⁵⁸¹ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 4, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf el 14 de septiembre de 2018.

El tercer componente del modelo COSO son las actividades de control, que son las políticas y procedimientos que ayudan a garantizar que se lleven a cabo las directrices de la administración y así mitigar los riesgos que amenacen el logro de los objetivos empresariales. Una de las actividades de control más importantes es la segregación de funciones. Diferentes individuos deben ser responsables de autorizar transacciones, registrar transacciones, tener la custodia de activos y realizar comparaciones/reconciliaciones. Tener una segregación adecuada de las funciones a veces es difícil para las organizaciones pequeñas; sin embargo, las organizaciones deben tratar de segregar estas funciones lo mejor posible. En situaciones en las que no puede producirse la segregación, debe aplicarse una supervisión adecuada de la administración para que cualquier error o irregularidad pueda detectarse oportunamente⁵⁸². En cualquier caso, los directivos de la entidad deben estar comprometidos con la implementación de los controles internos y diseñarlos de manera que sean eficaces, fomentando el ambiente de control.

9.10. (coso) en el sector público español

La Fábrica de Pensamiento del Instituto de Auditores Internos de España publicó el documento *“aplicación del marco integrado de control interno (coso) en el sector público español”*, en el cual se hace un exhaustivo análisis del Marco en referencia al sector público español, incidiendo en todas las cuestiones relevantes a considerar para que cada organización visualice el **grado de madurez** de su modelo de control interno

⁵⁸² *Key Components of Internal Controls* Feb 29, 2016. <https://ceriniandassociates.com/news-feed/2016/02/29/key-components-of-internal-controls/#:~:text=The%20five%20components%20of%20the,information%20and%20communication%2C%20and%20monitoring.&text=Management%20and%20employees%20must%20show%20integrity>

y acometa las buenas prácticas que le permitan adquirir los adecuados niveles de excelencia en el ámbito del Gobierno Corporativo, Auditoría Interna y Gestión de Riesgos⁵⁸³.

El documento establece 5 niveles de madurez del modelo de control interno en una organización.

Uno, Entorno Legal: Aspectos externos que potencian el principio de seguridad desde fuera de la organización. Básicamente, esto se refiere al papel que juegan las leyes, reglamentos y estatutos a la hora de estimular, u obligar, al diseño e implantación de los principios individuales en cada organización del sector público. Queda, por tanto, fuera de la capacidad de actuación de la unidad;

Dos, Actividades Silos: Es un nivel mínimo de definición del principio dentro de la organización, que abarca las normas, estatutos, procedimientos, creación de comisiones o unidades internas; y reflejan la inquietud de la organización por asimilar y poner en marcha internamente el principio de control interno;

Tres, Actividades Integradas en un Proceso. En este nivel, el desarrollo del principio de control interno queda definido como un proceso. Dejan de ser acciones o declaraciones de intención aisladas;

Cuatro, Proceso Gestionado: El proceso de control ya es, a su vez, objeto de revisiones internas. De esta forma, la organización identifica cambios internos o externos, o el mal funcionamiento del proceso y lo adapta, e incluso sanciona irregularidades, y

⁵⁸³ Instituto de Auditores Internos de España. *“aplicación del marco integrado de control interno (coso) en el sector público español”* Página 3.
https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%C3%A1bricacososectorp%C3%BAblico.original.pdf.

Cinco, “Análisis de Mejora Continua”: El propio proceso de control interno es objeto de un análisis permanente, que permite incorporar las mejores prácticas y su optimización.

El nivel de madurez de la organización se establece en relación con cada uno de los principios de cada componente del COSO. Se toma cada principio y se establece en qué nivel de los cinco (5) se encuentra la organización. Cada nivel tiene varios atributos que la organización debe reunir para alcanzar determinado nivel.

El mencionado documento señala que el modelo COSO III respeta el ámbito de responsabilidad que desempeñan ya órganos prestigiosos de supervisión interna y externa como el Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado, las Intervenciones Generales (órganos autonómicos de control interno), y las Inspecciones de los servicios, con su correspondiente función fiscalizadora o jurisdiccional⁵⁸⁴.

El mencionado documento no pretende o no entiende que el marco de referencia de control interno excluya o reemplace el control interno de la gestión económico-financiera ejercida por la IGAE, sino antes bien, considera que en el sector público español esos dos modelos se complementan o actúan conjuntamente. Sin embargo, pasa por alto que la legislación española no contempla el control interno del modelo COSO como el que debe ser diseñado, implementado y desarrollado en el sector público español. Este tiene su propio control interno, el ejercido por la IGAE, y el establecido en las NASP.

⁵⁸⁴ Ibidem. Página 6.

En otra parte de este documento se dijo respecto al modelo COSO que en el trabajo de Gupta Parveen P. se evidencia las fallas de ese modelo para evaluar la efectividad del control interno sobre estados financieros de las compañías públicas de cualquier tamaño, a la luz de las secciones 302 y 404 de la Ley Sarbanes – Oxley de 2002, pero igualmente señala que ese marco de referencia del control interno es poco conocido por los administradores de las compañías públicas y los que lo conocen no confían mucho en ese modelo⁵⁸⁵.

Así que no hay que dar por sentado que el modelo COSO por sí solo es capaz de proporcionar un control interno eficaz para proteger los recursos públicos y lograr los resultados de la organización. Además, teniendo en cuenta que ese tipo de control se ejerce por la misma administración de la entidad, se estaría desconociendo lo dicho por José Pascual García, citado por Velarde Fuertes en el documento tantas veces aludido, de que el control de la gestión económica financiera se basa en la desconfianza hacia el gestor.

⁵⁸⁵ Gupta, Parveen P., COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices (June 10, 2009). Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A. page 59 y ss. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1417604>

Capítulo 10.

Denunciante de irregularidades al interior de las entidades- Wistleblower – España.

En Estados Unidos, desde hace más de cuatro décadas, con *The Inspector General Act* de 1978, Sección 7⁵⁸⁶, y con el *Civil Service Reform Act* de 1978, Sección 2301⁵⁸⁷, se legisló sobre la protección de los empleados del gobierno federal contra medidas de represalia de los directores de la entidad por revelar voluntariamente información sobre las actividades deshonestas o ilegales que ocurren en una organización gubernamental⁵⁸⁸.

⁵⁸⁶ *The Inspector General Act* de 1978, Sección 7. a) El Inspector General puede recibir e investigar quejas o información de un empleado del establecimiento con respecto a la posible existencia de una actividad que constituye una violación de la ley, reglamento o la mala gestión, enorme despilfarro de fondos, abuso de autoridad o de un peligro sustancial y específico para la salud pública y la seguridad. b) El Inspector General, tras la recepción de una queja o información de un empleado, no revelará la identidad del mismo sin su consentimiento, a menos que el Inspector General determine que tal revelación es inevitable en el curso de la investigación. c) Cualquier empleado que tenga autoridad para tomar, ordenar a otros tomar, recomendar o aprobar cualquier acción de personal, no podrá, con respecto a tal autoridad, tomar ni amenazar con tomar medidas contra cualquier empleado como represalia por una denuncia o revelar información a un Inspector General, a menos que la denuncia o la información divulgada haya sido hecha con el conocimiento de que era falsa o con deliberado desconocimiento de su verdad o falsedad.

⁵⁸⁷ *Civil Service Reform Act* de 1978 Sección 101. USC Título 5. Sección 2301. Subsección b) "(9) Los empleados deben estar protegidos contra represalias por revelación legal de información que los empleados razonablemente creen que evidencian: "(A) una violación de cualquier ley, norma o reglamento, o "(B) mala gestión, una gran pérdida de fondos, un abuso de autoridad, o un peligro sustancial y específico para la salud pública o la seguridad.

⁵⁸⁸ *Civil Service Reform Act* de 1978, Section 2302"(8) tomar o no tomar una acción de personal con respecto a cualquier empleado o solicitante de empleo como represalia por--," (A) una divulgación de información por un empleado o solicitante que el empleado o solicitante razonablemente cree que es evidencia de --, "(i) una violación de cualquier ley, regla o reglamento, o "(ii), mala gestión, un grave despilfarro de fondos, abuso de autoridad, o un peligro sustancial y específico a la salud pública o seguridad, si tal divulgación no está específicamente prohibida por ley y si dicha información no es específicamente requerida por orden ejecutiva para ser mantenida en secreto en interés de la defensa nacional o la conducción de Asuntos Exteriores; o "(B) una revelación al Asesor Especial de la Junta de protección de sistemas de mérito, o el Inspector General de un organismo u otro empleado designado por el jefe de la Agencia para recibir tales revelaciones de información que el empleado o solicitante razonablemente cree que es evidencia de--," "(i) una violación de cualquier ley, regla o reglamento, o"

En 1989 se expide la *Whistleblower Protección Act*⁵⁸⁹. Una legislación exclusiva para efectos de proteger al denunciante de irregularidades en las agencias federales. Esta Ley ha sido objeto de varias modificaciones. En 2012 se expide la *Whistleblower Protection Enhancement Act* (WPEA, por sus siglas en inglés), la cual pretendió hacer más efectiva la protección de los denunciantes de irregularidades, víctimas de represalias, con, entre otras medidas, y de forma transitoria, dos años, permitirles apelar los fallos en su contra ante los tribunales de apelaciones federales de Estados Unidos y no solo ante la Corte Federal de Apelaciones del Circuito, como se establecía antes.

La WPEA ha sido ajustada por leyes de 2014 y 2018, para extender y hacer permanente, respectivamente, la competencia de los tribunales de apelaciones federales para conocer las apelaciones de los denunciantes, víctimas de represalias, contra los fallos adversos. Este tema se expone de manera más amplia y detallada en el capítulo 6° de este documento.

El denunciante (*whistleblower*) al que se refiere la legislación mencionada, es cualquier funcionario de las agencias federales que descubre actividades que podrían ser ilegales, poco éticas o inapropiadas y luego las informa o revela a las autoridades, o hace que de otro modo se conozcan las actividades, por ejemplo, las denuncia a través de un medio de noticias⁵⁹⁰.

“(ii), mala gestión, un grave despilfarro de fondos, abuso de autoridad, o un peligro sustancial y específico a la salud pública o seguridad.

⁵⁸⁹ <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-103/pdf/STATUTE-103-Pg16.pdf>

⁵⁹⁰ *Whistleblower Protection Act* Recuperado de <https://searchcompliance.techtarget.com/definition/Whistleblower-Protection-Act>, el 08 de julio de 2019.

La figura del funcionario-denunciante de conductas irregulares relacionadas con fraude, despilfarro y el abuso al interior de las entidades públicas es una herramienta muy efectiva para prevenir esas irregularidades, pues nadie mejor que los propios funcionarios de la entidad para tener conocimiento de ellas cuando se presentan, ya que están cerca para presenciarlas, sin embargo, la cultura de la denuncia de irregularidades tiene mucha resistencia al interior de las entidades.

Por el temor a las represalias de las que pueden ser víctimas, los potenciales denunciantes no revelan las irregularidades que conocen de primera mano, por ello debe haber una legislación que proteja a los denunciantes contra las represalias de los perpetradores de las irregularidades, que generalmente son los administradores de la entidad, aunque a veces también son funcionarios diferentes a estos.

En el caso de España, como se describe más adelante, se intentó legislar varias veces sobre el tema de la protección al denunciante de irregularidades relacionadas con fraude, despilfarro y el abuso de recursos públicos al interior de las entidades públicas, pero esos intentos no prosperaron sino hasta que expidió la Directiva 1937 de 2019 del Parlamento Europeo y el Consejo, que obliga a los estados miembros a transponer ese Acto Legislativo de la Unión al ordenamiento jurídico interno, lo que se realizó con la Ley 2 de 2023.

10.1. Antecedentes de legislación sobre whistleblowing en España:

En 2016, el grupo parlamentario ciudadanos presentó ante el Congreso de los Diputados un texto legislativo con el objetivo de desarrollar un plan integral de lucha contra la corrupción. Se trató de la Proposición de la ley integral de lucha contra la

corrupción y protección de los denunciantes, la cual aparte de la protección a los denunciantes, también se refería a transparencia y a regulación del lobby.

Señalaba el Observatorio Ciudadano contra la corrupción que este proyecto podía constituir un texto normativo sin precedentes en la historia legislativa de España, con importantes avances en materia de transparencia y lucha contra la corrupción⁵⁹¹. Sin embargo, el proyecto contenía muchas lagunas y deficiencias por lo que sufrió en su trámite numerosísimas enmiendas que modificaban o completaban el texto original⁵⁹².

El Observatorio Ciudadano contra la corrupción en el documento citado, señala como fallas del proyecto, las siguientes:

El proyecto únicamente considera como denunciante, y, por tanto, digno de protección, “a los altos cargos, los funcionarios y el resto del personal al servicio del sector público”; es decir, se está incomprensiblemente dejando de lado, y por tanto desprotegiendo, a cualquier persona que haya tenido conocimiento de prácticas corruptas y desee denunciarlas.

El texto del proyecto prohíbe las denuncias anónimas; la propia ONU ha llegado a afirmar que “la única protección real para un denunciante es el anonimato”, por lo que mantener este veto a las denuncias anónimas resultaría claramente contraproducente respecto del objetivo de fomentar la denuncia de prácticas contrarias a la legalidad⁵⁹³.

⁵⁹¹ <https://observatoricorruptio.org/wp-content/uploads/2018/12/Nota-5.1-Proyectos-de-Ley.pdf>.

⁵⁹² Ibidem.

⁵⁹³ Ibidem.

El “proyecto de Ley resulta un tanto escueto a la hora de proteger a los familiares del denunciante”.

En el “Análisis y comentarios a la proposición de Ley Integral de Lucha contra la Corrupción y Protección de los Denunciantes”, realizado por *Blueprint for Free Speech*, *Corruptil* y FIBGAR, sobre el tema de protección a los denunciantes, se señala que la propuesta española incluye una serie de medidas para la protección de los alertadores, pero no puede ser considerada en ningún caso integral, y para completarla hace las siguientes recomendaciones⁵⁹⁴:

- Se facilite y se permita la denuncia de toda falta de conducta que se considere un incumplimiento de la integridad en aras del interés público, y no solamente hechos de corrupción.

- Se debe proteger a los alertadores del sector privado, y no solo a los del sector público.

- Debe garantizarse protección a cualquiera que atestigüe una mala práctica contra el interés público, así como a quienes apoyan a los alertadores en sus actos. La definición que trae la propuesta es limitada.

- Sobre los canales de denuncia, un canal interno de denuncia que sea obligatorio, un receptor oficial externo de denuncias y la posibilidad de denunciar a organizaciones externas.

- Se debe garantizar la confidencialidad de la denuncia.

⁵⁹⁴ <https://fibgar.es/wp-content/uploads/2020/07/analisis-y-comentarios-a-la-proposicion-de-ley-integral-de-lucha-contra-la-corrupcion-y-proteccion-de-los-denunciantes.pdf>

-Se deben establecer canales que permitan las denuncias anónimas en los supuestos en los que el alertador lo considere necesario, y se ofrezca protección a los alertadores que sean identificados más tarde.

-En ninguna circunstancia se debe revelar la identidad del alertador a menos que se haya obtenido su consentimiento expreso previo.

-Las posibles represalias contra los alertadores deben estar sujetas a castigo, ya sea de tipo económico, o de otro tipo.

En relación con el cómo se debe proteger a los alertadores, el análisis de la propuesta recomienda el establecimiento de una institución independiente de supervisión, la cual debe ser independiente del control político, de lo contrario sería ineficaz en su misión.

Señala el análisis mencionado, que el director de la Institución deberá contar con independencia total y absoluta de todos los partidos políticos. Recomiendan para esto que se establezca un mecanismo que garantice esa independencia. Para ello, sugieren crear un comité de supervisión con la participación de los representantes de la sociedad civil. Igualmente, recomiendan que el director que sea nombrado debe tener total independencia para nombrar a sus empleados.

En cuanto a las funciones de la institución independiente de supervisión, el análisis mencionado, recomienda las siguientes:

- Acceso al público en el examen de sus Cuentas,
- Recibir denuncias a los alertadores cuando los canales internos no den resultado.

- Tener facultades para empezar la investigación inicial sobre las denuncias presentadas por los alertadores, coordinar esfuerzos cuando así se requiera con otras autoridades y si fuera necesario, solicitar a los fiscales que procedan con las demandas fundadas.

- Retener el estatus de entidad de supervisión de los pasos que se vayan a dar en el proceso de investigación para garantizar que las investigaciones sean completas y transparentes.

- Tener derecho a vetar procedimientos y a presentar apelaciones en interés de la integridad pública si este principio fuera violado.

- Ofrecer apoyo económico o psicológico a los alertadores cuando presentan su denuncia.

Este proyecto, después de sufrir múltiples enmiendas, finalmente pasó dos años metido en un cajón y terminó decayendo con la convocatoria de elecciones del 28A de 2019⁵⁹⁵.

Se podría pensar que aparte de los intereses partidistas por imponer cada uno su punto de vista sobre lo que debía contener o no la ley, lo que causó el fracaso de la propuesta de Ciudadanos fue que se quiso legislar sobre muchos temas, pues además de la protección al alertador, como vimos, se abarcaron temas sobre transparencia y regulación del lobby. Mediante las enmiendas al proyecto, además de la protección del alertador en el sector público, se incluyó la protección del alertador en el sector

⁵⁹⁵https://www.eldiario.es/tecnologia/presentada-legislatura-proteger-alertadores-corrupcion_1_1509585.html Recuperado Enero de 2021.

privado⁵⁹⁶. Además, hubo falta de voluntad pues finalmente, como se dijo, el proyecto terminó en un cajón⁵⁹⁷.

La resistencia en España a legislaciones que protejan el whistleblowing, también es un factor importante para que haya fracasado el proyecto de ciudadanos. Algunos autores señalan que en España la cultura del whistleblowing no es aceptada.

Al respecto son muy dicientes los comentarios realizados por Ortiz Pradillo en su Artículo “La Recepción de la Cultura del “Compliance” y del “Whistleblowing” en España”, en los cuales expone la resistencia de la sociedad española a la cultura de la denuncia de irregularidades, por lo que los intentos de legislar sobre protección a los denunciantes no han tenido éxito. Dice Ortiz Pradillo al respecto:

“Sucedee, no obstante, que el principal hándicap para la promoción del whistleblowing en España no obedece a ninguna particularidad de nuestro sistema jurídico, claramente alineado con las orientaciones y tendencias del Derecho Europeo y en línea con los ordenamientos de nuestro entorno, sino que posee un marcado carácter social. Como ya se ha advertido en otras ocasiones, en nuestra Sociedad pervive esa asociación mental de la delación con el pecado original y con la traición a Jesucristo, de modo que el ciudadano que informa a las autoridades de lo que acontece en su ciudad, barrio o puesto de trabajo es calificado como “delator”, y el delator ha sido y es considerado un sinónimo de traidor o chivato, de modo que la

⁵⁹⁶ En Estados Unidos la protección al whistleblower se lleva a cabo por medio de una legislación exclusiva para ese tema, The Whistleblower Protección Act de 1989, y sus enmiendas, que se ocupa de la protección del whistleblower solo en las agencias federales. Aunque desde 1978, con el OIGA y el CSRA ya se había legislado al respecto. La protección de whistleblower en el sector privado se regula en una legislación aparte, el Sarbanes-Oxley Act de 2002.

⁵⁹⁷ Defendiendo el Whistleblowing en España. <https://filtrala.org/redaccion/whistleblowing-espana/> recuperado junio de 2017.

*delación nunca ha sido bien recibida, no solamente por la Sociedad, sino por los propios poderes públicos, y más en concreto por la Justicia, que siempre han considerado la delación como una característica más propia de los sistemas totalitarios para crear un sistema de vigilancia universal e intimidatoria*⁵⁹⁸.

Andrea Garrido Juncal, en su documento “La protección del denunciante: regulación autonómica actual y propuestas de futuro” de 2019, señala la poca aceptación en España de la figura del denunciante.

*“Las investigaciones se han aproximado tradicionalmente al ciudadano como posible infractor, pero en pocas ocasiones como denunciante, quizá porque siempre ha prevalecido una evaluación negativa de esta figura, percibida como el «traidor», «soplón» o «chivato», más que como el «guardián de la legalidad» o el «ciudadano cumplidor de sus deberes éticos y sociales»*⁵⁹⁹”.

Mientras a nivel estatal los intentos para expedir normas para proteger a los denunciantes o alertadores de irregularidades que atentan contra el interés público no tuvieron éxito, a nivel autonómico, en los últimos años, se expidieron normas orientadas a ese propósito.

Así lo sostiene Ortiz Pradillo en el siguiente texto del Artículo citado: “...fueron las Comunidades Autónomas y algunos Entes Locales quienes decidieron impulsar dicha cultura a través de la creación de organismos específicos en materia de investigación del fraude y la corrupción en el sector público (las denominadas “Oficinas

⁵⁹⁸ <https://revistaconsinter.com/en/revistas/ano-vi-numero-xi/capitulo-02-direito-publico/la-recepcion-de-la-cultura-del-compliance-y-del-whistleblowing-en-espana/>

⁵⁹⁹ Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núm. 12, pp. 126-151, 2019
Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)
<https://www.redalyc.org/jatsRepo/5764/576462285007/html/index.html>

Antifraude”) que incluían disposiciones para la creación de canales de recepción de denuncias que aseguraran la confidencialidad o anonimato del sujeto denunciante, así como específicas medidas de protección al mismo para evitar que sufriera represalias en su entorno laboral. Avanzado ya el año 2020, el legislador estatal sigue estancado en la discusión y aprobación de una futura ley nacional de lucha contra la corrupción y protección de los denunciantes⁶⁰⁰ ...”

Por su lado, Alguacil, Jimena y Julià Schoenenberger, Alex, señalan al respecto, en el artículo “La protección de los *whistleblowers* en España. Estudio comparado con otras legislaciones”, lo siguiente:

*“...es importante destacar que **algunas Comunidades Autónomas han tomado las riendas legislando en relación a esta materia**. Podemos citar el caso de **Castilla y León** que aprobó la Ley 2/2016, de 11 de noviembre, por la que se regulan las actuaciones en relación a las informaciones que reciba la Administración Autonómica sobre hechos relacionados con delitos contra la Administración Pública, estableciendo asimismo garantías para los informantes. Otra norma autonómica que contempla la protección del denunciante, otorgándole un estatuto particular, es la Ley 11/2016, de 28 de noviembre, de la Agencia de Prevención y Lucha contra el Fraude y la Corrupción de la **Comunidad Valenciana**. Por último, las Normas de Actuación de la Oficina Antifrau de **Cataluña** (DOGC núm. 5522 de 09 de diciembre de 2009),*

⁶⁰⁰ <https://revistaconsinter.com/en/revistas/ano-vi-numero-xi/capitulo-02-direito-publico/la-recepcion-de-la-cultura-del-compliance-y-del-whistleblowing-en-espana/>

*contemplan disposiciones relativas a la protección del denunciante*⁶⁰¹". Negrillas originales.

Tras el 28A, a mediados de 2019, Xnet⁶⁰² presentó a través de un mecanismo parlamentario que requiere el apoyo de 15 diputados, una nueva Proposición de Ley de Protección Integral de los Alertadores, la cual fue elaborada a partir de la Directiva Europea 1937 de 2019, sobre protección a los whistleblowers, pero que la mejoraba en algunos aspectos como la ampliación de la protección a los colaboradores de los "alertadores" y a los facilitadores de las alertas. La mencionada Directiva todavía se encontraba en trámite en el Parlamento Europeo y en el Consejo. Con el fracaso de las negociaciones para formar Gobierno y la convocatoria de elecciones la iniciativa decayó⁶⁰³.

A finales de 2019, la misma plataforma Xnet, utilizando nuevamente el apoyo de 15 parlamentarios, volvió a presentar la Proposición de Ley de Protección Integral de los Alertadores, la cual tomó como base la Directiva Europea 1937 de 2019⁶⁰⁴, sobre

⁶⁰¹ Alguacil y Julià. 2018. La protección de los whistleblowers en España. Estudio comparado con otras legislaciones. Recuperado de <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/la-proteccion-de-los-whistleblowers-en-espana-estudio-comparado-con-otras-legislaciones-2018-11-02/> el 28 de agosto 2021.

⁶⁰² "**Xnet** (anteriormente **eXgae**) es una plataforma formada por activistas que trabajan en diferentes campos relacionados con los derechos digitales, la democracia en red y la libertad de expresión. Sus líneas de acción giran en torno a cinco ejes: la [libre circulación de la cultura](#), la [neutralidad de la Red](#), la tecnopolítica, la defensa del [periodismo ciudadano](#) y la lucha legal contra la corrupción. También realizan un trabajo de presión política, a nivel estatal e internacional, a través de propuestas legislativas y campañas virales". <https://es.wikipedia.org/wiki/Xnet> Recuperado el 18 de julio de 2021.

⁶⁰³ https://www.eldiario.es/tecnologia/tercer-espana-alertadores-corrupcion-imposible_1_1193663.html Recuperado Julio 2021.

⁶⁰⁴ <https://www.boe.es › doue › 2019>

protección a los whistleblowers, aprobada el 23 de octubre de 2019⁶⁰⁵, y vigente desde el 16 de diciembre de 2019.

10.2. La Directiva Europea 137 de 2019⁶⁰⁶, aprobada por el Parlamento Europeo y el Consejo, sobre protección a los *whistleblowers*.

La importancia de la Directiva 137 de 2019, para la protección de los denunciantes de irregularidades contra el interés público en España es que la misma establece, Artículo 26, que *“Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 17 de diciembre de 2021”*. Es decir, que, en teoría, España, a nivel estatal, debió adoptar las medidas consagradas en la Norma Europea de protección de los denunciantes a más tardar el 17 de diciembre de 2021.

Como se señaló arriba, con base en la Acto Legislativo de la Unión mencionado, se han presentado al congreso dos Propositiones de Ley de Protección Integral de los Alertadores, una antes de ser aprobada y otra después de ser aprobada.

En España, el anglicismo *whistleblower* generó problemas para la transposición de la Norma Europea 137 de 2019, ya que, en estricto sentido, *whistleblower* en español significa denunciante y en el derecho español el denunciante no puede ser

⁶⁰⁵ https://www.eldiario.es/tecnologia/tercer-espana-alertadores-corrupcion-imposible_1_1193663.html consultado el 18 de julio de 2021.

⁶⁰⁶ Las directivas son actos legislativos en los cuales se establecen objetivos que todos los países de la UE deben cumplir. Sin embargo, corresponde a cada país elaborar sus propias leyes sobre cómo alcanzar esos objetivos. Recuperado de <https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation> es el 12 de febrero de 2024.

anónimo⁶⁰⁷, por lo que se ha optado por utilizar el término alertador⁶⁰⁸, que supuestamente al no ser denunciante, si puede ser anónimo, característica que supuestamente es importante para la protección contra las represalias del que alerta sobre irregularidades.

Sin embargo, el reporte anónimo de irregularidades contra el interés público no es muy útil, pues esos reportes o denuncias generalmente no se les da trámite y son archivadas al no tener doliente identificado. En la legislación norteamericana sobre

⁶⁰⁷ “En España, si bien la LPACAP rechaza de plano la posibilidad de las denuncias anónimas, al señalar en su art. 62.2 que «deberán expresar la identidad de la persona o personas que las presentan», sobre este punto no se ha logrado alcanzar un razonable grado de consenso. En línea con lo dispuesto en la LPACAP, otros textos legales del ordenamiento jurídico español interceden a favor de la identificación del denunciante. Nos referimos, entre otros, al art. 46 de la Ley 5/2017, de 1 de junio, de Integridad y Ética Públicas de Aragón”. Andrea Garrido Juncal. “La protección del denunciante: regulación autonómica actual y propuestas de futuro”. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núm. 12, pp. 126-151, 2019. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5764/576462285007/html/index.html>

⁶⁰⁸ La doctrina ha discutido sobre qué término utilizar para denominar a la persona que informa de esas irregularidades teniendo en cuenta que en las proposiciones de leyes que protejan al que informa de irregularidades contra el interés público en España, se usa tanto el término denunciante como alertador. Ortiz Pradillo defiende el término alertador señalando que: *“Cuando la persona que decide comunicar las irregularidades, corruptelas, malas prácticas, el incumplimiento de normas jurídicas y hasta la comisión de actos delictivos, es uno de los propios empleados de la entidad privada o un funcionario público de la Administración, la denominación que mejor se acomoda a dicha actuación es la de “alertador”, y agrega: “entendemos que la mejor palabra que define a quien colabora con las instituciones en defensa del interés público es un alertador y merece, al igual que sucede en la cultura norteamericana, todo el apoyo y reconocimiento social por su valor y compromiso con lo público”*. “La Recepción de la Cultura del “Compliance” y del “Whistleblowing” en España”. 2020. <https://revistaconsinter.com/en/revistas/ano-vi-numero-xi/capitulo-02-direito-publico/la-recepcion-de-la-cultura-del-compliance-y-del-whistleblowing-en-espana/> Recuperado julio 30 de 2021. Mientras que Andrea Garrido Juncal señala al respecto: Al hilo del tema de las discusiones lingüísticas, convendría debatir si «informante», «alertador» o «comunicante» no debería ser la terminología reservada para los casos en que se traslada una información de forma anónima; mientras que la palabra «denunciante» quedaría relegada a aquella persona que traslada información sobre una infracción o un delito revelando su nombre y apellidos. “La protección del denunciante: regulación autonómica actual y propuestas de futuro”. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núm. 12, pp. 126-151, 2019. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5764/576462285007/html/index.html> ; En el documento “La protección del whistleblower tras la Directiva (UE) 2019/1937. Análisis del nuevo marco jurídico desde la perspectiva del Derecho laboral, público, penal y de protección de datos”. De Martínez Saldaña, Et al. 2019. Expresamente se refieren como alertador al que recibe protección contra las represalias por informar sobre irregularidades que afectan el derecho de la Unión. Actualidad Jurídica Uría Menéndez / ISSN: 1578-956X / 53-2019 / 24-68 recuperado de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6845/documento/art02.pdf?id=9331> el 30 de julio de 2021.

protección al whistleblower, como se señala en otro capítulo de este escrito, las denuncias anónimas no se contemplan, aunque alguna corriente de pensamiento las ha propuesto, sin que se haya legislado en ese sentido hasta ahora, por lo que, la confidencialidad de la identidad del denunciante es la garantía que se les da a los denunciantes en Norteamérica para protegerlos de represalias por las revelaciones de irregularidades.

10.2.1. Denunciante o alertador, discusión semántica o cuestión de fondo.

De acuerdo con la legislación penal española, la denuncia tiene carácter obligatorio, salvo las excepciones legales: En España, el art. 259 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal LECrim, establece que tendrá la obligación de denunciar el que presencie la perpetración de cualquier delito público pudiendo ser sancionado con multa por falta de colaboración con la Administración de Justicia.

El Tribunal Supremo, en sentencia núm.1016/2012, de 20 de diciembre, señala el carácter obligatorio de la denuncia de delitos, salvo para quienes están eximidos de denunciar, el Artículo 261 del LECrim así lo contempla: *“A diferencia del resto de ciudadanos que están obligados siempre a hacerlo como un deber inexcusable de colaboración con la Administración de Justicia pudiendo ser sancionados con una multa (art. 259 LECrim .) a los parientes no se les puede exigir dicha responsabilidad si deciden no denunciar cuando son conocedores de una infracción penal cometida por una persona vinculada con ellos por determinados lazos familiares”*.

El denunciante debe ser identificado. Así lo contempla el Artículo 268 del LECrim.

Las denuncias no pueden ser anónimas.

Sobre las denuncias “anónimas”, el Tribunal Supremo en, entre otras, la sentencia núm. 318/2013, de 11 de abril, sostuvo: *“es permisible que las denuncias anónimas sirvan de base a las investigaciones policiales pero no lo es que puedan ser utilizadas ni como prueba de cargo, ni como base para la adopción de medidas cautelares limitativas de los derechos fundamentales”*. En el mismo sentido se pronuncian más recientemente las SSTS 373/2017, de 24 de mayo y 583/2017, de 19 de julio⁶⁰⁹.

Respecto al valor que le puede dar el que recibe la denuncia “anónima”, en la misma Sentencia núm. 318/2013, el Tribunal Supremo expresó: *“Es indudable que ese conocimiento puede serle proporcionado por una denuncia en la que no consta la identidad del denunciante. Cuestión distinta es que ese carácter anónimo de la denuncia refuerce el deber del Juez instructor de realizar un examen anticipado, provisional y, por tanto, en el plano puramente indiciario, de la verosimilitud de los hechos delictivos puestos en su conocimiento”*.

En la citada Sentencia, El Tribunal Supremo señala que la denuncia anónima, no es suficiente para abrir un proceso contra el denunciado, pero que es una fuente de conocimiento que hace posible el inicio de la fase de investigación.

“Nuestro sistema no conoce, por tanto, un mecanismo jurídico que habilite formalmente la denuncia anónima como vehículo de incoación del proceso penal, pero sí permite, reforzadas todas las cautelas jurisdiccionales, convertir ese documento en la

⁶⁰⁹ Cerezo Cano, Sebastián. 2020. Sobre la validez de la denuncia anónima para descubrir fraudes en las empresas <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/sobre-la-validez-de-la-denuncia-anonima-para-descubrir-fraudes-en-las-empresas-2020-08-31/>

fuentes de conocimiento que, conforme al art. 308 de la LECrim, hace posible el inicio de la fase de investigación”.

Así las cosas, en materia penal, la denuncia anónima puede ser la base para iniciar la investigación y establecer si los hechos denunciados ocurrieron o no, pero no tiene la entidad suficiente para incoar un proceso contra el denunciado. El art. 308 de la LECrim impone la obligación al juez o funcionario que conoce la denuncia anónima a poner en funcionamiento los mecanismos para investigar la existencia de los hechos denunciados.

En los casos de revelación de información, en forma anónima, de irregularidades que afecten el interés público, como se ha señalado, mi percepción es que no se les da tratamiento efectivo, a menos que las conozca un funcionario – directivo comprometido en combatir las prácticas irregulares al interior de la empresa o entidad.

Sin embargo, un mecanismo que funciona bien, por lo menos genera reproche social contra los autores de las prácticas irregulares, pues mucha gente se entera de los hechos denunciados y de los autores de esos hechos, es denunciar anónimamente esas prácticas ocurridas en las entidades públicas, a través de medios de comunicación independientes del gobierno de turno, y comprometidos en combatir dichas prácticas. Esta modalidad se denomina revelación pública, y está prevista en la Norma Europea de protección a los denunciantes 1937 de 2019, Artículo 15.

Otra vía para las denuncias anónimas son los Buzones de denuncia a través de los cuales se informa de hechos irregulares sin necesidad de identificación del denunciante. Ejemplo de estos en España, era, hasta hace poco tiempo, Filtrala⁶¹⁰,

⁶¹⁰ <https://twitter.com/Filtrala>

Plataforma independiente de denuncia ciudadana y transparencia a través de la cual cualquier persona podía enviar información de manera segura y anónima. Filtrala ha dejado de operar a principios de 2021.

Entonces, la denuncia en materia penal y la revelación de información (*wistleblowing*) regulada en las normas de protección de *whistleblowers* son de naturaleza diferente. La primera se formula ante las autoridades judiciales o de policía, la segunda ante los directivos de las empresas privadas o las entidades públicas, a través de los canales internos; o ante autoridades competentes, a través de los canales externos, o ante medios de comunicación en la modalidad de revelación pública. La denuncia penal, como se señaló, no puede ser anónima; la revelación de información realizada por el empleado o trabajador o personal que presencie o haya presenciado irregularidades al interior de la entidad en la que trabaja o presta servicios, puede ser anónima, si los estados miembros lo disponen así, dice la Directiva 1937 de 2019.

La denuncia penal opera en un plano distinto al que opera la denuncia realizada por los empleados de la empresa o entidad donde se presenta la irregularidad o infracción del Derecho de la Unión.

En el fondo la denuncia penal y la protegida por las normas sobre *whistleblower* son revelación de información, a las que se les da un tratamiento distinto en cuanto a la obligatoriedad de revelar esa información, en la penal es de carácter obligatorio con las excepciones legales, en la de irregularidades al interior de la entidad es voluntaria; en cuanto a las instancias ante las que se revela esa información, y en cuanto a la obligación de revelar la identidad del que, valga la redundancia, revela esa información, pues en la penal se tiene que revelar la identidad del denunciante; la relacionada con

infracciones al Derecho de la Unión, excepcionalmente, podría ser anónima, si los estados miembros lo disponen así, pero la regla es que esas revelaciones no sean anónimas.

Por lo anterior, el tratamiento de la revelación de información de carácter penal es distinto al de la revelación de información sobre infracciones del Derecho de la Unión, pero ambas son denuncias por lo que el debate sobre si llamar al *whistleblower* denunciante o alertador no es relevante, pues este también denuncia, pero el tratamiento que se le da es distinto del que se le da al denunciante en materia penal.

10.2.2. Anonimato o confidencialidad.

El tema del anonimato del alertador, aparte de que no es muy útil para los propósitos de revelar irregularidades contra el interés público o infracciones contra el derecho de la Unión, no es relevante para la transposición de la Norma 1937 de 2019, pues esta, en múltiples considerandos y disposiciones establece que es el derecho a la confidencialidad lo que se le debe garantizar al denunciante, y solo excepcionalmente se refiere al anonimato, estableciendo la posibilidad para los estados miembros de requerir las denuncias anónimas. Así mismo, a lo largo de la Directiva se utilizan los términos denunciante y denuncia, y no alertador.

Lo dicho anteriormente, en relación con la confidencialidad, se corrobora con los siguientes textos de los *considerandos* de la Norma 1937 de 2019:

“(53) ***Siempre que se garantice la confidencialidad de la identidad del denunciante***, corresponde a cada entidad jurídica individual del sector privado y público definir el tipo de canales de denuncia que se hayan de establecer. Más concretamente, los canales de denuncia deben permitir que las personas denuncien

por escrito y que lo puedan hacer por correo, a través de un buzón físico destinado a recoger denuncias o a través de una plataforma en línea, ya sea en la intranet o en internet, o que denuncien verbalmente, por línea de atención telefónica o a través de otro sistema de mensajería vocal, o ambos. A petición del denunciante, dichos canales deben también permitir denunciar mediante la celebración de reuniones presenciales en un plazo razonable”. Negrilla extratextual.

“(60) La prevención y detección efectivas de infracciones del Derecho de la Unión **requiere garantizar que los denunciantes potenciales puedan aportar fácilmente y con total confidencialidad la información de que dispongan a las autoridades competentes que puedan investigar y solventar el problema, cuando sea posible”.** Negrilla extratextual.

“(69) La Comisión, así como algunos órganos y organismos de la Unión, como la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), la Agencia Europea de Seguridad Marítima (AESM), la Agencia Europea de Seguridad Aérea (AESA), la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM) y la Agencia Europea de Medicamentos (EMA), **disponen de canales y procedimientos de denuncia externa para la recepción de denuncias de infracciones que entran en el ámbito de aplicación de la presente Directiva y que básicamente prevén la confidencialidad de la identidad de los denunciantes. La presente Directiva no debe afectar a dichos canales y procedimientos de denuncia externa, cuando existan, pero debe velar por que las personas que denuncien ante instituciones, órganos y organismos de la Unión se vean amparadas por unas normas mínimas comunes en materia de protección en toda la Unión”.** Negrilla extratextual.

“(73) A fin de permitir una comunicación efectiva con el personal responsable de tratar denuncias, es necesario que las autoridades competentes **establezcan y utilicen canales de fácil acceso que sean seguros, garanticen la confidencialidad para recibir y tratar la información proporcionada por el denunciante sobre infracciones** y que permitan el almacenamiento duradero de información para que puedan realizarse nuevas investigaciones. Esto puede requerir que dichos canales estén separados de los canales generales que las autoridades competentes utilizan para comunicarse con el público, como los sistemas normales de reclamación pública, o de los canales que la autoridad competente utiliza para comunicarse internamente y con terceros en el curso ordinario de sus actividades”. Negrilla extratextual.

“(77) Es necesario que el personal de la autoridad competente que sea responsable de tratar denuncias **y el personal de la autoridad competente que tenga derecho a acceder a la información facilitada por un denunciante cumpla el deber de secreto profesional y confidencialidad a la hora de transmitir los datos**, tanto dentro como fuera de la autoridad competente, y también cuando una autoridad competente abra una investigación o una investigación interna o lleve a cabo acciones relacionadas con la denuncia”. Negrilla extratextual.

“(82) **Una medida ex ante esencial para evitar represalias consiste en salvaguardar la confidencialidad de la identidad del denunciante durante el proceso de denuncia y las investigaciones desencadenadas por la denuncia.** Solo ha de poder divulgarse la identidad del denunciante en caso de que exista una obligación necesaria y proporcionada en virtud del Derecho de la Unión o nacional en el contexto de investigaciones llevadas a cabo por autoridades o de procesos judiciales,

en particular para salvaguardar el derecho de defensa de las personas afectadas. Esta obligación puede derivarse, en particular, de la Directiva 2012/13/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (42). La protección de la confidencialidad no debe aplicarse cuando el denunciante haya revelado intencionadamente su identidad en el contexto de una revelación pública”. Negrilla extratextual.

“(84) Los procedimientos establecidos en la presente Directiva y relacionados con el seguimiento de denuncias de infracciones del Derecho de la Unión en sus ámbitos de aplicación contribuyen a un objetivo importante de interés público general de la Unión y de los Estados miembros, en el sentido del artículo 23, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) 2016/679, ya que su objetivo es mejorar la ejecución del Derecho y las políticas de la Unión en determinados ámbitos en los cuales el incumplimiento puede provocar graves perjuicios para el interés público.

Una protección efectiva de la confidencialidad de la identidad de los denunciantes resulta necesaria a fin de proteger los derechos y libertades de los demás, en particular los de los propios denunciantes, tal como establece el artículo 23, apartado 1, letra i), del Reglamento (UE) 2016/679. Los Estados miembros deben velar por que la presente Directiva sea eficaz, incluso, cuando sea necesario, restringiendo mediante medidas legislativas el ejercicio de determinados derechos de protección de datos de las personas afectadas en consonancia con el artículo 23, apartado 1, letras e) e i), y el artículo 23, apartado 2, del Reglamento (UE) 2016/679, en la medida y durante el tiempo que sea necesario a fin de evitar y abordar los intentos de obstaculizar las denuncias o de impedir, frustrar o ralentizar su

seguimiento, en particular las investigaciones, o los intentos de averiguar la identidad del denunciante. Negrilla extratextual.

“(85) Una protección efectiva de la confidencialidad de la identidad del denunciante resulta igualmente necesaria a fin de proteger los derechos y libertades de los demás, en particular los del propio denunciante, cuando la denuncia la tratan las autoridades tal como se definen en el artículo 3, punto 7, de la Directiva (UE) 2016/680. Los Estados miembros deben velar que la presente Directiva sea eficaz, incluso, cuando sea necesario, restringiendo mediante medidas legislativas el ejercicio de determinados derechos de protección de datos de las personas afectadas en consonancia con el artículo 13, apartado 3, letras a) y e), el artículo 15, apartado 1, letras a) y e), el artículo 16, apartado 4, letras a) y e), y el artículo 31, apartado 5, de la Directiva (UE) 2016/680, en la medida y durante el tiempo que sea necesario a fin de evitar y abordar los intentos de obstaculizar las denuncias o de impedir, frustrar o ralentizar su seguimiento, en particular las investigaciones, o los intentos de averiguar la identidad del denunciante”. Negrilla extratextual.

El siguiente texto de los considerandos de la Directiva 1937 de 2019, único que se refiere al anonimato, establece la posibilidad para los estados miembros de decidir si se requiere la aceptación de denuncias anónimas:

“(34) Sin perjuicio de las obligaciones vigentes de disponer la denuncia anónima en virtud del Derecho de la Unión, debe ser posible para los Estados miembros decidir si se requiere a las entidades jurídicas de los sectores privado y público y a las autoridades competentes que acepten y sigan denuncias anónimas de infracciones que entren en el ámbito de aplicación de la presente

Directiva. *No obstante, las personas que denuncien de forma anónima o hagan revelaciones públicas de forma anónima dentro del ámbito de aplicación de la presente Directiva y cumplan sus condiciones deben gozar de protección en virtud de la presente Directiva si posteriormente son identificadas y sufren represalias*". Negrilla extratextual.

El Artículo 6 numeral 2° de la Directiva, sobre Condiciones de protección de los denunciantes, señala que los estados miembros tienen la potestad de decidir si se aceptan las denuncias anónimas o no, relacionadas con infracciones del derecho de la Unión.

En relación con lo consagrado en el Artículo 6, Numeral 2°, de la Directiva, el Numeral 3° de ese mismo Artículo, establece que el denunciante anónimo cuya identidad sea revelada tendrá derecho a protección, siempre que tenga motivos razonables para pensar que los hechos denunciados son veraces, estén en el ámbito de aplicación de la misma, y para informar de esos hechos haya utilizado los canales previstos en la Directiva. Lo anterior según lo previsto en el Numeral 1° del Artículo 6.

Por otra parte, la 1937 de 2019, establece en sus consideraciones, la protección de la confidencialidad para la persona afectada, es decir, la que es denunciada por incumplimiento del derecho europeo:

“(100) Los derechos de la persona afectada deben estar protegidos para evitar daños a la reputación u otras consecuencias negativas. Además, sus derechos de defensa y de acceso a vías de recurso deben ser plenamente respetados en cada fase del procedimiento tras la denuncia, de conformidad con los artículos 47 y 48 de la Carta. Los Estados miembros deben proteger la confidencialidad de la identidad de la persona afectada y garantizar sus derechos de defensa, incluido el derecho de

acceso al expediente, el derecho a ser oído y el derecho a una tutela judicial efectiva contra una decisión que le concierna con arreglo a los procedimientos aplicables establecidos en el Derecho nacional en el contexto de investigaciones o procesos judiciales ulteriores”. Negrilla extratextual.

En el Articulado de la Directiva 1937 de 2019, la protección a la confidencialidad del denunciante de infracciones del derecho de la Unión es un aspecto que expresamente se señala, como también la de la persona afectada o denunciada⁶¹¹, como se pasa a ver:

Artículo 8. *Obligación de establecimiento de canales de denuncia interna, numeral 6. “Las entidades jurídicas del sector privado que tengan entre 50 y 249 trabajadores podrán compartir recursos para la recepción de denuncias y toda investigación que deba llevarse a cabo. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de las obligaciones impuestas a dichas entidades por la presente Directiva **de mantener la confidencialidad**, de dar respuesta al denunciante, y de tratar la infracción denunciada”.* Negrilla extratextual.

“Artículo 9 *Procedimientos de denuncia interna y seguimiento. 1. Los procedimientos de denuncia interna y seguimiento a que se refiere el artículo 8 incluirán lo siguiente:*

a) ***canales para recibir denuncias que estén diseñados, establecidos y gestionados de una forma segura que garantice que la confidencialidad de la***

⁶¹¹ La Directiva 1937 de 2019, Artículo 5°, Numeral 10°, define así «persona afectada»: *una persona física o jurídica a la que se haga referencia en la denuncia o revelación pública como la persona a la que se atribuye la infracción o con la que se asocia la infracción;*

identidad del denunciante y de cualquier tercero mencionado en la denuncia esté protegida, e impida el acceso a ella al personal no autorizado;(…)". Negrilla extratextual.

"Artículo 12 Diseño de los canales de denuncia externa

1. Se considerará que los canales de denuncia externa son independientes y autónomos, siempre que cumplan todos los criterios siguientes:

a) se diseñen, establezcan y gestionen de forma que se **garantice la exhaustividad, integridad y confidencialidad de la información y se impida el acceso a ella al personal no autorizado de la autoridad competente;(…)** Negrilla extratextual.

3. Cuando se reciba una denuncia por canales que no sean los canales de denuncia a que se refieren los apartados 1 y 2 o por los miembros del personal que no sean los responsables de su tratamiento, **las autoridades competentes garantizarán que los miembros del personal que la reciban tengan prohibido revelar cualquier información que pudiera permitir identificar al denunciante o a la persona afectada** y que remitan con prontitud la denuncia, sin modificarla, a los miembros del personal responsables de tratar denuncias". Negrilla extratextual.

"Artículo 13 Información relativa a la recepción y seguimiento de denuncias. Los Estados miembros velarán por que las autoridades competentes publiquen, en una sección separada, fácilmente identificable y accesible de sus sitios web, como mínimo la información siguiente: (...)

d) **el régimen de confidencialidad aplicable a las denuncias y, en particular, la información sobre el tratamiento de los datos de carácter personal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 de la presente Directiva, los artículos 5 y 13 del Reglamento (UE) 2016/679, el artículo 13 de la Directiva (UE) 2016/680 y el artículo 15 del Reglamento (UE) 2018/1725, según corresponda; Negrilla extratextual.**

“Artículo 16 Deber de confidencialidad

1. **Los Estados miembros velarán por que no se revele la identidad del denunciante sin su consentimiento expreso a ninguna persona que no sea un miembro autorizado del personal competente para recibir o seguir denuncias. Lo anterior también se aplicará a cualquier otra información de la que se pueda deducir directa o indirectamente la identidad del denunciante. Negrilla extratextual.**

2. **Como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, la identidad del denunciante y cualquier otra información prevista en el apartado 1 solo podrá revelarse cuando constituya una obligación necesaria y proporcionada impuesta por el Derecho de la Unión o nacional en el contexto de una investigación llevada a cabo por las autoridades nacionales o en el marco de un proceso judicial, en particular para salvaguardar el derecho de defensa de la persona afectada. Negrilla extratextual.**

3. **Las revelaciones hechas en virtud de la excepción prevista en el apartado 2 estará sujeta a salvaguardias adecuadas en virtud de las normas de la Unión y nacionales aplicables. En particular, se informará al denunciante antes de revelar su**

identidad, salvo que dicha información pudiera comprometer la investigación o el procedimiento judicial. Cuando la autoridad competente informe al denunciante, le remitirá una explicación escrita de los motivos de la revelación de los datos confidenciales en cuestión.

4. (...)”.Negrilla extratextual.

“Artículo 18 Registro de las denuncias

1. Los Estados miembros velarán por que las entidades jurídicas de los sectores privado y público y las autoridades competentes lleven un registro de todas las denuncias recibidas, **en cumplimiento de los requisitos de confidencialidad contemplados en el artículo 16.** Las denuncias se conservarán únicamente durante el período que sea necesario y proporcionado a efectos de cumplir con los requisitos impuestos por la presente Directiva, u otros requisitos impuestos por el Derecho de la Unión o nacional.(...)”. Negrilla extratextual.

“Artículo 23 Sanciones

1. Los Estados miembros establecerán sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias aplicables a las personas físicas o jurídicas que: (...)

d) **incumplan el deber de mantener la confidencialidad de la identidad de los denunciantes, tal como se contempla en el artículo 16.** (...)”. Negrilla extratextual.

10.2.3. Protección al Denunciante

Por otra parte, la Directiva 137 de 2019, contempla dos aspectos importantes para proteger al denunciante que revele incumplimientos al derecho europeo, uno es el relacionado con la carga de la prueba para quien criminalice al denunciante.

Criminalizar al denunciante es denunciarlo ante las autoridades competentes para que lo procesen por presuntamente haber cometido un delito al momento de suministrar la información sobre las irregularidades reveladas. Recordemos que, en Norteamérica, ante las normas reforzadas de protección al denunciante contra las represalias por revelar irregularidades en las agencias federales, la criminalización del denunciante es el nuevo método utilizado para disuadir a los empleados federales de revelar irregularidades. En este aspecto podemos decir que la legislación europea sobre protección a los *whistleblowers* es más adelantada que la norteamericana, que apenas está en las primeras etapas del trámite de una ley para combatir la criminalización del denunciante. Para prevenir la criminalización del denunciante la Directiva contempla:

“(97) Las medidas adoptadas contra los denunciantes fuera del contexto laboral, a través de procedimientos, por ejemplo, por difamación, violación de derechos de autor, secretos comerciales, confidencialidad y protección de datos personales, también pueden tener un grave efecto disuasorio para las denuncias. En tales procedimientos, los denunciantes deben poder confiar en que haber denunciado una infracción o haber efectuado una revelación pública de conformidad con la presente Directiva sea considerado un argumento en su defensa, siempre que la información que se denuncia o se revela públicamente resultase necesaria para poner de

manifiesto la infracción. En tales casos, la persona que inicie el procedimiento debe tener la carga de probar que el denunciante no cumple las condiciones establecidas en la presente Directiva”. Negrilla extratextual.

Un segundo aspecto contemplado en la Directiva para proteger al denunciante es el relacionado con los acuerdos de confidencialidad y cláusulas de fidelidad que, según esa Norma, no pueden impedir que el denunciante revele información de incumplimiento del derecho de la unión, denegar la protección, o penalizar a los denunciantes, incluso cuando facilitar la información que entre dentro del alcance de dichas cláusulas y acuerdos sea necesario para revelar la infracción. Cuando se cumplan esas condiciones el denunciante no incurre en responsabilidad alguna. En la Legislación norteamericana este aspecto fue introducido en recientes enmiendas a la Ley de Protección de *Whistleblowers*, como se referencia en otra parte de este documento. La Directiva a este respecto establece:

“(91) No debe ser posible ampararse en las obligaciones legales o contractuales de las personas, como las cláusulas de fidelidad o los acuerdos de confidencialidad y no revelación para impedir las denuncias, para denegar la protección o para penalizar a los denunciantes por haber comunicado información sobre infracciones o haber efectuado una revelación pública cuando facilitar la información que entre dentro del alcance de dichas cláusulas y acuerdos sea necesario para revelar la infracción. Cuando se cumplan esas condiciones, los denunciantes no deben incurrir en responsabilidad alguna, ya sea civil, penal, administrativa o laboral. Es conveniente que haya una protección frente a la

responsabilidad por la denuncia o revelación pública de información en virtud de la presente Directiva respecto de la información de la que el denunciante tenía motivos razonables para pensar que era necesario denunciar o hacer una revelación pública para poner de manifiesto una infracción en virtud de la presente Directiva. Dicha protección no debe hacerse extensiva a la información superflua que la persona hubiera revelado sin tener dichos motivos fundados”. Negrilla extratextual.

En ese mismo sentido la Directiva contempla:

“Artículo 13 Información relativa a la recepción y seguimiento de denuncias Los Estados miembros velarán por que las autoridades competentes publiquen, en una sección separada, fácilmente identificable y accesible de sus sitios web, como mínimo la información siguiente:

(...)

*g) una declaración en la que se expliquen claramente las condiciones en las que las personas que denuncien ante la autoridad competente están protegidas de incurrir **en responsabilidad por una infracción de confidencialidad** con arreglo a lo dispuesto en el artículo 21, apartado 2, (...).” Negrilla extratextual.*

Lo señalado y transcrito anteriormente sobre la Directiva 137 de 2019, es captado de manera precisa por Ortiz Pradillo en el siguiente párrafo de su Artículo, salvo porque al que informa sobre las irregularidades denomina alertador, en lugar de denunciante.

“La Directiva de 2019 focaliza sus medidas de protección en tres ámbitos: De una parte, la reserva de la identidad del alertador como punto de partida para evitarle el padecimiento de presiones y represalias por haber informado a las instancias y autoridades competentes. Puede comprobarse como el eje central sobre el que pivota la Directiva, lo representa la confidencialidad que debe impregnar, tanto la configuración de los sistemas de recepción de denuncias, como el comportamiento de los encargados de recibir esas informaciones en su trato con el alertador. De otra parte, se articulan medidas propiamente de protección en el entorno laboral del alertador, en donde los términos “entorno laboral” y “alertador” se configuran de un modo sumamente amplio, ... Y en tercer lugar, medidas asistenciales, incluida la exoneración de responsabilidad ante posibles causas judiciales en su contra por haber revelado determinada información⁶¹²”.

Se derivan de lo transcrito, aspectos importantes de la Directiva 1937 de 2019, como que el deber de confidencialidad, previsto en el Artículo 16, no se puede levantar sino con el consentimiento expreso del denunciante o cuando constituya una obligación necesaria y proporcionada impuesta por el Derecho de la Unión o nacional en el contexto de una investigación llevada a cabo por las autoridades nacionales o en el marco de un proceso judicial, en particular para salvaguardar el derecho de defensa de la persona afectada. Cuando se levante la confidencialidad de la identidad del denunciante se le informará a este, antes de revelar su identidad, salvo que dicha

⁶¹² Ortiz Pradillo, Juan Carlos. “La Recepción de la Cultura del “Compliance” y del “Whistleblowing” en España”. 2020. <https://revistaconsinter.com/en/revistas/ano-vi-numero-xi/capitulo-02-direito-publico/la-recepcion-de-la-cultura-del-compliance-y-del-whistleblowing-en-espana/> Recuperado julio 30 de 2021.

información pudiera comprometer la investigación o el procedimiento judicial. Cuando la autoridad competente informe al denunciante, le remitirá una explicación escrita de los motivos de la revelación de los datos confidenciales en cuestión.

La confidencialidad de la identidad del denunciante de infracciones del derecho de la Unión, en el ámbito laboral, más que el anonimato, es fundamental en la Directiva 1937 de 2019, así lo contempla en el Diseño de los canales de denuncia externa en el Artículo 12, numeral 4°, literal c) que señala que los Estados miembros velarán por que las autoridades competentes mantengan el contacto con el denunciante a los efectos de darle respuesta y de solicitarle información adicional en caso necesario.

Mantener el contacto con el denunciante, se supone, es posible solo si se conoce su identidad e información de contacto, aunque, si el nombre del denunciante y la información de contacto son ficticios, una dirección de correo inventada, las entidades que reciben la denuncia pueden mantener contacto con el denunciante anónimo, sin embargo, este no es el caso, pues generalmente las denuncias anónimas terminan archivadas, pues las entidades que reciben la denuncia no les dan trámite. Si las denuncias anónimas fueran eficaces, se optaría por esta clase en lugar de las denuncias en las cuales se exige la identidad del denunciante, las cuales exponen al denunciante a diversos riesgos, y no habría necesidad de legislar para proteger al denunciante.

En relación con la confidencialidad de la identidad del denunciante, el Civil Service Reform Act de 1978, el Inspector General Act de 1978, modificada, y el WPA de 1989, establecen que quien recibe una denuncia, ya sea la Oficina del Consejero

Especial o la Oficina del Inspector General no puede revelar la identidad del denunciante sin el consentimiento de este, a menos que el Consejero especial o el IG considere que la revelación de la identidad del denunciante es inevitable para llevar a cabo la investigación.

La posibilidad del anonimato del denunciante de irregularidades en las agencias federales no es contemplada en la legislación Norteamérica, pues en muchos casos, es necesario que la identidad del denunciante sea revelada, al menos a los investigadores para que puedan realizar una investigación exhaustiva⁶¹³.

La causa principal de las denuncias anónimas, las cuales en la mayoría de los casos no son útiles, es precisamente el temor a las represalias que pueden ejercer los denunciados contra los denunciantes. Por eso, lo fundamental para que se denuncien las irregularidades que afecten el interés público, es que el denunciante se sienta protegido contra las represalias por denunciar⁶¹⁴.

Sin embargo, hay algunos estudios que defienden la posibilidad del anonimato del denunciante⁶¹⁵. Lo anterior, ante la criminalización y procesamiento penal de los denunciantes, modalidad que en años recientes ha tomado fuerza en las agencias federales norteamericanas, debido a la protección reforzada de los derechos de los

⁶¹³ <https://i-sight.com/resources/can-whistleblowers-remain-anonymous-during-an-investigation/>

⁶¹⁴ Ibidem.

⁶¹⁵ Nancy M. Modesitt. The war on whistleblowers. University of Pennsylvania Journal of Law & Public Affairs Vol 6 April 2021 No 4. Páginas 628 y ss.

denunciantes contra las represalias, prevista en la WPEA de 2012, y sus modificaciones.

10.2.4. Objeto de la Directiva:

La 1937 de 2019, de acuerdo con su texto, contempla, Artículo 1°, normas mínimas que proporcionen elevado nivel de protección a las personas que informan sobre infracciones del derecho de la Unión ocurridas en el sector privado y público.

Normas mínimas significa que los estados miembros podrán introducir normas más favorables que las previstas en la Directiva, pero no pueden introducir normas menos favorables que las previstas en esta. La Directiva igualmente señala que los estados miembros que ya tienen mejores normas para proteger a los denunciantes que las que tiene aquella, no pueden reducir el nivel de protección previsto en esas normas, según lo contempla el Artículo 25 de la citada Norma.

10.2.5. Ámbito objetivo o material: Artículo 2

El haz de actividades a las cuales se extiende la protección de la Directiva es verdaderamente amplio, lo anterior se entiende pues abarca el sector público y privado, y van desde la contratación pública, pasando por los mercados financieros, seguridad de alimentos, salud pública, protección de consumidores, protección de radiaciones y seguridad nuclear, y otras actividades más.

10.2.6. Carácter subsidiario y residual de la Directiva: Artículo 3.

La Directiva tiene carácter subsidiario con relación a los actos sectoriales de la Unión, los cuales se aplican de preferencia a la Directiva.

10.2.7. Ámbito subjetivo: Artículo 4

Los destinatarios de la protección establecida en la Directiva, son los denunciante que trabajen en el sector público y privado que hayan obtenido información sobre infracciones al derecho de la Unión, en un contexto laboral, incluyendo como mínimo a los trabajadores asalariados y no asalariados, accionistas, miembros de órganos de administración de dirección y supervisión de empresas, y en general todas las que tengan relación con la empresa; los subordinados a contratistas subcontratistas y proveedores; aspirante a tener una relación laboral y persona que haya finalizado la relación laboral.

La protección se extiende a los que facilitan la denuncia, a los compañeros de trabajo y familiares del denunciante y a las empresas propiedad del denunciante o con las que el denunciante tenga relación de índole laboral.

La Directiva contempla canales internos y externos de denuncia. Los canales internos de denuncia se deben implementar en las entidades del sector privado y del sector público, y deben ser utilizados de preferencia por los denunciantes si dichos canales están a su disposición y puede esperarse razonablemente que funcionen. Considerando (47).

Los canales externos de denuncia estarán a cargo de las autoridades competentes designadas por los estados miembros.

En Estados Unidos el sistema de protección de denunciantes al interior de las agencias federales, previsto en la ley de reforma del Servicio Civil de 1978, está conformado por la Junta de Protección de Sistemas de Mérito (MSPB, por sus siglas en inglés); de esa Junta hacia parte el Consejero Especial⁶¹⁶⁶¹⁷. Con la WPA de 1989, se establece la Oficina del Consejero Especial, como agencia federal independiente⁶¹⁸. La Junta también nombra a los jueces de derecho administrativo de acuerdo con la sección 3105 del título 5 del US Code⁶¹⁹, y a los “jueces administrativos”.

El Consejero Especial y el Inspector General reciben las denuncias de los empleados federales, exempleados o aspirantes a ser empleados federales, quienes están protegidos contra las represalias por revelar irregularidades. Actualmente, los

⁶¹⁶ Sección 202. CSRA 1978. Capítulo 12. Título 5 US Code.

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>

⁶¹⁷ The Role of the U.S. Office of Special Counsel. De acuerdo con la ley, el OSC sirve como un canal seguro que se puede utilizar para revelar una violación de cualquier ley, regla o regulación; ostensible mala gestión; un derroche ostensible de fondos; abuso de autoridad; o un peligro sustancial y específico para la salud pública o la seguridad. El OSC no está autorizado para investigar las denuncias reportadas a través de su canal de divulgación de denunciantes. Sin embargo, la OSC puede exigir al jefe de la agencia de que se trate que investigue el asunto si la OSC determina que existe una probabilidad sustancial de que la información revele una irregularidad de las mencionadas en el parágrafo 1 de la Subsección b) de la Sección 1206 Título 5 USC. En estos casos, el jefe de la agencia está obligado a presentar un informe de las conclusiones de la agencia a la OSC. Por ley, los empleados o solicitantes pueden revisar y comentar los informes de la agencia resultantes de la información divulgada por ellos a la OSC. Sus comentarios, junto con cualquier comentario o recomendación del Consejero Especial, se envían con el informe de la agencia al Presidente y a los correspondientes comités de supervisión del Congreso. El informe de la agencia también se pone a disposición del público, como exige la ley.

<https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/The%20Role%20of%20OSC.pdf>

⁶¹⁸ El cargo de Consejero Especial residía originalmente en el MSPB. En 1989, el Congreso estableció la OSC como un organismo independiente que estaba dirigido por el Consejero Especial. Merit Systems Protection Board (MSPB): A Legal Overview. Página 4.

<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45630>

⁶¹⁹ “Cada agencia nombrará tantos jueces de derecho administrativo como sea necesario para los procedimientos requeridos para ser llevados a cabo de conformidad con las secciones 556 y 557 de este título.

(...)”<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/5/3105#:~:text=Each%20agency%20shall%20appoint%20as.and%20557%20of%20this%20title>.

empleados de los contratistas de las agencias federales también están protegidos por denunciar irregularidades.

El Artículo 10 de la Directiva establece que los denunciantes comunicarán información sobre infracciones por los canales y los procedimientos descritos para la denuncia externa, tras haberla comunicado en primer lugar a través de los canales de denuncia interna, o bien comunicándola directamente a través de los canales de denuncia externa. Es decir, la Directiva propugna porque primero se acuda a la denuncia a través de canales internos, considerandos (33) y (47), pero si se dan ciertas condiciones la denuncia se puede presentar directamente utilizando los canales externos. Las denuncias se pueden presentar directamente a través de los canales externos cuando no existan canales internos o cuando se hayan utilizado, pero no hayan funcionado correctamente, o no puede esperarse razonablemente que los canales internos funcionen adecuadamente. Este es el caso, en particular, cuando los denunciantes tengan razones válidas para pensar que podrían sufrir represalias en relación con la denuncia de infracciones, en particular como resultado de una vulneración de su confidencialidad, y que las autoridades competentes estarían mejor situadas para adoptar medidas eficaces para ocuparse de la infracción. Considerandos (61) y (62).

Tanto en los canales de denuncia interna como externa se establece la obligación a cargo de las entidades que reciban las denuncias de mantener la confidencialidad, dar respuesta al denunciante, y tratar la infracción denunciada.

El Artículo 8° de la Directiva, se refiere a los canales internos de denuncia, y establece que para el caso de las entidades jurídicas del sector privado que tengan entre 50 y 249 trabajadores, podrán compartir recursos para la recepción de denuncias y toda investigación que deba llevarse a cabo, pero deben mantener la confidencialidad, dar respuesta al denunciante, y tratar la infracción denunciada.

El Artículo 5°, numeral 13) de la Directiva, define el término “respuesta” así:

“«respuesta»: la información facilitada a los denunciantes sobre las medidas previstas o adoptadas para seguir su denuncia y sobre los motivos de tal seguimiento”;

La Directiva en su consideración (63) señala como uno de los principales factores que desalientan a los denunciantes potenciales *“La falta de confianza en la eficacia de las denuncias”*. Por eso se impone la obligación clara a las autoridades competentes para que: 1-establezcan canales de denuncia externa adecuados, 2- sigan con diligencia las denuncias recibidas y, en un plazo razonable, 3- den respuesta a los denunciantes. Lo anterior quedó plasmado en el Artículo 11 de la Directiva.

La respuesta al denunciante incluye *“...las medidas previstas o adoptadas para seguir la denuncia, por ejemplo, remisión a otra autoridad, archivo del procedimiento debido a la falta de pruebas suficientes o por otros motivos, o puesta en marcha de una investigación y, en su caso, sus resultados o las medidas adoptadas para abordar el problema planteado, así como en lo que respecta a los motivos de la elección de dicho seguimiento”*. Considerando (66).

La directiva establece el plazo para que las autoridades competentes den respuesta al denunciante. Considerando (67) y Artículo 11, numeral 2°, literal d). Igualmente, la Directiva impone a la autoridad competente comunicar al denunciante el resultado final de toda investigación desencadenada por la denuncia, de conformidad con los procedimientos previstos en el Derecho nacional, Artículo 11, numeral 2°, literal e).

Otro aspecto importante de la Directiva, es la obligación a cargo de las entidades que reciben la denuncia, de seguir con diligencia las denuncias recibidas.

El Artículo 5°, numeral 12 de la Directiva establece que el propósito del seguimiento de las denuncias es resolver la infracción denunciada, es decir, a través de todos los medios lícitos determinar si hay un responsable de las irregularidades denunciadas o no, y si lo primero, incluso, adelantar acciones de recuperación de fondos, y define seguimiento de la denuncia así:

“«seguimiento»: toda acción emprendida por el destinatario de una denuncia o cualquier autoridad competente a fin de valorar la exactitud de las alegaciones hechas en la denuncia y, en su caso, de resolver la infracción denunciada, incluso a través de medidas como investigaciones internas, investigaciones, acciones judiciales, acciones de recuperación de fondos o el archivo del procedimiento”;

10.2.8. Revelación pública:

Cuando la denuncias internas y externas no se tramiten, es decir, no se les dé un tratamiento efectivo, se piense que hay circunstancias que impiden que las

denuncias se tramiten, haya temor de represalias contra el denunciante, este puede, de acuerdo con el Considerando 81 y el Artículo 15 de la Directiva, revelar públicamente la información de los hechos que constituyen la infracción del derecho de la Unión.

10.2.9. Represalias:

El Artículo 5º, numeral 11 de la Directiva define represalia así:

“«represalia»: toda acción u omisión, directa o indirecta, que tenga lugar en un contexto laboral, que esté motivada por una denuncia interna o externa o por una revelación pública y que cause o pueda causar perjuicios injustificados al denunciante”;

La Directiva, para proteger al denunciante, a quien se le considera la parte débil de la relación, establece que quien adopta las medidas en contra del denunciante de infracciones al derecho de la Unión debe demostrar que no hay relación entre dichas medidas y la denuncia. La carga de la prueba debe recaer en la persona que haya tomado la medida perjudicial, a quien se debe entonces exigir que demuestre que las medidas adoptadas no estaban vinculadas en modo alguno a la denuncia o la revelación pública. Considerandos (36) y (93).

En relación con las represalias, la Directiva señala: *“Cuando las represalias se producen impunemente y sin ser castigadas, esto amedrenta a los denunciantes potenciales. Una clara prohibición legal de las represalias tendría un importante efecto disuasorio, y se reforzaría mediante disposiciones sobre responsabilidad personal y sanciones para los autores de las represalias”.* Considerando (88).

El artículo 19 de la Directiva establece un listado de acciones de personal y otras acciones que se consideran formas de represalias contra el denunciante de infracciones del derecho de la Unión, y contempla que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para prohibir no solo las represalias sino las amenazas y tentativas de represalias.

De acuerdo al Considerando (45) de la Directiva, deben recibir protección contra represalias, los denunciantes que utilicen canales internos, los denunciantes que utilicen canales externos y los denunciantes que hagan revelaciones públicas. Lo anterior se plasma en el Artículo 6, numeral 1°, literal b) de la Norma europea.

10.2.10. Medidas de protección para el denunciante.

El Artículo 21 de la Directiva 1937 de 2019 establece las Medidas de protección frente a represalias. Entre esas medidas de protección se contempla que:

2- *las personas que comuniquen información sobre infracciones o que hagan una revelación pública de conformidad con la Directiva*

- *se considerarán que no han infringido ninguna restricción de revelación de información, y que no incurren en responsabilidad de ningún tipo en relación con dicha denuncia o revelación pública,*

- *siempre que tuvieran motivos razonables para pensar que la comunicación o revelación pública de dicha información era necesaria para revelar una infracción en virtud de la Directiva.*

1- *En los procedimientos ante un órgano jurisdiccional u otra autoridad relativos a los perjuicios sufridos por los denunciantes,*

- *y a condición de que dicha persona establezca que ha denunciado o ha hecho una revelación pública y que ha sufrido un perjuicio,*

- *se presumirá que el perjuicio se produjo como represalia por denunciar o hacer una revelación pública.*

- *En tales casos, corresponderá a la persona que haya tomado la medida perjudicial probar que esa medida se basó en motivos debidamente justificados.*

6. *Las personas a que se refiere el artículo 4 de la Directiva tendrán acceso a*

- *medidas correctoras frente a represalias, según corresponda,*

- *incluidas medidas provisionales a la espera de la resolución del proceso judicial, de conformidad con el Derecho nacional.*

7. *En los procesos judiciales, incluidos los relativos a difamación, violación de derechos de autor, vulneración de secreto, infracción de las normas de protección de datos, revelación de secretos comerciales, o a solicitudes de indemnización basadas en el Derecho laboral privado, público o colectivo, las personas a que se refiere el artículo 4 no incurrirán en responsabilidad de ningún tipo como consecuencia de denuncias o de revelaciones públicas en virtud de la presente Directiva. Dichas personas tendrán derecho a alegar en su descargo el haber denunciado o haber hecho una revelación pública, siempre que tuvieran motivos razonables para pensar que la*

denuncia o revelación pública era necesaria para poner de manifiesto una infracción en virtud de la Directiva.

- *Cuando una persona denuncie o revele públicamente información sobre infracciones que entran en el ámbito de aplicación de la presente Directiva, y dicha información incluye secretos comerciales, y cuando dicha persona reúna las condiciones establecidas en la presente Directiva, dicha denuncia o revelación pública se considerará lícita en las condiciones previstas en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva (UE) 2016/943.*

8- Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que se proporcionen vías de recurso e indemnización íntegra de los daños y perjuicios sufridos por las personas a que se refiere el artículo 4 de conformidad con el Derecho nacional. Considerando (94).

De las medidas de protección contra represalias previstas en el Artículo 21 de la Directiva se concluye que si el denunciante tuviera motivos razonables para pensar que la comunicación o revelación pública de dicha información era necesaria para revelar una infracción en virtud de la Directiva, esos motivos razonables se constituyen en Eximente de responsabilidad, numeral 2° y 7° Incisos 1° y 2°, y esa misma situación subjetiva del denunciante también es una Condición para que el denunciante reciba protección contra represalias, como le contempla el Artículo 6° Numeral 1°, literal a) y los considerandos 32 y 43 de la Directiva.

Así mismo, la Directiva, Artículo 21, numeral 5°, establece la carga para quien toma la represalia contra el denunciante de probar que no hay relación entre la denuncia y la represalia. Por el contrario, la Directiva, en el mismo Artículo 21, numeral 5, establece una presunción de hecho de que la represalia contra el denunciante tuvo como causa la denuncia.

10.2.11. Medidas de protección para la persona afectada.

El Artículo 22 de la Directiva consagra la protección para la persona afectada; en el inciso primero se señala que se le debe garantizar el debido proceso. Los incisos 2 y 3 señalan que la confidencialidad de la identidad de la persona afectada se debe proteger.

10.2.12. Sanciones

La Directiva establece que las sanciones contra los que toman represalias contra los denunciantes de infracciones del derecho de la Unión son necesarias para *“...garantizar la eficacia de las normas sobre protección de los denunciantes”*. Y agrega *“...Las sanciones contra quienes tomen represalias u otras acciones perjudiciales contra los denunciantes pueden desalentar tales acciones...”*. considerando (102).

La Directiva establece como conductas sancionables, impedir la presentación de denuncias, tomar represalias contra los denunciantes y no mantener la confidencialidad de la identidad del denunciante⁶²⁰, pero no establece directamente las sanciones contra

⁶²⁰ En Estados Unidos la legislación sobre protección al whistleblower contempla acciones disciplinarias contra los empleados que toman represalias o amenazan con tomar represalias contra los empleados, antiguos empleados o aplicantes a empleos que denuncian irregularidades al interior de las agencias

quienes realizan esas conductas, sino que deja a los estados miembros el establecimiento de las sanciones como también las sanciones contra los denunciantes temerarios, según se prevé en su Artículo 23.

10.2.13. Derecho vulnerado al whistleblower

Se ha discutido cuál es el derecho que se vulnera cuando se toman represalias contra el denunciante o alertador de irregularidades o infracciones del derecho de la Unión, unos dicen que es el derecho a la libre expresión y otros señalan que es el derecho a la información.

La Directiva 1937 de 2019, establece que *“Las personas que comunican información sobre amenazas o perjuicios para el interés público obtenida en el marco de sus actividades laborales hacen uso de su derecho a la libertad de expresión”*, y añade que la Directiva *“se basa en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) sobre el derecho a la libertad de expresión y en los principios desarrollados por el Consejo de Europa en su Recomendación sobre protección de los denunciantes adoptada por su Comité de ministros el 30 de abril de 2014”*, sin embargo, también contempla que *“El derecho a la libertad de expresión y de información, consagrado en el artículo 11 de la Carta y en el artículo 10 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades*

federales. Las acciones disciplinarias van desde la destitución del cargo hasta multas, pasando por exclusión del empleo por un término hasta de 5 años, la suspensión y la amonestación. Con la Wistleblower Protection Enhancement Act (WPEA) de 2012, las sanciones se pueden combinar, por ejemplo, se puede aplicar una suspensión y una multa.

Fundamentales, incluye el derecho a recibir y comunicar informaciones, así como la libertad y el pluralismo de los medios de comunicación”. Considerando (31).

La Directiva establece que la protección frente a represalias como medio de salvaguardar la libertad de expresión y la libertad y el pluralismo de los medios de comunicación debe otorgarse a las personas que comunican información por los canales internos, externos y a los que hacen revelaciones públicas. (45)

Por otra parte, la Directiva contempla que el objeto de la misma es *“proporcionar un elevado nivel de protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión”*, tal como lo contempla el Artículo 1°. Negrilla extratextual.

Así mismo, la Directiva señala que la protección al denunciante es por informar sobre determinadas infracciones al derecho de la Unión. Según esta previsto en el Artículo 2°. Negrilla extratextual.

La Directiva señala que la definición de «denuncia» o «denunciar»: *es la comunicación verbal o por escrito de información sobre infracciones*; según lo contempla el Artículo 5°. Negrilla extratextual.

“Las personas necesitan protección jurídica específica cuando obtienen la información que comunican con motivo de sus actividades laborales y, por tanto, corren el riesgo de represalias laborales, por ejemplo, por incumplir la obligación de confidencialidad o de lealtad”. Declaración prevista en el Considerando (36) Negrilla extratextual.

La Directiva establece que *“Una prevención efectiva de las infracciones del Derecho de la Unión exige que se conceda protección a las personas que faciliten información necesaria para revelar infracciones (...)”*. Declaración prevista en el Considerando (43) Negrilla extratextual.

La Directiva también contempla que *“El seguimiento y la respuesta al denunciante deben producirse en un plazo razonable”* ante la *“Necesidad de evitar la revelación pública innecesaria de información”*. Declaración prevista en el Considerando (67) Negrilla extratextual.

A lo largo de la Directiva se hace referencia a la información que la denunciante entrega a través de los canales internos, externos y mediante la revelación pública.

Como vemos, la Directiva misma señala que se basa en la protección del derecho de la libertad de expresión, sin embargo, como se señala en el articulado de la Directiva, el objeto de la misma es “proporcionar un elevado nivel de protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión”. Así las cosas, no es claro qué derecho es el que la Directiva quiere proteger cuando se toman represalias contra el que revela información sobre infracciones del Derecho de la Unión.

Acerca del derecho afectado con las represalias contra el que revela información sobre infracciones en el seno de las empresas privadas o entidades públicas, el Tribunal Constitucional, hace más de 30 años, señaló:

“Aunque la delimitación entre los derechos reconocidos en los apartados 1 a) y 1 d) del art. 20 de la Constitución no siempre es sencilla, parece claro que el derecho a la libertad de información se refiere más bien a los «hechos», en tanto que el declarado en el artículo 20.1 a), contempla las ideas, opiniones y pensamientos «sobre los hechos». Pues bien, si los hechos difundidos son exactos y si quien los difunde así lo acredita, nos encontraríamos con un acto irreprochable del ejercicio del derecho de libre comunicación de información veraz, del que no podrían seguirse consecuencias jurídicas desfavorables, porque ningún deber contractual de buena fe obliga al trabajador a callar o a no difundir [es decir, a no ejercitar su derecho fundamental del art. 20. 1 d)] unos hechos que son jurídicamente ilícitos y que pueden constituir una inconstitucional discriminación, amén de ser bien poco coincidentes con un orden de libertad y democracia. Nos hallaríamos, entonces, en un supuesto similar al de la STC 88/1985: Si no hay exceso en el ejercicio del derecho del art. 20.1 d) -y no lo habría cuando se difunden hechos verdaderos constitutivos de un ilícito jurídico-, el despido supondría una reacción contractual utilizada abusivamente⁶²¹”.

Entonces el derecho a la libertad de información es el que se quiere o pretende proteger con la legislación sobre whistleblower, ya que este está precisamente revelando y comunicando información. Con base en lo expuesto en la Sentencia citada, en la que se precisó la diferencia entre derecho a la libertad de expresión y el derecho

⁶²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera) 6/1988, de 21 de enero con ponencia de D. Luís Díez-Picazo y Ponce de León.

a la libertad de información, el whistleblowing consiste no tanto en “expresar libremente pensamientos”, sino en “comunicar información”, esto es, en informar, eso sí, bajo la perspectiva de la expectativa de veracidad que requiere la Directiva en el Artículo 6.1.a) y la CE en el Artículo 20.1.d)⁶²².

10.3. La Ley 2 de 2023 de protección al informante.

Después de varios intentos fallidos por aprobar una ley de protección a quienes comuniquen o revelen hechos irregulares contra el Derecho de la Unión, en el entorno laboral, se aprueba la Ley 2 de 2023, que transpuso la Directiva 1937 de 2019, de la Unión Europea y el Consejo de Europa, que obliga a los miembros de la Unión Europea a adoptar una ley de protección al denunciante, o en España, al informante. Como se vio más arriba, en España se suscitó un debate alrededor de cómo se le debería llamar a quien revela irregularidades en el entorno laboral, pues el término denunciante se reserva para denuncia de delitos, denuncia que no puede ser anónima, el que presenta la denuncia se debe identificar. Finalmente, en la Ley 2 de 2023, se optó por llamar informantes a quienes revelan irregularidades en el entorno laboral, sin embargo, en el artículo 4 de la Ley se usa el término denunciante en lugar de informante.

La única forma de que se legislara para proteger al que revela irregularidades en el entorno laboral fue que la Directiva mencionada obligara al estado español a hacerlo; la transposición no se hizo en el plazo previsto en la 1937 de 2019, sino más de un año

⁶²² De Martínez Saldaña, Et al. 2019. “La protección del *whistleblower* tras la Directiva (UE) 2019/1937. Análisis del nuevo marco jurídico desde la perspectiva del Derecho laboral, público, penal y de protección de datos”. Actualidad Jurídica Uría Menéndez / ISSN: 1578-956X / 53-2019 / 24-68 recuperado de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6845/documento/art02.pdf?id=9331> el 30 de julio de 2021.

después, lo que conllevó a que la Comisión iniciara un procedimiento ante el TJUE por incumplimiento del derecho de la Unión en la transposición de esa Directiva (Javier Miranzo Díaz).

-Principales aspectos de la Ley 2 de 2023

Finalidad y Ámbito de aplicación: La Ley tiene como finalidad proteger al empleado, ex empleado, aspirante a un cargo, pasantes, del sector público y privado, que con motivos razonables que le hagan creer que la irregularidad tuvo lugar, informen de buena fe, sobre irregularidades ocurridas en el entorno laboral o profesional, contra el derecho de la unión y el ordenamiento español, que afecten el interés general.

Igualmente protege personas del entorno del informante que puedan sufrir represalias, y personas jurídicas propiedad del informante. Desde un punto de vista más general, la finalidad de la Ley de protección del informante es garantizar el derecho fundamental de información y comunicación. Así mismo, se pretende con esta Ley, fomentar la cultura de información de irregularidades en el entorno laboral pues con la protección brindada el informante podría informar libremente sobre esas conductas sin temor a represalias.

Hay dos aspectos subjetivos que habilitan la protección del informante, la buena fe y los motivos razonables para creer que la irregularidad informada existió, por lo tanto, ante la ausencia de esos dos aspectos, la protección no procederá.

-Sistemas de información internos y externos:

La Ley contempla la existencia de sistemas de información internos y externos.

Los sistemas Internos de información deben tener un canal de información, un responsable del sistema y un procedimiento de gestión de información. Así lo prevé el Artículo 5.

El órgano encargado del sistema interno de información debe tener autonomía respecto al resto de órganos de gobierno. Conforme lo plasma el Art. 8.

En todas las entidades, públicas o privadas, obligadas a tener un sistema interno de información, debe haber un responsable del sistema, cuyo nombramiento y cese debe reportarse a la Autoridad Independiente de Protección del Informante o a la autoridad competente en las comunidades autónomas. Cuando se trate de cese se debe informar las causas del mismo. Una de las funciones del responsable del sistema es la de tramitación de expedientes de investigación.

Los sistemas internos de información son obligatorios para los organismos que reciban fondos públicos para su financiación.

Todas las entidades del sector público deben tener sistemas internos de información. En esto la Ley va más allá que el Acto Legislativo de la Unión, que contempla la posibilidad de eximir a los municipios de menos de 10 mil habitantes y las entidades de menos de 50 trabajadores de la obligación de tener canales de denuncia interna. La Directiva se refiere a canales, la ley se refiere a sistemas.

En el sector privado para las personas jurídicas o físicas que tengan contratados cincuenta o más trabajadores es obligatorio tener un sistema interno de información. Así lo establece el Artículo 10. Lo anterior está en armonía con la Norma europea de protección a los denunciantes, sin embargo, en esta se contemplaba la posibilidad de que los estados miembros alienten a empresas con menos de 50 trabajadores a establecer canales de denuncia interna, y seguimiento, incluso estableciendo, para dichos canales, requisitos menos exigentes que los previstos en la Directiva, siempre que dichos requisitos garanticen la confidencialidad y el seguimiento diligente de la denuncia. Considerando 49. Lo anterior, y de acuerdo con lo contemplado en el considerando 48, se entendería, teniendo en cuenta el nivel de riesgo que sus actividades suponen para el interés público.

Se contempla que se puede gestionar de manera conjunta el sistema interno entre varias administraciones, municipios de menos de 10 mil habitantes y entidades con menos de 50 trabajadores. Tal como lo consagra el Artículo 14. Esta limitación obliga a contratar con terceros a municipios con más de ese número de habitantes y a entidades con más de ese número de trabajadores, situación que no responde a ninguna exigencia o interpretación de la normativa europea (Javier Miranzo Díaz).

Se prevé que la gestión del Sistema interno de información sea realizada por un tercero, siempre y cuando se demuestre que no se cuenta con medios propios para ejercer esa función, y solo para la recepción de la información, no para su trámite. Así lo contempla el Artículo 15.

Plazo para implantar los sistemas internos de denuncia. 3 meses contados a partir de la entrada en vigor de la ley. Disposición transitoria segunda, numeral 1. Este plazo es poco realista por lo complejo y novedoso del sistema en el cual se deben tener en cuenta aspectos como la garantía de confidencialidad y la gobernanza. Para implementar los planes antifraude, instrumento más sencillo y con plazo de 90 días hábiles, las administraciones públicas debieron externalizar su implementación y muchas incumplieron dicho plazo (Miranzo).

En el sector privado para las empresas con más de 250 trabajadores el plazo es hasta el 13 de junio de 2023; para las empresas con más de 50 trabajadores y menos de 250 el plazo es hasta el 1 de diciembre de 2023.

No implantar los sistemas internos de información en los plazos legales se considera una infracción muy grave, tal como lo establece el Artículo 63, y se prevén sanciones de cuantiosas multas por esa causa, conforme a lo previsto en el Artículo 65.

10.3.1. Canales Internos

Los canales internos de información posibilitan la presentación de información de las infracciones a las que se refiere la Ley.

La Ley, en la exposición de motivos, considera que para que se informen las irregularidades en el entorno laboral, el canal interno debe garantizar la confidencialidad del informante, “siendo aconsejable prever, además, el anonimato del mismo. No hay mejor forma de proteger al que informa que garantizando su anonimato”. La Ley contempla la posibilidad de informaciones anónimas y con

identificación del informante, Art. 17.1. y en cada caso se debe garantizar la confidencialidad de la identificación del informante, o el anonimato.

La información anónima, como ya se ha señalado, no es muy útil a la hora de ser tramitada, pues el informante anónimo no le puede hacer seguimiento a la información comunicada y termina por ser archivada. La mejor forma de proteger al informante es la confidencialidad de la identidad del informante y las medidas de protección contra las represalias si estas se presentan, y una autoridad que haga cumplir esas medidas, y parece que la Ley contempla esos aspectos, salvo por la confusión presente en el artículo 36.4.

De todos modos, la Ley contempla la posibilidad de presentación y tramitación, incluso de denuncias anónimas por los canales internos (Art. 7.3); la Directiva 1937, contempla las denuncias anónimas como opcionales a criterio del estado miembro, y establece un seguimiento diligente, cuando así lo establezca el derecho nacional, de este tipo de denuncias en el Artículo 9.1 e). La Ley no contempla expresamente ese seguimiento diligente, aspecto que es fundamental tratándose de denuncias anónimas, pues es difícil para el informante anónimo hacerle seguimiento a su denuncia. Sin embargo, el Artículo 63 considera como infracción a los propósitos de la Ley, impedir, frustrar o ralentizar el seguimiento de las comunicaciones o informaciones de que trata la Ley.

La garantía de confidencialidad y anonimato es un aspecto fundamental en esta Ley, y su vulneración se considera infracción a la misma, de acuerdo a lo señalado en el Artículo 63.1 c) y en el Artículo 63.2 b).

Procedimiento de gestión de las informaciones recibidas, previsto en los Artículos 5.2.i) y 9.

Garantizar la confidencialidad de la identidad del informante es un aspecto fundamental de la protección prevista en la Ley, así mismo, garantizar la confidencialidad en el tratamiento de las informaciones es un pilar esencial para conseguir los objetivos pretendidos por el nuevo marco legal (Alain Casanovas y Noemí Brito Izquierdo)⁶²³. La reserva de la identidad puede ser levantada, revelando la identidad del denunciante, en desarrollo de una investigación judicial para garantizar el derecho de defensa del denunciado.

Plazo de las investigaciones: la norma establece 3 meses, excepcionalmente, prorrogables por un periodo igual, Artículo 9, letra d, para adelantar las investigaciones de las infracciones informadas.

El Artículo 9.2 j) establece que, si de los hechos informados aparecen indicios de la existencia de delitos, deberá remitirse la información al Ministerio Fiscal o a la Fiscalía Europea, en este caso, si los intereses afectados son los financieros de la Unión Europea.

⁶²³ <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/04/implicaciones-proteccion-datos-personales-ley-informante/>
Implicaciones en protección de datos personales derivadas de la nueva Ley del informante, ¿qué considerar?

Algunos comentaristas de esta norma, consideran que la misma vulnera el derecho de las personas jurídicas a no autoincriminarse cuando la denuncia recibida pueda generar responsabilidad penal para éstas (Jorge Walser Boserman)⁶²⁴.

El canal externo de información es complementario del canal interno, y este es el cause preferente para informar; este canal es la clave de bóveda del sistema de denuncias (Miranzo), pero, siempre que el informante considere que no hay riesgo de represalia. Así lo consagra el Artículo 4°. Entonces si hay riesgo de represalia, de acuerdo con el legislador, se debe informar por el canal externo. Básicamente lo mismo contempla la Directiva.

10.3.2. Canales Externos:

La Autoridad Independiente de Protección al Informante es la institución que materializa el principal canal externo de información. La Ley prevé la existencia de canales externos de información en las comunidades autónomas; se puede utilizar directamente el canal externo sin haber utilizado el canal interno. Art. 16 -1.

La Autoridad independiente de protección al informante debe ser Autónoma e independiente, de nueva creación, no puede recaer esa función en órganos preexistentes por el carácter específico de la materia. Preámbulo, apartado III.

⁶²⁴ <https://www.economistjurist.es/noticias-juridicas/las-carencias-de-la-ley-whistleblower-y-el-deber-de-remitir-las-denuncias-recibidas/>

Plazo para investigaciones y respuesta al informante no más de 3 meses. La comunicación se puede presentar de forma verbal o escrita, en forma anónima, o identificándose el informante, la identidad debe tratarse con reserva.

Admitida la comunicación comienza la fase instructora y termina con un informe ya sea de archivo o de inicio de un procedimiento sancionador. Si de los hechos informados aparece la existencia de delitos, la Autoridad pondrá los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal o de la Fiscalía Europea, según corresponda.

Las decisiones relacionadas con la información comunicada por el canal externo no son recurribles ni administrativa ni judicialmente. Las sanciones impuestas si son objeto de recursos ante el contencioso administrativo art. 20.

El Director de la Autoridad Independiente de Protección al Informante debe comparecer anualmente al congreso de diputados y senado Art. 59

La denuncia ante la Autoridad de Protección al informante puede ser anónima o no anónima. En el último caso, se garantiza Reserva de identidad del informante – confidencialidad – anonimato. Según lo previsto en el Artículo 21. Se levanta la reserva de la identidad en el marco de un proceso judicial. De acuerdo a lo plasmado en el Artículo 33-3.

La identidad del informante solo podrá ser comunicada a la Autoridad judicial, al Ministerio Fiscal o a la autoridad administrativa competente en el marco de una investigación penal, disciplinaria o sancionadora. Se le comunicará al informante sobre el levantamiento de la reserva de identidad. Así lo prevé el Artículo 33-3.

Los sujetos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la ley están obligados a suministrar información clara y accesible sobre la existencia de los canales internos y externos de información. Título IV.

10.3.3. Revelación pública.

Al igual que en la Directiva, aparte de la información por canales internos y externos de información, la Ley 2 de 2023, contempla la revelación pública. La protección al informante por este medio se proporciona cuando los canales internos y externos no han funcionado. Protección adicional a los que acuden a la revelación pública es la que se les otorga a las fuentes de periodistas, y la que la opinión pública le da a los que informan de irregularidades contra el interés general.

10.3.4. Tratamiento de datos personales. Título VI.

10.3.4.1. Responsable del tratamiento.

Para el sistema interno de información el Artículo 5.1 de la Ley establece que El órgano de administración u órgano de gobierno de cada entidad u organismo obligado por la Ley del Informante tendrá la condición de responsable del tratamiento de los datos personales de conformidad con lo dispuesto en la normativa sobre protección de datos personales. Cuando la gestión del sistema interno de información este a cargo de un tercero, este será el responsable del tratamiento de los datos personales. En el caso del canal externo de información el responsable es la Autoridad Independiente de Protección al Informante. La Ley de protección del informante modifica la ley Orgánica

3 de 2018, LOPDGDD para incluir el tratamiento de datos que se lleven a cabo en los canales externos y en la revelación pública (Alain Casanovas y Noemí Brito Izquierdo).

La Ley contempla la preservación de la identidad del informante y la protección de datos y de la identidad de las personas investigadas por la información comunicada. Garantizar la confidencialidad en el tratamiento de las informaciones es un pilar esencial para conseguir los objetivos pretendidos por el nuevo marco legal, y la pulcritud en el tratamiento de datos personales es un hito clave para su consecución (Alain Casanovas y Noemí Brito Izquierdo). Como se señaló, la Ley, Artículo 33-3, prevé el caso en el que se levanta la reserva de la identidad del informante.

La Ley exige la existencia de un delegado para protección de datos para la información por canales internos, para los terceros que los gestionen y para la Autoridad Independiente de Protección del Informante, aspecto previsto en los Artículos 32 y 34.

10.3.5. Medidas de Protección.

Los informantes contarán con el apoyo necesario de la Autoridad Independiente de Protección del Informante, A.A.I. para que las medidas de protección establecidas en esta Ley resulten eficaces.

La misma Ley, preámbulo, Título III, considera el Título VII como el eje de la Ley de protección del informante. Este Título contiene *“las medidas de protección para amparar a aquellas personas que mantienen una actitud cívica y de respeto*

democrático al alertar sobre infracciones graves que dañan el interés general". Con el propósito de *"...que nadie esté amedrentado ante futuros perjuicios"*.

La forma de proteger al informante es mediante la prohibición contra represalias, amenazas de represalias o tentativa de represalias, tal como lo prevé el artículo 36 de la citada Ley; entre las represalias están la suspensión del contrato de trabajo, el despido o extinción de la relación laboral o estatutaria, la degradación, la negación de ascensos, el ostracismo, debido a la presentación de la comunicación informando sobre infracciones del Derecho de la unión o irregularidades penales y administrativas graves o muy graves.

Llama la atención que la Ley incluya como represalia la no renovación o la terminación anticipada de un contrato de trabajo temporal, pero una vez superado el período de prueba, Art 36.3 a), lo que significa que los trabajadores temporales, informantes en potencia, durante el periodo de prueba están desprotegidos, lo que conlleva a que el trabajador temporal no tenga estímulo para informar las irregularidades que presencie en el entorno laboral.

La protección del informante contra las represalias es el elemento fundamental de la Ley 2 de 2023 (Francisco Javier Gómez Abelleira⁶²⁵), pues con la entidad establecida para proteger al denunciante y los mecanismos previstos en la norma, se previenen los perjuicios que se le pudieran ocasionar al informante en razón de la información comunicada, huelga decir que con la sola publicidad de su existencia tiene

⁶²⁵ <https://www.elforodelabos.es/2023/04/la-prohibicion-de-represalia-contr-el-informante-en-la-ley-2-2023/#>

efecto preventivo, y se pueden remediar los perjuicios en caso de que las represalias se presenten.

Declara el legislador en la exposición de motivos que la primera medida para proteger al informante sea la contundente declaración de prohibir y declarar nulas aquellas conductas que puedan calificarse de represalias y se adopten dentro de los dos años siguientes a ultimar las investigaciones.

La anterior declaración se plasma en el Número 5 del Artículo 36, que establece una presunción de derecho, que consiste en que los actos administrativos que tengan como objeto impedir o dificultar la presentación de comunicaciones y revelaciones son nulos de pleno derecho. Igualmente son nulos de pleno derecho los actos administrativos que constituyan represalia o causen discriminación tras la presentación de comunicaciones y revelaciones al amparo de la Ley 2 de 2023.

Encontramos una inconsistencia entre lo dicho por el legislador en la exposición de motivos y lo previsto en el Artículo 36.5, pues en la exposición de motivos se dice que las conductas que constituyen represalias se declaran nulas cuando se adopten dentro de los dos años siguientes a ultimar las investigaciones, y en el Artículo 36-5 se señala que se declaran nulos los actos administrativos que constituyan represalia o causen discriminación tras la presentación de comunicaciones y revelaciones. El periodo previsto en el artículo 35.5, *“tras la presentación de comunicaciones o revelaciones”*, es diferente que el previsto en la exposición de motivos, *“...a ultimar las investigaciones”*, pues una cosa es desde la presentación de la comunicación y otra

desde “*ultimar las investigaciones*”. Entendemos que lo que tiene fuerza vinculante es lo que se consagra en la norma y no en los considerandos.

Así mismo, en el Artículo 36.5 no se señala el periodo dentro del cual esos actos se deben adoptar para declararlos nulos, como si se hace en la exposición de motivos, que señala el periodo de dos años. Entonces, se entendería que el Artículo 36.5 se refiere a los actos administrativos que señala esa norma, que se adopten dentro de los dos años siguientes tras la presentación de las comunicaciones y revelaciones. Lo anterior cobra sentido si se lee conjuntamente con el Artículo 36.4 que contempla que el informante “*que viera lesionados sus derechos por causa de su comunicación o revelación una vez transcurrido el plazo de dos años*”, “*podrá solicitar la protección de la autoridad competente (...)*”.

Como podemos ver, la Ley no es clara en cuanto a cuándo empieza y cuánto dura el periodo de protección del informante. Haciendo un esfuerzo interpretativo se concluye que empieza desde la presentación de la comunicación o de la revelación pública y que dura, mínimo dos años⁶²⁶, que es el periodo dentro del cual se declaran nulos los actos administrativos que contienen las represalias contra el informante, y si una vez transcurrido el plazo de dos años si el informante ve lesionados sus derechos, puede solicitar protección de la autoridad competente. Cabe preguntarse qué pasa cuando la represalia no se manifiesta a través de actos administrativos.

⁶²⁶ <https://tirant.com/actualidad-juridica/noticia-ley-2-2023-de-20-de-febrero-reguladora-de-la-proteccion-de-las-personas-que-informen-sobre-infracciones-normativas-y-de-lucha-contra-la-corrupcion/#:~:text=%C3%81mbito%20de%20aplicaci%C3%B3n,las%20infracciones%20del%20ordenamiento%20nacional>.

En el preámbulo, Título III, se declara la prohibición de prácticas que limiten el derecho a informar, como las cláusulas de confidencialidad en el contrato de trabajo, mediante las cuales el trabajador se obliga a no informar los hechos irregulares que conozca. En el Artículo 63.1 a) y 63.2 a) se plasma la realización de esas conductas prohibidas como infracciones a los derechos y garantías previstos en esta Ley. También se prohíbe que se invierta la carga de la prueba en los procesos de reparación de daños. En el Artículo 38.4 Medidas de protección frente a represalias, se plasma esa Prohibición.

Según la Disposición adicional sexta, los efectos de la Ley 2 de 2023 son retroactivos, pues la protección a los informantes se aplica desde la entrada en vigor de la Directiva 1937 de 2019. Es decir, desde el 16 de diciembre de 2019. En el caso de las infracciones del Derecho UE esta extensión temporal era obligada, pero no lo era para las infracciones adicionales del ordenamiento español. Sin embargo, debe valorarse positivamente esta extensión, pues no se trata de aplicar de forma retroactiva una norma sancionadora, sino protectora. Es decir, la aplicación retroactiva no afecta a los posibles infractores, sino exclusivamente en beneficio de los informantes (Severiano Fernández Ramos)⁶²⁷.

La protección también cobija al denunciado en aspectos como debido proceso, confidencialidad, reserva de identidad y presunción de inocencia.

10.3.6. Autoridad independiente de protección al informante Título VIII.

⁶²⁷ Ley 2/2023 de protección al denunciante. Ámbito material de aplicación.
<https://laadministraciondial.inap.es/noticia.asp?id=1513983>

La Ley, en la exposición de motivos, apartado III, haciendo referencia al Título VIII de la Ley, Autoridad Independiente de Protección del Informante, A.A.I., señala que una Sociedad democráticamente avanzada protege a los informantes de hechos que afecten el interés general. La Ley le asigna a la Autoridad Independiente de Protección del Informante A.A.I. la función de proteger a los informantes y de contera, al interés general. La Autoridad independiente de protección al informante tiene la misión de que las medidas de protección al informante resulten eficaces.

La Ley le reconoce a la Autoridad Independiente de Protección del Informante un papel fundamental en el sistema de información y protección al informante al considerarla como un Pilar básico del sistema institucional en materia de protección al informante, y al dotarla de independencia y autonomía. Igualmente, la reconoce como pilar institucional esencial en la lucha contra la corrupción, o lo que es lo mismo, en la defensa del interés general.

El Artículo 43 de la Ley establece las funciones de la Autoridad Independiente de Protección del Informante:

- *Gestionar el canal externo de comunicaciones regulado en el título III.*
- *Fomentar y promocionar de la cultura de la información.*
- *Adoptar las medidas de protección al informante previstas en su ámbito de competencias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41.*

- *La Autoridad Independiente de Protección del Informante tiene la competencia sancionadora en la materia.*

En la Disposición final undécima de la Ley 2 de 2023, se contempla que en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley se aprobará Estatuto de la Autoridad Independiente de Protección del Informante, A.A.I., en el que se establecerán las disposiciones oportunas sobre organización, estructura, funcionamiento, así como todos los aspectos que sean necesarios para el cumplimiento de las funciones asignadas mediante esta ley.

En la Disposición final novena, la Ley establece que la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión se incorpora al ordenamiento jurídico español.

10.2.21. Conclusiones:

La denuncia o comunicación de actos irregulares en el entorno laboral, es un mecanismo con gran potencial para disuadir la comisión de tales actos. La protección del informante contra las represalias que se pueden presentar por el hecho de las denuncias de irregularidades motiva a comunicar esa información, lo que redundará en la disminución o desaparición de las irregularidades. Pero esa protección tiene que ser efectiva para que convenza al informante de que comunicar las irregularidades no le va a traer consecuencias negativas, y que, si se las trae, pueden ser remediadas.

En España, como está ocurriendo actualmente en Colombia, se presentó mucha resistencia en legislativo para aprobar una legislación que protegiera al informante, quien tiene una especial condición, ser testigo de primera mano de actos irregulares en el ambiente laboral. Tuvo que expedirse la Directiva 1937 de 2019, por parte del Parlamento europeo y el Consejo, para que se viera obligada a promulgar la Ley de Protección del Informante, la cual se identifica como la Ley 2 de 2023. Dicha Ley transpone la mencionada Norma, la cual establece unos mínimos para proteger al denunciante, por lo que la citada Ley no puede establecer, en ese sentido, menos protección al denunciante que la prevista en la Directiva.

En tratándose de proteger al informante, hay unos elementos fundamentales que la legislación no pueden omitir si quiere que la protección sea efectiva. Esos aspectos son los siguientes.

Canales de información internos y externos, que sean independientes y garanticen la confidencialidad de la identidad del informante o el anonimato.

Una entidad independiente que apoye al informante para enfrentar los procesos y lo proteja contra las represalias por comunicar información sobre irregularidades en el entorno laboral.

Una legislación que garantice que el informante no enfrentará represalias por la información comunicada, y en caso de que esas represalias se presenten que se prevean mecanismos para reparar al informante por los perjuicios sufridos. La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que inflijan el daño al informante. Que en

los procesos de reparación de daños la carga de la prueba recaiga sobre quien produjo el perjuicio al informante, donde se demuestre que no hay relación entre el perjuicio sufrido por el informante y la presentación de la información.

La Ley 2 de 2023.

La Ley de protección al denunciante, Ley 2 de 2023, luego de muchos intentos, y gracias a la Directiva 1937 de 2019 del Parlamento europeo y del Consejo, vio la luz en febrero de 2023, por fuera del plazo impuesto por el A.L. de la Unión para la transposición, pero, sin embargo, la Ley de protección al denunciante o informante hoy es una realidad en España.

La mencionada Ley debe respetar los mínimos impuestos por la Directiva, y en el procedimiento de gestión de informaciones por el canal interno incluyó la obligación de remitir al Ministerio Fiscal la información que pueda ser constitutiva de delito (Jorge Walser Boserman), obligación que no contempla la Norma europea.

En cuanto al tema de las denuncias o comunicación de las informaciones de las irregularidades en el entorno laboral o profesional, el ámbito objetivo y subjetivo es amplio, irregularidades contra el Derecho de la Unión y derecho interno; el ámbito de los informantes protegidos también es amplio, art 3. La Ley permite la presentación de informaciones anónimas o no anónimas, tanto por el canal interno como por el externo. La Directiva deja a criterio de los estados miembros permitir la presentación de las informaciones con carácter anónimo.

La ley, en acatamiento de lo ordenado en la Norma europea regula el tratamiento de datos personales, y prevé la protección de la identidad o incluso el anonimato del informante. La confidencialidad o reserva de identidad del informante es uno de los aspectos claves para el éxito del mecanismo del whistleblower. La Ley contempla como infracciones la vulneración de las garantías de confidencialidad y anonimato previstas en esta ley.

En cuanto a la Protección al informante contra Represalias, la Ley 2 de 2023, artículo 36, establece en la prohibición de las represalias, la definición de represalia, a título enunciativo se establece un listado de situaciones que se consideran represalias, establece la posibilidad para el informante que viese lesionados sus derechos por causa de la comunicación de la información de solicitar protección a la autoridad competente, una vez transcurrido el plazo de dos años, se entiende, desde la presentación de la información, igualmente, y esto constituye quizá el aspecto más importante de la protección al informante, los actos administrativos que constituyan represalia, emitidos desde la presentación de información y dentro de los dos años siguientes, serán nulos de pleno derecho.

Otra forma de protección, según lo consagrado en el Artículo 38.4, es que en los procedimientos judiciales relativos a los perjuicios sufridos por el informante se presumirá que el perjuicio se produjo como represalia por la presentación de la información, y corresponderá a la persona que haya causado el perjuicio probar que esa medida no tiene relación con la comunicación de la información o revelación pública.

Además, la Ley contempla un régimen sancionatorio especial, tanto por no implementarse los sistemas de información contemplados en ella, como por desconocer las medidas de protección a favor del informante, tal desconocimiento se considera infracción.

Igualmente, se establece una autoridad autónoma e independiente para recibir y tramitar informaciones externas sobre las irregularidades infracciones previstas en la Ley, como también para hacer que las medidas de protección del denunciante sean efectivas, la Autoridad Independiente de Protección al Informante.

La Ley no contempla incentivos económicos (recompensas) para que se presenten informaciones sobre las infracciones previstas en el Artículo 2°. Figura que en estricto sentido no debe formar parte de una ley de protección al *whistleblower*.

Así las cosas, en teoría, la Ley 2 de 2023, que transpuso la Directiva 1937 de 2019, cuenta con los mecanismos necesarios para que la información sobre las infracciones normativas a las que se refiere el artículo 2, y lucha contra la corrupción, se comunique y tramiten adecuadamente. Además, la Ley, salvo por la falta de claridad que tiene en el Artículo 36.4 y en el 36.5, cuenta con las herramientas para proteger al informante.

En la práctica hay que esperar un tiempo razonable para ver qué impacto tiene la implementación de la misma ley, que se cumplan los plazos para la implementación de los sistemas internos de información y los requisitos legales de esos sistemas; así

mismo, que los mecanismos de protección del denunciante se apliquen conforme se prevén en la Ley.

La norma, en cualquier caso, debe ser un pilar fundamental de la arquitectura de integridad de las administraciones públicas (Miranzo).

Capítulo 11

EL CONTROL INTERNO EN COLOMBIA.

11.1.1. La Misión Kemmerer – Ley 42 de 1923

Debido al desgüeño de las finanzas públicas⁶²⁸ existente en el país, y a la crisis económica mundial que se venía presentando desde hacía varios meses⁶²⁹, el gobierno de Pedro Nel Ospina, 1922 –1926, trajo una comisión de expertos norteamericanos encabezados por Edwin Walter Kemmerer, para tratar de organizar y modernizar la hacienda pública del país⁶³⁰. Dicha misión abordó el tema presupuestal, el de la banca central y el del control fiscal, entre otros⁶³¹.

El propósito fundamental de esa misión era organizar el manejo de las finanzas públicas en el país de tal manera que tuviera las condiciones para poder garantizar el

⁶²⁸ “Después de la terrible crisis comercial y financiera de 1920-21, que obligó a renunciar al Presidente Marco Fidel Suárez, se llegó al convencimiento de que la causa de esa, y de las anteriores crisis colombianas desde 1886, residía en la carencia de un sistema administrativo y financiero. El Congreso resolvió, por una Ley de 1922, crear el Banco de la República y facultar al gobierno para traer una Misión de técnicos extranjeros que se le midiera al milagro de estructurar nuestra organización administrativa mediante el destierro perpetuo del satánico papel moneda, considerado el culpable principal de nuestras desgracias económicas”. <https://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-184/la-mision-kemmerer>

⁶²⁹ Enrique Santos Molano, escribió sobre esa crisis, en la columna “CÓMO CAYÓ MARCO FIDEL”, lo siguiente: “La burbuja inflacionaria estalló y el mundo se vio enfrentado a una crisis de recesión a la que no escapó Colombia, aunque, aquí, gracias a la previsión de Jaramillo, el impacto no fue tan duro como, por ejemplo, en E.U., donde de la noche a la mañana tres millones quedaron sin empleo y quebraron miles de empresas. La crisis en Colombia también generó desempleo y quiebras, en los que el presidente no tenía la menor culpa; pero todos lo señalaron como si hubiese sido el causante de las huelgas en Europa, de la caída de los precios y de la crisis económica en E.U. Con la recesión se abarataron las cosas, pero nadie tenía con qué comprar nada”. <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1624990>

⁶³⁰ Sentencia C- 716 de 2002

⁶³¹ <https://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-184/la-mision-kemmerer>

pago del servicio de los empréstitos otorgados al país por el capital norteamericano.

Así lo señalan Younes Moreno⁶³² y César Giraldo⁶³³.

Inicialmente, la vigilancia de la gestión fiscal como función de la Contraloría General de la República fue establecida por la Ley 42 de 1923, por recomendación de la misión Kemmerer. Sobre la naturaleza de la Contraloría General de la República hubo confusión pues en la mencionada Ley se estableció que era un departamento administrativo; mediante Sentencia del nueve de agosto de mil novecientos veinticuatro⁶³⁴, se aclara la función de la CGR y su diferencia con los departamentos administrativos. Posteriormente se consagró como un órgano separado del ejecutivo.

El diagnóstico presentado por la citada misión sobre el control fiscal que existía antes de 1923, fue que *“la labor de la Corte de Cuentas, en cuanto al examen de aquellas, es de poca utilidad, debido a que el examen se demora extraordinariamente. Una gran parte del mérito de un examen consiste en la propia revisión de los empleados del Gobierno a fin de que puedan corregirse inmediatamente las prácticas que no sean satisfactorias”*⁶³⁵. Subraya extratextual.

⁶³² Ya para 1923 siendo presidente de Colombia Pedro Nel Ospina, la misión de expertos norteamericanos “Kemmerer” presidida por Edwin Walter Kemmerer, influenció el desarrollo de innovaciones en materia de hacienda pública que tendrían lugar en el país. Sus recomendaciones tuvieron acogida en el marco de la contratación y ejecución del patrimonio público y abrieron la oportunidad de asegurar el mercado financiero norteamericano para colocar excedentes de capital en Colombia y asegurar los empréstitos en el país. (Younes, 2010) Página 80.

⁶³³ “En 1923 llegó a Colombia la Misión Kemmerer y de inmediato atacó el problema del equilibrio presupuestal. La misión estaba compuesta por un equipo de expertos norteamericanos contratados por el gobierno con el objeto de reorganizar la economía y las finanzas públicas. Esa reorganización era necesaria para poder recibir el crédito externo proveniente de los Estados Unidos”. Fiscalización y control fiscal. El control sobre el poder o el poder del control página 13.
http://www.cid.unal.edu.co/files/publications/CID199401_fico_b.pdf

⁶³⁴ http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30003998#ver_30004004

⁶³⁵ Cita 8 de la Sentencia C- 716 de 2002.

La Misión Kemmerer, para respaldar sus afirmaciones sobre la demora de la corte de cuentas en la revisión de las cuentas indicó “que el auto de observaciones a las del Tesorero General de la República, correspondientes al año de 1921, solo fue recibido por este funcionario en abril de 1923⁶³⁶”.

Ley 42 de 1923, creó la contraloría en los siguientes términos:

“Artículo 1º. Créase como servicio nacional administrativo el Departamento de Contraloría, el cual será independiente de los demás Departamentos administrativos. El Gobierno dictará en cada caso los decretos reglamentarios pertinentes”.

El contralor general, en vigencia del artículo 2º de la Ley 42 de 1923, era nombrado por el ejecutivo nacional, con aprobación de la cámara de representantes, para periodos de cuatro años, artículo 4º de esa Ley, con la posibilidad de ser reelegido.

El Artículo segundo de la Ley 42 de 1923, fue demandado por inconstitucional, pues según el demandante, si la contraloría era un departamento administrativo, entonces el presidente era el que debía nombrar al contralor, pues los departamentos administrativos formaban parte del ejecutivo, y la cámara de representantes no tendría que intervenir en ese nombramiento.

La Corte suprema de justicia despachó este cargo desfavorablemente mediante Sentencia del nueve de agosto de mil novecientos veinticuatro⁶³⁷, declarando exequible la norma demandada, con los siguientes argumentos:

⁶³⁶ Fiscalización y control fiscal. El control sobre el poder o el poder del control. página 22. http://www.cid.unal.edu.co/files/publications/CID199401_fico_b.pdf

⁶³⁷ http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30003998#ver_30004004

“Como el constituyente de 1886 denomina a los Ministerios del Despacho Ejecutivo con el nombre de Departamentos administrativos, habría sido de desearse que el legislador de 1923 hubiera reservado otra denominación a la institución de la Contraloría. Mas como los Ministerios expresados y la Contraloría tienen diferencias sustanciales, las que existen entre la obra de administrar y la de fiscalizar, no ha de ser la denominación común de Departamentos administrativos lo que afecte con la tacha de inexequibilidad la creación legal de la Contraloría. Esta no es un Ministerio, y por eso el legislador no consideró conveniente asignarle al jefe de ella el nombre de Ministro, sino el de Contralor”.

“La tacha de la demanda, relativa al hecho de que, según la Ley 42, artículo 2°, el Contralor General de la República y el Auditor General no son nombrados libremente por el Presidente de la República, puesto que los nombramientos que haga deben ser aprobados por la Cámara de Representantes, y de consiguiente, que tal disposición es contraria a la Constitución, no tiene asidero en ninguna de las disposiciones de ésta.

“Según lo que se ha dicho, la institución de la Contraloría ha sido creada para la fiscalización de los actos de administración de la cosa pública; y esto entraña una razón suficiente para que ni el Contralor ni el Auditor General, ni en general los empleados dependientes de la Contraloría, sean nombrados o removidos libremente por el Poder Ejecutivo Nacional. Este pensamiento lo ha desarrollado en toda su amplitud el legislador en la Ley 109 de 1923, al disponer que el Contralor General de la República y el Auditor General deben ser elegidos directamente por la Cámara de Representantes. (Véase el artículo 18 de dicha Ley). De modo que ha quitado la injerencia del Poder Ejecutivo Nacional en el nombramiento de estos empleados.

Concluye la Corte diciendo:

No debe entenderse la Constitución Nacional en el sentido de que quien ha de ser fiscalizado en sus actos, nombre a su fiscal, porque esto va contra elementales principios de Derecho Público⁶³⁸.

En efecto, y conforme lo sostuvo la Corte en la sentencia citada, 5 meses después de la expedición de la Ley 42 de 19 de julio de 1923, el 12 de diciembre de ese mismo año, se expide la Ley 109, mediante la cual se modifica el término para el cual era elegido el contralor, reduciéndoselo a la mitad del inicialmente previsto, igualmente se establece que el contralor será elegido por la Cámara de Representantes, sin intervención del Poder ejecutivo nacional.

11.1.2. Ley 109 de 1923.

“Artículo 18. El Contralor General de la República, y el Auditor General, serán elegidos por la Cámara de Representantes, para períodos de dos años que empezarán a contarse desde el 1º de nombramiento (sic) del corriente”.

En 1932 volvió al país la misión Kemmerer, y no estuvo de acuerdo con los cambios que se habían hecho a la Ley 42 de 1923, en temas como el término para el cual era elegido el contralor y cómo se hacía el nombramiento del contralor.

La Misión consideraba que en el nombramiento del contralor era necesaria la intervención del presidente, y que dos años en el cargo era muy corto y generaba mucha inestabilidad al interior de la Contraloría y descrédito ante la sociedad, al respecto señaló:

⁶³⁸ En Estados Unidos, de dónde se copia este modelo de control fiscal, el presidente es el que nombra al contralor con la aprobación del Senado. *Budget and Accounting Act* de 1921. Con la reforma de 1980, el Congreso le presenta una lista de candidatos al presidente y de esa lista se designa al contralor, con la aprobación del Senado.

"Los cambios frecuentes en los titulares en este cargo tienden a desorganizar el personal o aminorar su eficiencia, por la sensación de incertidumbre que ocasionan con respecto a las alteraciones que en el personal y en los métodos de trabajo pueda introducir cada nuevo Contralor. Al mismo tiempo se originan entre los funcionarios administrativos y en el público cierto descontento e inseguridad, por la vacilación sobre la política que haya de seguir cada nuevo Contralor." Y lo más grave era "el descrédito en que cae la administración del Departamento de Contraloría por cambios tan frecuentes en su organización interna, los cuales dan la impresión que aquel despacho no sabe lo que hace ni como lo hace⁶³⁹".

Finalmente, la Misión recomendó que *"el Contralor se nombre por la Junta Directiva del Banco de la República de una terna presentada por el Presidente para evitar cualquier sospecha de que la política o la amistad personal puedan ser la base determinante de su nombramiento⁶⁴⁰".*

La insistencia de la Misión en que el ejecutivo participara en la elección del contralor, de acuerdo con la anterior recomendación, parece debida al temor de que ese nombramiento en manos de la cámara de representantes no fuera transparente o estuviese mediado por intereses políticos.

Las recomendaciones de la Misión no se tuvieron en cuenta, pues el contralor seguiría siendo nombrado por la cámara de representantes para un término de dos años, hasta la reforma constitucional de 1968.

⁶³⁹ Fiscalización y control fiscal. Antecedentes del control fiscal colombiano página 26.
http://www.cid.unal.edu.co/files/publications/CID199401_fico_b.pdf

⁶⁴⁰ Ibidem.

A esta altura es pertinente traer los comentarios que un opinador de la época, Luis del Corral, expresó sobre la llegada de la Misión Kemmerer al país, en donde señala que más que técnicos, los problemas del país son, como ahora, de moralidad y que los planes propuestos por esa misión serían rechazados por la propia idiosincrasia del país, y especialmente por aquellos que sacaban provecho del desorden de nuestras instituciones. Veamos:

"Ignoramos cual haya de ser la obra benéfica que la Misión cumpla aquí. Para nosotros tenemos que está condenada a un ineluctable fracaso. En realidad no viene ella a resolver cuestiones puramente técnicas, aunque así lo entienda, sino cuestiones morales, que son las que nos afectan. Trazará, sin duda alguna, un vasto, simétrico, sólido y hasta hermoso programa de reformas. Estimulará, también lo esperamos, la afición por los estudios económicos, quizá su único beneficio. Pero a la hora en que vaya a implantar sus ideas, el mismo suelo se alzaré para oponérsele. En torno a la desorganización del sistema fiscal del país medran millares de influyentes compatriotas. El contrabando y el peculado burocrático están tan íntimamente ligados a nuestras entrañas, que quien pretenda arrancarlos parecerá que nos las arranca. Depurar la administración equivale a invertir el orden social que diríase sólo se conserva en beneficio de los traficantes con los caudales del erario, y esto es un sueño tanto más generoso cuanto más irrealizable⁶⁴¹". Subraya extratextual.

Sobre esa idiosincrasia y sobre el aprovechamiento de los dineros públicos al que se refiere del Corral, cuenta Gabriel García Márquez, en su libro "el amor en los tiempos de colera", que un presidente del país, a principios del siglo pasado, favoreció

⁶⁴¹ <https://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-184/la-mision-kemmerer>

a una tal Andrea Varón, de profesión cortesana, amiga de Florentino Ariza, dándole una pensión sin que tuviera derecho a esta. Dice García Márquez: *“Fue verdad, en cambio, que el presidente Rafael Reyes por solo media hora apresurada entre dos visitas casuales a la ciudad, le asignó una pensión vitalicia por servicios cumplidos en el Ministerio del Tesoro donde no había sido empleada ni un día⁶⁴²”*.

11.1.3. Decreto 911 de 1932

El Decreto 911 de 1932, ya consagraba en el artículo primero que la contraloría era una oficina de contabilidad y de control fiscal, y señalaba que esa oficina no ejercía funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización. Igual a lo consagrado posteriormente por el inciso segundo del artículo 93 del acto legislativo 1° de 1945.

En el Artículo 2° del Decreto 911 de 1932, se establecía que el contralor sería elegido por la Cámara de Representantes para un período de dos años, repitiendo lo previsto en el Artículo 18 de la Ley 109 de 1923, lo cual luego fue recogido en el inciso tercero del artículo 93 del acto legislativo 1 de 1945.

De acuerdo con lo anterior, desde el Decreto 911 de 1932, ya se había definido la naturaleza de la función de vigilancia fiscal ejercida por la contraloría general de la república y la naturaleza de esta misma oficina, separándola del ejecutivo al cual había sido vinculada por medio de la Ley 42 de 1923. Lo previsto en el mencionado Decreto fue lo que se elevó en 1945 a canon constitucional.

⁶⁴²Gabriel García Márquez. El amor en los tiempos de colera. Página 149.
<http://web.seducoahuila.gob.mx/biblioweb/upload/Garc%C3%ADa%20Gabriel%20-%20El%20amor%20en.pdf>

11.1.4. Acto Legislativo 1° de 1945

Con el Acto Legislativo 1° de 1945, la función de vigilancia de la gestión fiscal a cargo de la Contraloría General de la República fue elevada a canon constitucional. La mencionada función fue recogida en los siguientes términos:

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

ARTÍCULO 209

La vigilancia de la gestión fiscal de la Administración corresponde a la Contraloría General de la República.

La Contraloría será una oficina de contabilidad y de vigilancia fiscal, y no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización.

El Contralor General de la República será elegido por la Cámara de Representantes para períodos de dos años⁶⁴³”. Subraya extratextual.

Con la reforma constitucional de 1945, cuando se le da rango constitucional a la vigilancia de la gestión fiscal, el contralor era elegido por la cámara de representantes, para periodos de dos años, es decir, como fue previsto en la Ley 109 de 1923, y nada dice respecto a la posibilidad de ser reelegido.

La norma constitucional que recogía la función de vigilancia fiscal en tiempos de la Constitución de 1886 fue modificada varias veces en su ubicación dentro de la constitución y respecto a su contenido. Inicialmente con el acto legislativo 1 de 1945 esa función estaba consagrada en el artículo 209 de la constitución; con la reforma de 1968, la mencionada función fue consagrada en el artículo 59 de la constitución. Las

⁶⁴³ <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1824969>

atribuciones del contralor estaban consagradas en los artículos 210 y 60 de la constitución, respectivamente.

La diferencia entre lo consagrado en 1945 y lo previsto en la reforma de 1968, consistió en que en el inciso primero de esta se agregó que la función sería ejercida de conformidad con la ley. Aunque antes de la reforma de 1968 se supone que la función se ejercía de acuerdo con la Ley 42 de 1923, Ley 109 de 1923, el Decreto 911 de 1932 y otras normas como la Ley 58 de 1946, Decreto Ley 3219 de 1953, Ley 151 de 1959, Decreto 1060 de 1960.

11.1.5. La reforma de 1968

En la reforma de 1968 se consagró que el contralor era elegido para periodos de cuatro años, extendiendo de esa manera el tiempo para el cual era elegido hasta entonces; así mismo se consagró a nivel de la constitución los requisitos para ocupar el cargo de contralor general. Dicha reforma, tampoco decía nada respecto a la posibilidad que tenía el contralor de ser reelegido. Con el acto legislativo 1 de 1979 se añadió al inciso tercero del artículo 59 de la constitución que el contralor no podría ser reelegido en ningún caso para el período inmediato, ni continuar en ejercicio del cargo al vencimiento de su mandato⁶⁴⁴. La reforma de la constitución adelantada mediante el acto legislativo 1 de 1979, fue declarada inexecutable en su totalidad, por vicios de

⁶⁴⁴ “Uno de sus puntos básicos era la eliminación de la posibilidad de que el contralor fuera reelegido. Este punto de la reforma nunca pudo ser aprobado en el Congreso, donde ya se sentía la influencia del nuevo contralor, Aníbal Martínez, y su aspiración, posteriormente satisfecha, de ser reelegido. Algo similar sucedió con la reforma constitucional promovida por el gobierno de Belisario Betancur, que también contemplaba la no reelección del contralor y que se hundió en el Congreso el año pasado”. <https://www.semana.com/nacion/articulo/speedy-gonzalez/8197-3> recuperado el 25 de julio de 2020.

trámite, mediante sentencia de la Corte Suprema de Justicia, del 3 de noviembre de 1981, expediente 785⁶⁴⁵.

Así las cosas, la posibilidad de que el contralor fuera reelegido, prevista en el artículo 4° de la Ley 42 de 1923, continuó vigente hasta la entrada en vigor de la Constitución de 1991⁶⁴⁶.

11.2. Clientelismo en la CGR.

Sobre la elección y reelección del contralor, en el artículo de Hernández Gamarra "Control Fiscal y la Lucha Contra la Corrupción⁶⁴⁷" se hace una buena recopilación de pronunciamientos de importantes personajes de la política colombiana del siglo XX sobre el clientelismo y la politiquería como constantes prácticas presentes en la CGR. Prácticas a las cuales acudían los candidatos a ocupar el cargo de contralor general y también los titulares de ese cargo que querían ser reelegidos, ofreciendo puestos a los recomendados de los miembros de la cámara de representantes, que era el órgano elector. Dice Hernández que el clientelismo y la politiquería en la CGR se superaron en 1998, porque se "instauró la carrera administrativa y la ley reguló la nómina de la Contraloría", lo anterior "no sin algunas controversias". Controversias que como se verá en otro aparte de este trabajo, siguen presentándose pues la politiquería y el clientelismo no quieren abandonar a la entidad fiscalizadora superior del país, pues es un secreto a voces que esta entidad sirve de

⁶⁴⁵ <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/4563/3840/>

⁶⁴⁶ La Ley 1904 de 2018, expresamente consagra la prohibición de la reelección del Contralor General de la República.

⁶⁴⁷ Hernández, A. (2018). Control Fiscal y la Lucha Contra la Corrupción: *Revista Economía Colombiana*: n° 353, página 16 - página 23.

centro de refugio a determinados grupos políticos⁶⁴⁸.

La elección del contralor por parte de la cámara de representantes, que se remonta a 1923, cuando la Ley 109 de ese año la estableció, fue muy criticada por no responder al interés general sino al de los electores.

En 1953, Carlos Vesga Duarte, citado por HERNANDEZ⁶⁴⁹, señala la presión de los miembros de la Cámara de Representantes sobre el contralor, para que este les nombre en la contraloría a sus recomendados, quienes no tienen ninguna preparación para esos cargos.

“Siendo elegido el Contralor por la Cámara de Representantes y disponiendo para su funcionamiento de unos fondos cuyo manejo carece de todo control, la Contraloría se ha convertido no de ahora sino de tiempo atrás, en un coto de caza vedado a los miembros de la Cámara que hace la elección, y sus posiciones se reparten sin ningún criterio de servicio público y con perjuicio notorio para el funcionamiento recto, honorable y eficaz del control a su cargo (...). El Contralor de más buena voluntad, con mejores intenciones y con la preparación más adecuada, llega en la actualidad a ese cargo y se encuentra con que sus electores – los representantes de la Cámara Baja – no le permiten trabajar y lo asedian diaria y permanentemente con las recomendaciones de individuos cuya preparación es nula”
(Vesga, En: Duque 1980, págs. 27- 28)

⁶⁴⁸ Ochoa Díaz, H., & Charris Rebellón, S. (2003). PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTROL FISCAL PARA EL ESTADO COLOMBIANO: EL SISTEMA DE CONTROL FISCAL NACIONAL. Estudios Gerenciales, (89),13-42. [fecha de Consulta 31 de Agosto de 2023]. ISSN: 0123-5923. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21208901>.

⁶⁴⁹ Hernández, A. (2018). Control Fiscal y la Lucha Contra la Corrupción: *Revista Economía Colombiana*: nº 353, página 16 - página 23.

En los debates de la asamblea nacional constituyente de 1991, al respecto se señaló:

“1.- Al Contralor preocupa más satisfacer a los congresistas, diputados o concejales que lo eligen, que el estricto cumplimiento de sus deberes. Por ésto, vale más para desempeñar una auditoría o una revisoría la palanca de un elector que la idoneidad y preparación. Es frecuente, como consecuencia de ello, encontrar auditores sin estudios sobre las materias contables y económicas e inclusive que apenas saben leer y escribir.

2.- Esto último porque los congresistas, diputados y concejales cuando exigen un cargo y presentan candidato, piensan más en sus consecuencias electorales que en la calidad intelectual y moral del agraciado”.

3.- Los auditores y revisores son conscientes de que no importa ni su eficacia ni su rectitud para conservar el cargo, sino mantener el favor del padrino político. Por ello se dedican más a dar gusto a su patrocinador, a veces en cosas ilícitas, que al trabajo honrado”⁶⁵⁰.

En 1986, en un artículo de la Revista Semana se decía que la “Contraloría se ha convertido en un engendro de enormes poderes que, para muchos, son sólo superados por los del presidente de la República⁶⁵¹”.

⁶⁵⁰ Proyecto de acto reformativo de la Constitución política se presentan el articulado y la exposición de motivos referentes a la regulación del control fiscal.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/singleitem/collection/p17054coll28/id/392/rec/1>. También en la Gaceta Constitucional No. 27 de 26 de marzo de 1991, página 31.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

⁶⁵¹ " SPEEDY GONZALEZ " <https://www.semana.com/nacion/articulo/speedy-gonzalez/8197-3> recuperado el 22 de julio de 2020.

¿Cuál era la razón de esto? en el artículo mencionado se decía que *“Poder burocrático es la respuesta. Las gracias que está llevando a cabo Rodolfo González no tienen su origen en la eficacia con la que desempeña sus funciones, ni en su habilidad santandereana, sino en que los congresistas colombianos quieren o necesitan los puestos de la Contraloría. Los puestos son muchos. Tantos que su número real es uno de los secretos mejor guardados⁶⁵²”*. Con esos puestos el contralor ejercía poder incluso sobre sus mismos electores que tenían que *“agacharle la cabeza para obtener y conservar sus cuotas, que en estos días del clientelismo son absolutamente indispensables para sobrevivir en política”⁶⁵³*.

11.3. El control fiscal previo.

El control fiscal que ejercía la Contraloría General de la República antes de 1991, era principalmente previo. La Asamblea Nacional Constituyente en relación con el modelo de control fiscal que operaba en Colombia antes de 1991, señaló:

“Las contralorías en Colombia han ejercido, en general, solo una parte de los controles que en la época moderna se han establecido en otros países; concentrándose, principalmente, en la auditoría de cuentas, con control previo, a fin de asegurar el honesto manejo de los dineros públicos, tal como lo recomendó la misión Kemmerer en 1923. Las contralorías han venido ejerciendo tanto la auditoría interna, propia del sistema previo; como la auditoría externa que es la verdadera función de las contralorías⁶⁵⁴”. Subraya extratextual.

⁶⁵² Ibidem.

⁶⁵³ Ibidem.

⁶⁵⁴ Gaceta Constitucional No. 77 página 1, 20 de mayo de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

El control fiscal previo inicialmente se encontraba contemplado en la Ley 42 de 1923, Capítulo octavo, Artículos 49 y 52, que establecían que los pagos con recursos del tesoro para que fueran válidos debían ser refrendados por el contralor general, o por un empleado del Departamento de Contraloría debidamente autorizado para ello, y respecto de los pagos realizados fuera de Bogotá se debían hacer conforme a las disposiciones que dictara el contralor general.

Los artículos mencionados de la Ley 42 de 1923 fueron demandados por inconstitucionales por desconocer la facultad del presidente de decretar la inversión de las rentas y caudales públicos con arreglo a las leyes, prevista en el No. 14 del Artículo 120 de la C.P. La Corte Suprema de Justicia mediante Sentencia del dos de agosto de 1933, corte plena, desestimó la demanda, con fundamento en lo previsto en el Artículo 36 del Decreto 911 de 1932, que aclaró el alcance del Artículo 49 de la Ley 42 de 1923, al establecer que la función del contralor general en el control del gasto, “...se limitará a cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional(...)”, y contemplaba, además, que el contralor no podía cuestionar las necesidades que se iban a financiar con esos gastos, es decir, el contralor no podía discutir las decisiones que la entidad vigilada había tomado.

Se transcribe inextenso el fragmento pertinente de la sentencia mencionada por su claridad explicativa:

“Según el acusador, con el control previo se ataca en cierto modo la estructura del Gobierno determinada en el artículo 59 de la Constitución, por cuanto se interpone entre el presidente y el Ministro del respectivo ramo un tercer elemento que, al decir del

actor, "viene a ser más Gobierno, toda vez que nada podrá hacerse en materia fiscal sin el beneplácito del Contralor." A esto observa la Corte:

Dados los términos bien significativos de los artículos 1.º y 36 del Decreto número 911 del año de 1932, "por el cual se reforman las leyes orgánicas de la Contabilidad oficial de la Nación y del Departamento de Contraloría," las atribuciones de éste han quedado suficientemente deslindadas y reducidas a las de una Oficina de contabilidad y de control fiscal, que "no ejercerá funciones administrativas; distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización"; y las actuaciones del Contralor se destacan de manera nítida en el segundo de dichos artículos, que dice:

"Artículo 36. Las apropiaciones incluidas en la Ley de Presupuesto anual o en los créditos adicionales, serán erogadas únicamente mediante la aprobación escrita del respectivo ministro o del funcionario autorizado por él, o por el Jefe del respectivo Departamento, siempre que los gastos estén conformes con las correspondientes apropiaciones, y su gasto autorizado por la ley, sin sobrepasar la suma total de la apropiación a que correspondan y puedan cargarse. El Contralor General, al examinar las cuentas o documentos justificativos presentados por la autoridad que los haya ordenado, se limitará a cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional. Al Contralor General no le corresponde dictaminar sobre la necesidad de los gastos, ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna tocante a la facultad administrativa que para subvenir a ellos tenga la autoridad que los haya ordenado".

Del texto transcrito se deduce claramente la perfecta autonomía del Gobierno en su función constitucional, desde luego que la intervención del Contralor se limita a

*cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional, sin permitírsele dictaminar sobre la necesidad de los gastos **ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna** con la autoridad que los haya ordenado.*

De manera que las atribuciones que consagran los artículos 49 y 52 de la Ley acusada, quedan subordinadas o circunscritas a los fines que determina el artículo 38 (sic) del Decreto número 911 de 1932, que tiene fuerza de ley posterior, aclaratoria y modificativa de las anteriores sobre este ramo.

Por consiguiente, no estando ya en vigor la disposición acusada, en la forma en que fue expedida por el legislador de 1923 y que pudiera prestarse a la interpretación que le dio el demandante, no hay materia sobre que pueda recaer un fallo de la Corte en el punto de inexequibilidad, según doctrinas constantes de esta corporación⁶⁵⁵.
subraya y negrilla extratextual.

Así mismo, la Ley 42 de 1923, consagraba que el contralor antes a la celebración de los contratos de la administración debía certificar que existía apropiación para celebrar el contrato y que había fondos disponibles para ese fin. Dicha función se limitaba a verificar aspectos presupuestales y de tesorería.

La norma que contemplaba esa función del contralor era el artículo 54⁶⁵⁶ de la mencionada Ley, el cual fue demandado por inconstitucional. La Corte Suprema de

⁶⁵⁵ http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30003998#ver_30004004

⁶⁵⁶ “Excepto en el caso de un contrato para servicios personales, no podrá celebrarse ni autorizarse ninguno que requiera un gasto del mil pesos (\$1,000) moneda legal o más, mientras el Contralor General no haya certificado al funcionario que ha de celebrarlo que se han apropiado debidamente fondos para tal fin, y que la cantidad necesaria para hacer frente al contrato proyectado está disponible (...)”.

Justicia, en sentencia del 9 de agosto de 1924, declaró exequible esa norma, y señaló al respecto:

“Las disposiciones de estos dos capítulos-artículos 53 a 57 inclusive-contienen reglamentaciones relativas al modo de celebrar contratos los empleados del Gobierno y sobre la obligación de otorgar fianzas los empleados de manejo y determinación del empleado que debe admitirlas, encaminadas a poner orden en las erogaciones de fondos del Tesoro Nacional para afianzar el crédito del Estado, de modo que haya dinero disponible para cubrir las órdenes de pago que contra aquél sean giradas, y a impedir las filtraciones de los dineros del Estado por obra de empleados sin responsabilidad pecuniaria o de responsabilidad deficiente. Esas disposiciones son esencialmente fiscalizadoras para asegurar una sana administración de los negocios públicos, y su finalidad es muy digna de loa. Con ella no se usurpa en manera alguna la facultad confiada al presidente de la República por el artículo 120, ordinal 14 de la Constitución. Mayormente cuando la inversión que haga el presidente debe ser conforme a las leyes⁶⁵⁷”.

La Ley 42 de 1923 fue igualmente reformada a través del Decreto 911 de 1932 como se evidencia en el fragmento de la sentencia transcrita anteriormente, que transcribe el artículo 36 del Decreto de 1932. Este describe más ampliamente la función del contralor, para precisar el alcance de esa función, según se lee en el fragmento transcrito de la mencionada sentencia.

El control previo ejercido por la Contraloría bajo el Decreto 911 de 1932, también se efectuaba sobre la contratación de las entidades estatales, y consistía en una

⁶⁵⁷ <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30003077>

verificación previa a la celebración del contrato de la existencia de las partidas presupuestales y fondos disponibles.⁶⁵⁸

El Decreto 911 de 1932, contemplaba el control previo de los contratos administrativos en los siguientes términos:

“Artículo 9º. Aunque se ciñan a las leyes vigentes, serán requisitos indispensables previos a la celebración de cualquier contrato u otra forma de compromiso que implique erogación de fondos del Tesoro Nacional de mil pesos (\$1.000) moneda legal o más:

“(…)

“c) Que el funcionario que ha de celebrarlo someta al Contralor General una copia del contrato o convenio proyectado para que el Contralor General certifique la partida que hubiere disponible en la respectiva vigencia fiscal. Dicho certificado del Contralor General debe acompañarse al contrato proyectado, del cual formará parte integrante, y la cantidad así afectada no estará disponible en lo sucesivo para ser gastada de distinta manera, a menos que el Gobierno quede libre de aquel contrato u obligación. Se entiende que esta reserva es válida por el tiempo que fijan las leyes sobre la materia.”

La función de control previo del contralor general consistía en la verificación de que existiera partida presupuestal para el gasto que conlleva la celebración del contrato o convenio, partida, que, de acuerdo con la norma transcrita, no podía ser utilizada para atender otro gasto. Lo anterior disposición tenía similar alcance de lo que hoy es el certificado de disponibilidad presupuestal y el registro presupuestal previstos en el

⁶⁵⁸ Corte Constitucional Sentencia C-716 de 2002

Artículo 71 Decreto 111 de 1996. Es decir, la función realizada por el contralor, en desarrollo del Artículo 9 del Decreto 911 de 1932, era la de verificar que el gasto público por concepto de contratos o convenios estuviera ajustado al presupuesto aprobado en la vigencia correspondiente, existiera apropiación y fondos disponibles para ese fin.

Ley 20 de 1975

La Ley 20 de 1975, modifica y adiciona las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, y tenía como objetivo la moralización de la administración pública, y a pesar de que en la exposición de motivos⁶⁵⁹ se manifiestan razones para la eliminación del control previo, finalmente, en dicha Ley, el control previo de la gestión fiscal se mantuvo, pues en ella se consagró lo siguiente:

“Artículo 3º. La Contraloría General de la República, aplicará sobre las dependencias incluidas en el Presupuesto Nacional, los sistemas de control fiscal que ha venido empleando dentro de sus etapas integradas de "Control Previo", "Control Perceptivo" y "Control Posterior". El control de estas dependencias administrativas será ejercido por los auditores fiscales o por funcionarios designados por el Contralor, directamente sobre caja, inventarios, comprobantes, libros, máquinas de contabilidad y sistemas de computación electrónica que se estén utilizando”.

⁶⁵⁹ "Aunque existen razones de gran peso para que el control previo se elimine en su totalidad, el gobierno juzgó prudente que se exceptúen de él solo las empresas industriales y comerciales del estado como lo había propuesto la comisión redactora.

Ello sin perjuicio de que, si dicha excepción produce los resultados útiles que de ella se esperan y no crea deficiencias de vigilancia, el control previo se puede eliminar gradualmente, a través de leyes posteriores, con el fin de que las labores de la Contraloría se concentren en los controles posterior y perceptivo, que son mas acordes con su función fiscalizadora y con principios de auditoria generalmente aceptados en la época contemporánea”.

http://www.cid.unal.edu.co/files/publications/CID199401_fico_b.pdf

Por otra parte, tal como se indica en la exposición de motivos, la Ley 20 de 1975, artículo 5°, exceptúa del control fiscal previo a las empresas industriales y comerciales del estado, y consagra una revisión posterior de sus operaciones y transacciones. Aunque, la Ley 20 de 1975, conservó para la contraloría la posibilidad del control previo sobre las mencionadas empresas cuando así lo solicite la Junta Directiva de dichas Empresas, o cuando en el examen posterior de cuentas o en visitas que practique la Contraloría a esas empresas aparezcan frecuentes o repetidas irregularidades⁶⁶⁰.

Así mismo, la Ley 20 de 1975, sobre control previo de los contratos administrativos de las entidades vigiladas, contemplaba:

“Artículo 9°. El Contralor no autorizará pagos por contratos administrativos, si no se le allega copia auténtica del Diario Oficial o de un periódico de amplia circulación donde se vaya a ejecutar el contrato, en que aparezca publicado el extracto que para cada caso vise el Auditor o Revisor Fiscal correspondiente. (...)”.

Decreto 925 de 1976

La Ley 20 de 1975 fue desarrollada por el Decreto 925 de 1976; el Artículo 2° de esa norma señalaba que el control previo consistía “...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.”. Subraya extratextual.

La anterior norma, cronológicamente tiene dos (2) momentos:

⁶⁶⁰ Ley 20 de 1975, Artículo 18.

1- Examen de los actos que originan (contratos y actos administrativos) y documentos que respaldan (existencia de apropiaciones y disponibilidad de fondos para atender las decisiones de gastos) las transacciones u operaciones de gasto, antes de efectuarse el gasto.

2- La comprobación de que los actos y documentos mencionados cumplen las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos.

En el primer momento la administración toma decisiones de gasto (contratos y actos administrativos); en el segundo momento el ente de control fiscal, antes de la ejecución de las transacciones y operaciones de gasto, que complementan las decisiones de gasto, verifica que los actos y documentos en los cuales se vertieron las decisiones de gasto tomadas, cumplen con el ordenamiento jurídico y están respaldadas presupuestalmente. Puede implicar también que antes de pagar por un bien o servicio se verifique que sea el que la administración pactó en el contrato.

Entonces el control previo se realiza sobre los documentos que soportan las operaciones presupuestales, existencia de apropiaciones y disponibilidad de fondos para atender el gasto y sobre los actos de la administración que desarrollan sus funciones, contratos y actos administrativos que implican gasto, después de que la administración toma esas decisiones de gasto y antes de que se ejecute el gasto, y se circunscribe a comprobar el cumplimiento del ordenamiento jurídico; el control previo, en estricto sentido, no implica coadministración, pues se ejerce después de que la administración ha tomado decisiones de gasto y antes de la simple ejecución del gasto.

El Consejo de Estado señaló el alcance del control fiscal previo y dijo al respecto, que “...tiene por objeto evitar que los gobernantes se excedan en las partidas

que el presupuesto les ha asignado y que se empleen los fondos públicos en fines distintos de los que la misma ley les ha señalado' (Sentencia, julio 21 de 1984, Sección Primera, Magistrado Ponente, doctor Samuel Buitrago Hurtado, Expediente número 4593)". Citado en Providencia del Consejo de Estado, Sección Primera, expediente 623 de 1988⁶⁶¹.

El alcance del artículo 2 del Decreto 925 de 1976 era la comprobación del cumplimiento de normas presupuestales y demás normas que tenían que ver con el gasto que se iba a efectuar, para que los recursos públicos se emplearan correctamente.

Por otra parte, el Decreto 925 de 1976, establecía de manera expresa que la contraloría podía intervenir en las juntas o comités de contratación de las entidades vigiladas, y expresar sus observaciones incluso sobre la conveniencia de la celebración de tales contratos, consagrando así, realmente, una forma de coadministración. La citada facultad estaba redacta en los siguientes términos:

“Artículo 5º 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.

⁶⁶¹ Providencia del Consejo de Estado, Sección Primera, expediente 623 de 1988 <https://jurinfo.jep.gov.co/normograma/compilacion/docs/CE-SEC1-EXP1988-N623.htm> Recuperado el 12 de febrero de 2020.

Parágrafo 1º Cuando el criterio del representante del Contralor General de la República o del respectivo Auditor sea adverso a una licitación, adquisición y compra, por considerar que en tales actos se violan normas legales o que de realizarse se menoscaban los intereses de la Nación, deberá expresar sus observaciones en forma motivada por escrito y las hará conocer oportunamente a la entidad interesada.

Parágrafo 2º El representante del Contralor General de la República o el respectivo Auditor enviará inmediatamente un informe sobre el particular al Contralor para que éste en el término de seis días, determine el criterio de la Contraloría General de la República, al respecto. En tanto, la entidad deberá abstenerse de perfeccionar los actos respecto a los cuales se hayan hecho las observaciones. Si el concepto de la Contraloría General fuese igualmente desfavorable a la entidad, la Junta o Comité lo analizará ampliamente, reestudiará su decisión y la rectificará o confirmará según lo estime conveniente". Subraya extratextual.

Como se ve, el Artículo 5 del Decreto 925 de 1976, sí establecía expresamente que la Contraloría debía intervenir activamente en las decisiones sobre contratación de las entidades vigiladas, lo que permitía la coadministración abierta de la contraloría en la actividad contractual de la entidad vigilada. Pero esa función no era propiamente de control fiscal previo, tal como este se definía en el Artículo 2º de ese mismo Decreto y en los artículos 3 y 9 de la Ley 20 de 1975, y en las normas anteriores que consagraban la definición de control fiscal previo.

El Artículo 5 del Decreto 925 de 1976 era contrario a los artículos 59 y 60 de la Constitución de 1886 que prohibían la coadministración de la Contraloría. Así lo consideró el Consejo de Estado mediante las sentencias que resolvieron las demandas

contra los conceptos expedidos por la Contraloría en virtud de la mencionada norma.

La Corte Constitucional en la sentencia C-103 de 2015 cita al respecto la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 5 de noviembre de 1979, C.P. Carlos Galindo Pinilla, Proceso 2896, Radicado 209250-357-CE-SEC1-1979-11-05, y relaciona otras sentencias sobre ese tema, dictadas por el Consejo de Estado, en el mismo sentido, tal como la sentencia del 22 de julio de 1988, C.P. Guillermo Benavides Melo, expediente No. 623⁶⁶².

Así mismo, la Ley 20 de 1975, norma que fue reglamentada por el decreto 925 de 1976, no contenía disposición alguna que sustentara la función otorgada a la contraloría por el Artículo 5 del Decreto 925 de 1976. El Artículo 9° de la Ley 20 de 1975, respecto al control fiscal de la contratación de las entidades vigiladas se refería a la publicación de un extracto del contrato visado por el funcionario de la contraloría. Visado que se entiende se extendía sobre el cumplimiento de los requisitos legales, y no sobre la conveniencia o inconveniencia del contrato.

Diego Younes Moreno⁶⁶³ sobre el alcance del control previo ejercido por la Contraloría General de la República señaló lo siguiente *“se ocupa entre otros aspectos de examinar: la óptica numérico legal del gasto, en especial si se da cumplimiento a la Ley de apropiaciones presupuestales; si el monto del gasto ha sido autorizado por el funcionario competente y los giros se efectuaron con exactitud de acuerdo con los valores autorizados; también examina si hay disponibilidad suficiente para cubrir los gastos; si se trata por la modalidad de avances en dinero, se revisa si los avances*

⁶⁶² Ibidem.

⁶⁶³ Younes Moreno, Diego. Régimen del Control Fiscal. Editorial Temis, pág. 87. Bogotá, 1987

están ya legalizados, como sucede por ejemplo con los viáticos que pagan a los funcionarios públicos destacados en comisión... Igualmente tiende el control previo a verificar la exactitud de las operaciones respaldadas en documentos, facturas, comprobantes, órdenes de compra.”

Tal como se señaló más arriba, el Consejo de Estado, en varias decisiones declaró la nulidad de varios conceptos que el contralor emitió con base en el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976⁶⁶⁴[OBJ]. En la Sentencia de 1979, el Consejo de Estado precisó el alcance del control fiscal previo, y señaló que a la contraloría le estaba prohibido coadministrar. Al respecto indicó:

"A la Contraloría le compete ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración, exclusivamente, y le está vedado el ejercicio de funciones propias de la Administración activa (art. 59 de la C. N.). Una de las modalidades que ofrece esa vigilancia es el llamado 'control previo', que le permite a la Contraloría verificar el cumplimiento de las normas fiscales antes de la realización del gasto. ...

"El control numérico legal, previo al gasto, surge frente a una orden de pago, para verificar su legalidad por el aspecto puramente fiscal y no habilita al órgano que lo ejerce para discutir o controvertir el Acto administrativo que pretende ejecutarse a través de la orden de pago, pues esto equivaldría a una intromisión en la actividad propia de la Administración. (Consejo de Estado en sentencia de 5 de noviembre de 1979, con ponencia del Consejero doctor Carlos Galindo Pinilla, recaída en el proceso número 2896)

⁶⁶⁴ Sentencia C-716/02

Esta forma de entender el alcance del control previo por parte del Consejo de Estado ya se encontraba consagrada desde el Decreto 911 de 1932, y fue entendido así en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 20 de agosto de 1933, que se citó atrás.

Considero que la intromisión reiterada de la contraloría en la actividad contractual de las entidades vigiladas, desconociendo la constitución y la ley y las sentencias de nulidad de los conceptos emitidos con base en el artículo 5° del Decreto 925 de 1976, fue lo que llevó al desprestigio y rechazo del control adelantado por la contraloría, pues esa intromisión si constituía una verdadera coadministración.

Lo que pasó fue que la contraloría actuó ilegalmente, como lo expuso el consejo de estado en las sentencias citadas, pues se excedió o se extralimitó en sus funciones, y para ello, incluso reprodujo conceptos que habían sido declarados nulos.

Lo más grave fue que el artículo 5° del Decreto 925 de 1976, como se verá más adelante, fue derogado expresamente por el Artículo 301 del Decreto 222 de 1983, y, sin embargo, después de su derogatoria, la contraloría continuó expidiendo conceptos con los cuales coadministraba la actividad contractual de las entidades vigiladas. El 2 de diciembre de 1986, tres años después de haberse derogado el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976, la contraloría expide el oficio 41289, mediante el cual interviene en la actividad contractual de la entidad vigilada. Este concepto fue declarado nulo por el Consejo de Estado⁶⁶⁵.

11.3.1. El control previo consagrado en el Decreto Extraordinario 925 de 1976.

⁶⁶⁵ <https://jurinfo.jep.gov.co/normograma/compilacion/docs/CE-SEC1-EXP1988-N623.htm> Recuperado el 14 de febrero de 2022.

Como se señaló más arriba, el Decreto 925 de 1976, que reglamentó la Ley 20 de 1975, en su artículo 2, definió el alcance del control fiscal previo, pero en su artículo 5, desbordando la constitución y la ley, le otorgó a la contraloría una función de intromisión amplia en el trámite de los contratos de la entidad vigilada, y la conveniencia de esos contratos. Finalmente, las actuaciones de la contraloría en ese sentido podían controvertirse ante los jueces, que declararon nulas las que conocieron.

En estricto sentido, la función asignada por el artículo 5 del decreto 925 de 1976, función que ni siquiera era potestativa de la contraloría, sino que, de acuerdo con la redacción de dicha norma, era obligatoria, y no el control previo previsto en el artículo 2 de ese Decreto, fue lo que permitió la coadministración y, que junto con el clientelismo y politiquería presentes en la CGR en las décadas de los 70s y 80s del siglo pasado⁶⁶⁶, generó el desprestigio y rechazo del control fiscal previo. Cabe señalar que el clientelismo y politiquería en la CGR no se han erradicado, como se verá en otro capítulo.

Por lo anterior, a la hora de analizar el control fiscal previo, hay que hacerlo al margen de la función otorgada por el Artículo 5 del Decreto 925 de 1976, que como se señaló, era inconstitucional e ilegal, porque coadministraba, y generaba trabas en el desarrollo de la actividad contractual de la entidad vigilada, y permitía que se presentaran irregularidades en el ejercicio de la vigilancia fiscal realizado por los funcionarios de la contraloría. La anterior afirmación está fundamentada en las sentencias del consejo de estado que declararon nulos los conceptos emitidos por la contraloría en virtud de la mencionada norma.

⁶⁶⁶ " SPEEDY GONZALEZ " <https://www.semana.com/nacion/articulo/speedy-gonzalez/8197-3> , recuperado el 22 de julio de 2020.

Sobre el papel, el control previo propiamente dicho, es decir, el previsto en el Artículo 2° del Decreto 925 de 1976, era un mecanismo de control del gasto público que pretendía evitar el daño patrimonial del Estado, asegurándose de que los administradores cumplieran con los requisitos legales para ejecutar el presupuesto público, sin embargo, tanto los funcionarios que ejercían ese control, como los vigilados, pudieron incurrir en prácticas que desembocaron en irregularidades tales como el cohecho, para que estos pudieran ejecutar esas operaciones y transacciones.

Según Luis Guillermo Nieto Roa, entre las prácticas irregulares que se presentaban en el ejercicio del control fiscal antes de 1991, se encontraban las siguientes:

“4.- (...) En ocasiones esas irregularidades son provocadas por los mismos padrinos políticos de los empleados controladores, pues les exigen cuotas para sus campañas o incluso para su propio peculio, que éstos no pueden cubrir con el salario normal. 5.- Para lograr la total impunidad, los vigilantes del erario público comprometen a los funcionarios ordenadores y de manejo en la comisión de los ilícitos que ellos realizan. Así la corrupción se extiende sin que sea posible siquiera detectarla pues quien debe evitar el ilícito es el primero que lo ejecuta”⁶⁶⁷.

En la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, sobre la influencia clientelista en la contraloría se señaló:

⁶⁶⁷ Proyecto de acto reformativo de la Constitución política se presentan el articulado y la exposición de motivos referentes a la regulación del control fiscal.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/singleitem/collection/p17054coll28/id/392/rec/1> También en la Gaceta Constitucional No. 27 de 26 de marzo de 1991, página 31.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

“Deplorablemente su funcionamiento ha estado condicionado e interferido por las conveniencias políticas que a la postre han distorsionado su objetivo fundamental para dar paso a la influencia clientelista, con grave perjuicio para la institución que otrora fuera centro de respeto y admiración de los colombianos. El ejemplo cundió en toda la Nación y, por consecuencia, las contralorías territoriales también terminaron siendo víctimas del morbo clientelista”⁶⁶⁸.

En Colombia amarga, Germán Castro Caycedo le dedica un capítulo a “La Contraloría”. En él hace una descripción del clientelismo y la politiquería rampante en esa Entidad, y las irregularidades cometidas por sus funcionarios, ya sea por no ejercer las funciones a su cargo o por extorsionar a los funcionarios de las entidades vigiladas o por actuar en complicidad con estos para desviar recursos públicos.

Así mismo, describe como en la administración de Escallón Ordonez, el nepotismo alcanzo niveles delincuenciales. El mismo Escallón Ordonez, fue encausado por la Corte Suprema por la comisión de varios delitos. Finalmente, cuenta el Autor, el contralor se fugó a Canadá, país con el cual no se tenía tratado de extradición⁶⁶⁹.

Independientemente de la forma en que los empleados de la Contraloría General de la República llevaran a cabo sus funciones en ejercicio del control previo, esta modalidad de vigilancia de la gestión fiscal, tal como estaba consagrada en la ley, resultaba ideal para prevenir las irregularidades en el manejo de los recursos públicos, en el ciclo del ingreso o en el del gasto, pues según Leopoldo Lascarro, se orienta “a

⁶⁶⁸ Gaceta Constitucional No. 77 página 2, 20 de mayo de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

⁶⁶⁹ Castro Caycedo, Germán. Colombia Amarga. (La Contraloría) Editorial planeta. 1999 ISBN 9789584247964. Bogotá. Páginas 323-354.

*prevenir y evitar que se realicen operaciones ilegales o fuera de los límites de las autorizaciones, de que goce el administrador, y por ese aspecto representa la máxima aspiración en materia de fiscalización, pues el control perfecto sería aquel que obtuviera que el reconocimiento y la liquidación de las rentas e impuestos fueran revisados y aprobados por la entidad fiscalizadora antes o en el momento mismo del ingreso de los fondos a las arcas del erario, y el que consiguiera que el reconocimiento, la liquidación y la comprobación de las erogaciones públicas fueran revisadas y aprobadas por el fiscalizador antes de que salgan los dineros de las cajas públicas.*⁶⁷⁰

Subraya extratextual.

Así las cosas, la captura de la entidad por la politiquería y el clientelismo, y no el control previo, fue la causa principal de la corrupción que se generó en desarrollo de la vigilancia de la gestión fiscal ejercida por la contraloría.

11.3.2. Vender el sofá para evitar la coadministración.

En los debates llevados a cabo en la Asamblea Nacional Constituyente acerca del control fiscal, se hizo el siguiente diagnóstico sobre el control previo, una de las modalidades de control que la contraloría ejercía en la vigilancia de la gestión fiscal de la administración:

"El control previo, generalizado en Colombia, ha sido funesto para la administración pública, pues ha desvirtuado el objetivo de la Contraloría al permitirle ejercer abusivamente una cierta coadministración, que ha redundado en un gran poder

⁶⁷⁰ Lascarro, Leopoldo "La Administración Financiera y el Control Fiscal en Colombia" 1941. Editorial de la Litografía Colombia- Bogotá. Página 48.

unipersonal del control y se ha prestado también, para una engorrosa tramitología que degenera en corruptelas⁶⁷¹".

Teniendo en cuenta que por definición el control previo se ejerce después de que la administración toma decisiones de gasto (contratos, actos administrativos, etc.) y con anterioridad a la ejecución del gasto (transacciones y operaciones), y se circunscribe a verificar que se cumplan los requisitos legales para la ejecución del gasto público, considero que el control previo puede ser la causa de otras irregularidades, pero no del desconocimiento de la prohibición constitucional de coadministrar.

La coadministración, intervención de los funcionarios que ejercían control fiscal en las decisiones que tomaban los funcionarios de las entidades administrativas vigiladas por la contraloría, fue considerada la causa de las irregularidades y deficiencias en el manejo del Estado, y esa coadministración no era propiciada por el control previo, por lo señalado en el párrafo anterior, sino por la función de intervención prevista en Artículo 5° del Decreto 925 de 1976.

Desde la expedición de la Ley 42 de 1923, ya se criticaba la presunta intervención de la contraloría en las decisiones del ejecutivo. Por ese motivo se demandó la mencionada Ley, sin embargo, como se señaló más arriba, la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 1933, dijo al respecto:

"Del texto transcrito se deduce claramente la perfecta autonomía del Gobierno en su función constitucional, desde luego que la intervención del Contralor se limita a

⁶⁷¹ Gaceta Constitucional No. 53, página 19, del 18 de abril de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

*cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional, sin permitírsele dictaminar sobre la necesidad de los gastos **ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna** con la autoridad que los haya ordenado”.*

En relación con la posibilidad de que la contraloría interviniera en las decisiones de la administración, el Decreto 911 de 1932, primero, y el acto legislativo uno de 1945, después, consagraron que esa oficina “...no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización”.

El propósito de esa disposición era que la vigilancia de la gestión fiscal se limitara a verificar el cumplimiento de las normas que regulan la ejecución de las apropiaciones presupuestales, y que el ente de control no interviniera en las decisiones tomadas por las entidades vigiladas.

En la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, en relación con esa disposición que se consagraría en el Artículo 267 de la nueva constitución, para dejar claro que las funciones de control y vigilancia de la gestión fiscal no podían confundirse con las funciones administrativas de las entidades vigiladas, se señaló:

‘En todo caso, la función fiscalizadora ejercida por “los organismos de vigilancia o supervisión financiera, contable o fiscal, de ninguna manera puede llegar a detentar poderes capaces de causar interferencia o determinar coparticipación en la actividad administrativa. En otros términos: 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.

‘Por ello, y para evitar la llamada dictadura de los contralores, supervisores y auditores, mucho más grave que el de los administradores o gobernantes, es por lo que todos los ordenamientos civilizados trazan una determinación tajante entre la capacidad ordenadora del gasto y la competencia supervisora del mismo. Se aspira que ésta, en ningún caso, pueda invadir la órbita de aquella, ideal que apenas corresponde al orden natural de las cosas y que no siempre, infortunadamente, es logrado en la realidad. Ni aun los sistemas de mayor rigidez, ya bastante escasos, como el colombiano, que establecen el llamado control preventivo, pueden favorecer un esquema de supervisión que vaya a implicar veto a la capacidad decisoria y dispositiva de los administradores. Semejante disposición desplazaría los poderes plenos de la administración hacia el organismo contralor, dando origen a una confusión de funciones verdaderamente insólita en que los entes jurídica y políticamente responsables de administrar, se verían detenidos en su actividad administrativa por una agencia de simple vigilancia a la cual el ordenamiento no le confiere ni poder ni responsabilidad alguna sobre la función administrativa, y que en consecuencia, careciendo de aptitud legal para acometerla, es por ello, al mismo tiempo, jurídica y políticamente irresponsable de los actos u omisiones propios de la administración. La Constitución adopta el principio de la no intervención de la Contraloría en las actividades de la administración, al disponer en el inciso 2º del art. 59 que “la Contraloría no ejercerá

*funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización*⁶⁷².

Subraya extratextual.

La Corte Constitucional, en el fundamento 10 de la sentencia C- 189 de 1998, reafirma que el sentido de esa disposición es *“evitar ante todo la coadministración por los órganos de control, por lo cual quiso distinguir, sobre todo en materia de gasto, la función ejecutiva administrativa (ordenación del gasto) de la función de control (verificación de su legalidad y eficacia y eficiencia de gestión)”*, y como sustento de esa afirmación cita lo dicho al respecto por la Asamblea Nacional Constituyente de 1991. En ese mismo sentido la Corte Constitucional se pronunció en las sentencias C-716 de 2002 y en la C-103 de 2015.

La ordenación del gasto realizada por la administración y la verificación de la legalidad de la ordenación del gasto realizada previamente a la ordenación del gasto como control previo por el órgano de control fiscal sobre los actos y documentos que originan o respaldan la ordenación del gasto son actividades posteriores a las decisiones de gasto (Actos y contratos) tomadas por la administración, por lo que esa verificación no es coadministración, si tenemos en cuenta que esta es el ejercicio de funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización, y si el control previo se circunscribe a una verificación, se cae de su peso que esta no es coadministración.

De todas formas, hay que indicar que el control previo de la gestión fiscal ejercido por la contraloría, tal como estaba diseñado desde 1923, y más claramente desde el Decreto 911 de 1932, que ajustó la norma de 1923, recibió de parte de la corte

⁶⁷² Gaceta Constitucional No. 59, página 10, del 25 de abril de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

suprema de justicia, sala plena, la aprobación constitucional, porque la mencionada disposición era clara en el sentido de no permitir que la contraloría, en ejercicio del control previo, participara en las decisiones de la administración, pues ese control se limitaba a verificar que la entidad vigilada en la ejecución del gasto cumpliera la ley.

En cambio, el Decreto 925 de 1976, Artículo 5°, que consagró la intromisión de la contraloría en la contratación administrativa y permitía la coadministración, era abiertamente inconstitucional y los diferentes conceptos que la contraloría expidió en virtud de esa norma y que fueron conocidos por el Consejo de Estado fueron declarados nulos.

De acuerdo con lo anterior, el control previo se puede ubicar en dos periodos, el primero que va desde 1923 hasta 1976, cuyo alcance era el de verificar el cumplimiento de las normas presupuestales, de tesorería y de contratación, y el segundo, a partir de 1976, con el Decreto 925, que prácticamente tenía el mismo alcance que el primero, pero paralelamente al control fiscal previo, y desconociendo la constitución y la ley, consagró, por medio del Artículo 5°, la función de intromisión de la contraloría en la contratación administrativa, lo que generó rechazo de las entidades vigiladas no solo contra esta espuria función sino contra todo el control fiscal, incluido el previo.

Las presuntas irregularidades que el control fiscal previo generó en el primer periodo se relacionan con delitos de cohecho, peculado y tráfico de influencias. Estas irregularidades no eran intrínsecas al control fiscal previo, sino que obedecieron a que los funcionarios que participaban por parte del órgano de control fiscal y por parte de la entidad vigilada, infringían las normas que regulaban esa modalidad de control. Lo anterior ocurrió porque, como se señaló, el personal que trabajaba para el órgano de

control no era el más capacitado ni desde el punto de vista profesional ni desde el punto de vista ético⁶⁷³. En el segundo periodo si está comprobado que la contraloría coadministró o intervino activamente en la actividad contractual de las entidades vigiladas, pero no a través del control fiscal previo, el cual siguió presentando los mismos problemas que antes, sino a través de la función prevista en el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976.

Teniendo en cuenta que desde 1932, con el Decreto 911, se consagró que el Departamento de Contraloría “...no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización”, como medio para evitar la coadministración de la contraloría en las entidades vigiladas, y que el control previo, en estricto sentido, nada tiene que ver con la coadministración, eliminar el control previo porque causaba la presunta coadministración fue equivocado.

Pero de lo que si no hay duda es que la coadministración ocurrió en el segundo periodo del control previo, pues el Decreto 925 de 1976, Artículo 5°, establecía la función de intromisión de la contraloría en la contratación administrativa, incluso sobre su conveniencia o inconveniencia.

Lo cierto es que, según los antecedentes y debates en la asamblea nacional constituyente y las sentencias de la corte constitucional, la coadministración fue la causa de la eliminación del control fiscal previo, sin que este tuviera nada que ver con la coadministración. La coadministración fue autorizada desde 1976 por el Artículo 5° del Decreto 925, norma que, aunque contraria a la constitución y la ley, fue aplicada en

⁶⁷³ Ver nota 668 de este trabajo que se refiere a la obra de Castro Caycedo, Germán. Colombia Amarga. (La Contraloría) Editorial planeta. 1999 ISBN 9789584247964. Bogotá. Páginas 323-354, obra escrita en el año 1976.

varias ocasiones por la contraloría. Entonces, antes del Decreto de 1976 no se puede hablar de coadministración, sino de otras prácticas irregulares, como veremos más adelante.

De lo hasta ahora visto, la modalidad del control previo previsto desde la Ley 42 de 1923, aunque bien intencionada, pues, en teoría, es la única forma de tener un control eficaz sobre el gasto público, motivó muchas irregularidades en las entidades vigiladas, no porque el control fiscal previo fuera per se malo sino porque los que lo aplicaban encontraron en el desconocimiento de las normas que lo regulaban, una fuente de beneficios económicos. Adicionalmente, con el Decreto 925 de 1976, Artículo 5, y a pesar de la consagración, primero en la ley y después en la constitución, de que el departamento de contraloría “...*no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización*”, la coadministración se estableció como función de la contraloría, como ya dijimos, contrariando la constitución y la ley.

La fórmula del control previo era sencilla, verificar con anterioridad a la ejecución de las operaciones y transacciones, es decir, antes de la ejecución del gasto, que las normas presupuestales, de tesorería y de contratación, etc., se cumplieran por parte de la entidad que ejecutaba los recursos. Si se verificaba el cumplimiento de dichas normas, la administración podía seguir con el respectivo trámite, de lo contrario debía hacer los ajustes pertinentes hasta cumplir con las normas.

El problema surgía cuando la administración quería seguir con el trámite, pero no cumplía con los requisitos previstos en las normas, entre ellos, existencia de la apropiación y disponibilidad de fondos, en este caso, el delegado de la contraloría podía autorizar el trámite, pero, se supone, a cambio de un pago. No es claro de dónde

salía el ofrecimiento para que la contraloría autorizara el trámite sin el cumplimiento de las normas, si del vigilado o si del vigilante.

En realidad, el examen previo a la ejecución de las operaciones y transacciones, de los actos y documentos que las originan o respaldan para verificar el cumplimiento del ordenamiento jurídico, que era en lo que consistía el control previo, no se le puede llamar coadministración. Es un control del gasto público, que existe en España desde 1870, tema que se aborda en el capítulo 9° de este trabajo.

La falta de honestidad por parte de los vigilados y vigilantes pudo ser la causa del desprestigio del control previo, al querer aquellos ejecutar el presupuesto sin cumplir los requisitos legales o estos aprobar o autorizar trámites que no cumplían con esos requisitos. El problema no eran las normas sino las personas que intervenían en la ejecución y control del gasto público como vigilantes y vigilados. Lo anterior sin olvidar que el clientelismo y la politiquería servían como telón de fondo de la conducta irregular de los funcionarios del ente de control fiscal.

La función establecida por el Decreto 925 de 1976, Artículo 5°, si era una coadministración autorizada, como ya se señaló, pues la contraloría intervenía en las decisiones de contratación de la administración e incluso sobre su conveniencia o inconveniencia, esto último porque la citada norma establecía que el representante del Contralor en una entidad vigilada podía expresar un criterio adverso a una licitación, adquisición y compra, por considerar que de llevarse a cabo tales actos se menoscababan los intereses de la Nación.

La Corte Constitucional, sobre las causas de la eliminación del control previo indicó:

“(L) as posibilidades de co-gestión por parte de delegados de los entes fiscalizadores, tal como se daba con anterioridad a la Carta Política de 1991, no solamente resultaba ineficaz para lograr una verdadera transparencia de los procesos administrativos, en especial los de contratación, sino que se había constituido en oportunidad y motivo de corrupción, en cuanto se prestaba para ilícitos pactos entre funcionarios administrativos y los encargados de su vigilancia. Eso, además de la injustificada dilación que en los trámites correspondientes implicaba la permanente consulta de las decisiones con los órganos de control, especialmente las auditorías, cuyos titulares creían gozar de autoridad suficiente para obstaculizar y para desviar las actuaciones previas a la contratación, imponiendo no pocas veces sus criterios a las autoridades competentes, con ostensible vulneración del principio de separación funcional y distorsionando el verdadero papel que se atribuye a quienes ejercen el control fiscal⁶⁷⁴”. Subraya extratextual.

Posteriormente, la Corte, sobre el mismo tema señaló:

“...la razón que motivó la proscripción del sistema de control fiscal previo en Colombia fueron los efectos perjudiciales de su implementación en el normal desenvolvimiento de la función administrativa. Con esta eliminación se pretendió erradicar la coadministración de los organismos de control, que antes de la Carta de 1991 intervenían en los procesos de contratación pública al punto de condicionar o incluso vetar la capacidad contractual de las entidades del Estado. El vicio fundamental detectado en el esquema consistía en que la intervención temprana de la Contraloría

⁶⁷⁴ Sentencia C- 113 de 1999 citada en la Sentencia C-103 de 2015.

*impedía la celebración de los contratos cuando quiera que se verificaba el incumplimiento de los requisitos legales de contratación*⁶⁷⁵. Subraya extratextual.

Así las cosas, el control previo que ejercía la contraloría general de la república en desarrollo de la vigilancia de la gestión fiscal, fue satanizado porque se prestaba para que los funcionarios que lo aplicaban intervinieran en las decisiones administrativas tomadas por las entidades que efectuaban gestión fiscal, sin embargo, se reitera que el control previo no tiene potencial para intervenir en las decisiones de la entidades vigiladas, pues como se ha dicho, el control previo, por definición, se ejercía era después de que la administración había tomado las decisiones gasto, actos y contratos, y con antelación a la ejecución de las transacciones y operaciones de esas entidades, ejecución del gasto, para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos, Artículo 2° del Decreto 925 de 1976, y no en la toma de decisiones de contratación de la administración. De manera más descriptiva lo que ocurría era que la entidad tomaba decisiones de adquirir bienes o servicios, y la CGR, después de que la entidad tomaba esa decisión, y antes de la ejecución de la transacción que perfeccionaba esa decisión, es decir, antes del pago y del recibo del bien o servicio, examinaba esa decisión para comprobar el cumplimiento de las normas que la regulaban.

Con el control previo se podía incurrir en otras irregularidades, como se verá más adelante, pero no en coadministración, pues el control previo ocurría después de que la administración vigilada tomaba las decisiones de contratar y antes de la

⁶⁷⁵ Sentencia C-716/02

ejecución de las transacciones u operaciones que perfeccionaban esas decisiones, es decir, antes de la ejecución del gasto.

Por eso, decir que con el control previo se impedía la celebración de los contratos no se ajusta a la realidad, pues el control previo consistía en comprobar que los contratos celebrados cumplieran con la ley, los decretos, y reglamentos que los regulaban, para autorizar las transacciones y operaciones de ejecución de gasto que implicaban esos contratos, y claro, cuando los contratos celebrados no cumplían con las normas que los regulaban, la contraloría no podía autorizar las transacciones y operaciones de ejecución del gasto que implicaban esos contratos, porque hubiera sido fomentar el uso ilegal de los recursos públicos. La intervención en la contratación pública en cambio sí se presentaba cuando se hacía uso de la función prevista en el Decreto 925 de 1976, Artículo 5°.

Una de las críticas que la Asamblea Nacional Constituyente hizo al control previo fue que la contraloría intervenía en las decisiones de la administración sin ninguna responsabilidad administrativa⁶⁷⁶. Al respecto señaló:

“el ordenamiento no le confiere ni poder ni responsabilidad alguna sobre la función administrativa, y que en consecuencia, careciendo de aptitud legal para acometerla, es por ello, al mismo tiempo, jurídica y políticamente irresponsable de los actos u omisiones propios de la administración”. Subraya extratextual.

En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional.

“La principal queja que se formuló en contra del sistema de control previo tuvo que ver con la intromisión inadecuada de la Contraloría en el ejercicio de la función

⁶⁷⁶ Ver nota 671 de este escrito.

administrativa^[16]. En efecto, dada la intervención de la misma en los procesos previos a la ejecución del gasto, el control anterior 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^[17].

Lo anterior, aunado a la circunstancia de que el ejercicio del control previo no implicaba responsabilidad administrativa alguna para la Contraloría, a pesar de las implicaciones administrativas del mismo, motivó su erradicación definitiva del ordenamiento jurídico nacional⁶⁷⁷”.

En esta sentencia la Corte insiste en que con el control previo del gasto se “*propiciaba la intrusión directa del organismo de vigilancia en la toma de decisiones ejecutivas*”, cuando en realidad el control previo consistía en comprobar o verificar que los actos y documentos que implicaban gasto, cumplieran con las normas que regulaban esos actos y documentos de la administración.

En la exposición de motivos de la Ley 42 de 1993, respecto al control previo se señaló:

“...Con este paso se dejan atrás las modalidades de control previo y perceptivo que se habían convertido, especialmente el control previo, en un nocivo sistema de coadministración, hasta el punto que cualquier decisión que se pensara tomar por parte de un ordenador del gasto, se condicionaba al visto bueno que pudiera dar el auditor correspondientes⁶⁷⁸”.

⁶⁷⁷ Sentencia C-716/02

⁶⁷⁸ <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=10590>

La Directiva Presidencial N° 2 de 1994, sobre Desarrollo de la función de control interno en las entidades y organismos de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, en relación con el control fiscal existente antes de la Constitución de 1991, y particularmente sobre las presuntas deficiencias del control previo, señaló:

“la Constitución de 1991 produjo un viraje importante en el ejercicio de la función del control fiscal en el país. Cabe recordar que el diagnóstico que debatió en su momento la Asamblea no era alentador: el control fiscal estaba circunscrito básicamente a la auditoría de cuentas y al control previo; las prácticas de control existentes permitían la dilución de la responsabilidad de la alta dirección; el control previo ejercido por la Contraloría General se había convertido fundamentalmente en un sofisma que entrababa la administración y lo más grave, con el correr del tiempo se asociaba no con buenas prácticas de gestión sino con una inconveniente coadministración, que a la postre redundaba en una creciente interferencia política en la gestión.”

De acuerdo a los pronunciamientos transcritos anteriormente, el control previo era la causa de la coadministración, afirmación con la cual discrepo, pues como se ha señalado, el control interno consistía en examinar con antelación a la ejecución de las transacciones y operaciones (antes de la ejecución del gasto), los actos (actos administrativos y contratos) y documentos (CDP y RP) que originaban o respaldaban esas transacciones y operaciones, (después de decidir en que se iba a gastar), para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos. La coadministración es la intervención del órgano de control en las

decisiones de la entidad vigilada y el control previo se ejercía después de que la administración tomaba las decisiones de gasto.

11.3.2. Las irregularidades del control previo.

Pero si de acuerdo con Leopoldo Lascarro, el control perfecto sería aquel “(...) que consiguiera que el reconocimiento, la liquidación y la comprobación de las erogaciones públicas fueran revisadas y aprobadas por el fiscalizador antes de que salgan los dineros de las cajas públicas”. ¿Qué pudo generar que ese control se pervirtiera?

Como en estos casos solo los que participan en la comisión de los delitos son los que conocen como se llevan a cabo, para tratar de responder la anterior pregunta nos referiremos a las fallas que tenía el control fiscal antes de 1991, expuestas en la asamblea constituyente:

“4.- (...) En ocasiones esas irregularidades son provocadas por los mismos padrinos políticos de los empleados controladores, pues les exigen cuotas para sus campañas o incluso para su propio peculio, que éstos no pueden cubrir con el salario normal. 5.- Para lograr la total impunidad, los vigilantes del erario público comprometen a los funcionarios ordenadores y de manejo en la comisión de los ilícitos que ellos realizan. Así la corrupción se extiende sin que sea posible siquiera detectarla pues quien debe evitar el ilícito es el primero que lo ejecuta⁶⁷⁹”.

De acuerdo con la anterior afirmación realizada por uno de los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente, el funcionario de la Contraloría era el que inducía a delinquir a los funcionarios de la entidad vigilada. Aun cuando, la Corte Constitucional

⁶⁷⁹ Ver nota 32 de este documento.

sostenía que el control previo, al cual considera como “modelo de coadministración” “se prestaba para ilícitos pactos entre funcionarios administrativos y los encargados de su vigilancia⁶⁸⁰”.

La respuesta a la pregunta de por qué se pervirtió el control previo, podría ser que, cuando las entidades vigiladas necesitaban hacer una operación o una transacción, es decir, ejecutar el gasto, que obviamente implicaba la disposición de recursos del tesoro, pero no cumplían con todas las exigencias legales para ello, les ofrecían una “comisión” a los funcionarios de la contraloría para que dijeran que estaban cumplidos todos los requisitos y autorizaran la operación, o que los funcionarios de la contraloría exigieran una comisión a cambio de autorizar la transacción u operación, diciendo que los actos y documentos que las originaban o respaldaban cumplían las leyes y demás normas que regulaban esos actos, configurándose con lo primero una suerte de cohecho por dar u ofrecer y con lo segundo una suerte de cohecho pasivo impropio.

Es decir, que la irregularidad que pervertía el control previo podía venir tanto del vigilado como del vigilante. Esa irregularidad consistía en autorizar pagos sin que los actos y documentos que los originaban o respaldaban, cumplieran con las leyes que los regulaban, a cambio de una contraprestación. La anterior práctica constituye lo que la ley penal denomina cohecho, delito que es manifestación de la corrupción. Una de las principales características del delito de corrupción es que se hace por debajo de la mesa y por eso es tan difícil de detectar y combatir.

⁶⁸⁰ Sentencia C- 113 de 1999 citada en la Sentencia C-103 de 2015.

No en vano, uno de los elementos característicos de la corrupción es el *“intercambio que se realiza de manera clandestina entre escenarios políticos y mercado económico”, lo que otros llaman “intercambio oculto” que tiene como rasgo constitutivo el secreto*⁶⁸¹.

Generalmente, en el delito de cohecho participa un funcionario público y un particular, este último le ofrece al funcionario público algo a cambio de que desconozca la ley, cohecho activo - propio, o el funcionario público recibe algo del particular para realizar un acto propio de sus funciones, cohecho pasivo - impropio. Cuando se pervierte el control previo de la gestión fiscal, casi siempre, ambos extremos de la relación son funcionarios públicos⁶⁸². Uno trabajando para el órgano de control fiscal y el otro para la entidad vigilada. En este caso, si el funcionario que ejerce control fiscal previo recibe o acepta dinero del funcionario de la entidad vigilada, con el fin de ejecutar un acto propio del servicio, autorizar un gasto, sin el lleno de los requisitos legales, incurre en el delito de cohecho activo - impropio; si el funcionario que ejerce control fiscal pide dinero al funcionario de la entidad vigilada para ejecutar un acto propio del servicio, autorizar un gasto, sin el lleno de los requisitos legales, incurre en el delito de cohecho pasivo impropio.

En los dos casos anteriores, el funcionario de la entidad vigilada incurre en el delito de cohecho por dar u ofrecer.

⁶⁸¹ Mario Caciagli. “Clientelismo, Corrupción y Criminalidad Organizada” p.p. 56-57.

⁶⁸² En la Sentencia SU489 de 2016, la Corte Constitucional estudia un caso en el cual ambos extremos del delito de cohecho son funcionarios públicos.
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/SU489-16.htm>

Cuando son particulares los que administran recursos públicos y se presentan esas conductas, igualmente se configurarían los mencionados delitos.

Las irregularidades en el control previo, considero, se pudieron presentar cuando el acto o documento que originaba o respaldaba la operación o transacción no cumplía o llenaba los requisitos legales para realizarla, y por ende la contraloría no autorizaba su realización. Entonces, funcionarios de la entidad vigilada ofrecían a los de la contraloría, o estos pedían a aquellos una comisión para que la operación o la transacción fuera autorizada, configurándose los delitos mencionados anteriormente.

Pienso que, si el contrato celebrado o el acto expedido por la entidad vigilada y los documentos que respaldaban el gasto cumplían todos los requisitos legales, no se creaba la posibilidad de pervertir el control previo y no se configuraba ningún delito.

La forma de pervertirse el control previo consistía en que la entidad vigilada les entregaba a funcionarios de la contraloría una suma de dinero para que estos autorizaran la operación o la transacción que involucraba la ejecución de un gasto, pero ¿de dónde salía el dinero para comprar la conciencia de los funcionarios de la contraloría? El dinero utilizado para esos fines solo podía provenir de dos fuentes, de los funcionarios de la entidad vigilada o de los recursos apropiados para financiar los gastos de la entidad vigilada. Pienso que esos pagos se realizaban a expensas de los recursos públicos. Es decir, cuando se pervierte el control fiscal previo, se tipifican los delitos de cohecho y de peculado.

Generalmente, en el delito de cohecho participan un funcionario público y un particular y los recursos para comprar la conciencia del funcionario público, inicialmente salen de los bolsillos del particular, aunque finalmente el dinero pagado de esa forma

es recuperado con los beneficios obtenidos con la maniobra irregular del funcionario público, o se traduce en una menor ganancia del particular por obtener irregularmente un contrato con el Estado. Es el precio que, para beneficiarse, el particular paga al funcionario público para que desconozca la ley.

Entonces, los funcionarios de la contraloría y los funcionarios de las entidades vigiladas provocaban que el control previo fuera fuente de corrupción, pues los segundos, con recursos del estado les pagaban a los primeros por ejecutar actos propios del servicio, autorizar un gasto, sin el lleno de los requisitos legales, configurándose los delitos de peculado y cohecho, respectivamente. Sin embargo, hay que dejar claro que el control previo, en estricto sentido, no conlleva a la coadministración.

El control previo de la vigilancia fiscal puede ser o no ser fuente de corrupción. Todo depende de quién ejerce esa función. Si quienes ejercen esa función son personas honestas, esa función se va a ejercer honestamente y no va a haber espacio para conductas irregulares. Una condición para que no se presenten irregularidades en el ejercicio del control previo, es que quienes la ejerzan ingresen a la entidad de control fiscal no por recomendación política, donde el cliente tiene que pagarle al patrón por la recomendación para que lo nombren en el cargo, sino por mérito, en donde el conocimiento, la experiencia en control fiscal y el buen desempeño y no otros aspectos, sea lo que garantice la estabilidad del funcionario en su cargo.

Antes que la constitución de 1991 impartiera definitivamente el acta de defunción del control previo en cabeza de la Contraloría, desde 1983, con el decreto 222, *“Por el cual se expiden normas sobre contratos de la Nación y sus entidades descentralizadas*

y se dictan otras disposiciones”, ya se había prohibido para el proceso de contratación administrativa, y se había dispuesto que la Contraloría General de la República intervendría en dicho proceso solo en ejercicio del control posterior. En efecto, mediante ese Decreto, Artículo 301, se derogó el Artículo 5° del Decreto Extraordinario 925 de 1976, y respecto a la modalidad del control fiscal que, a partir de 1983, debía ejercer la Contraloría sobre la contratación administrativa, el Decreto de 1983 dispuso que era el control posterior:

“Artículo 298. De la intervención de la contraloría en el proceso de contratación. La intervención de la Contraloría General de la República en todo el proceso de contratación a que se refiere este estatuto se limita exclusivamente al ejercicio de un control posterior que consistirá en la revisión de los procedimientos y operaciones que se hayan ejecutado durante el trámite de contratación, para verificar si éste se hizo de acuerdo con las normas, leyes y reglamentos establecidos”.

“Parágrafo. Se entiende por control posterior, aquel que se aplica una vez se hayan realizado y perfeccionado íntegramente los actos administrativos sujetos a ese control y por lo tanto la Contraloría no podrá intervenir en ningún proceso administrativo de contratación como son la elaboración de pliegos de condiciones, el estudio de propuestas, la adjudicación y perfeccionamiento de los contratos y la liquidación de contratos⁶⁸³”.

⁶⁸³ El consejo de Estado – Sala de Consulta y Servicio Civil, se pronunció acerca del alcance de esta norma en relación con el Artículo 267 de la Constitución de 1991. Al respecto indicó: “Todo lo anterior conduce a concluir que entre el ordenamiento constitucional que acoge como sistema de intervención fiscal el control posterior, y la reglamentación legal vigente sobre contratación administrativa en la que se acoge el mismo sistema, existe plena armonía por cuanto según el Decreto 222 de 1983, la Contraloría General de la República, se debe limitar “exclusivamente el ejercicio de un control posterior”. https://sidn.ramajudicial.gov.co/SIDN/DOCTRINA/TEXTOS_COMPLETOS/ANTOLOGIAFINAL/SALADECONSULTAYSERVICIOCIVIL/177CESCEXP1992N486-14121992.pdf

Basta leer el párrafo del Artículo 298, anteriormente transcrito, para concluir que ninguna de las actividades contractuales en las que la contraloría tiene prohibido intervenir tiene que ver con el control previo consagrado en el Decreto 925 de 1976, Artículo 2°.

Así mismo, la eliminación del control previo, unas de las modalidades del control fiscal, no ocurrió con la expedición de la Constitución de 1991, pues como hemos visto, su desmonte y limitación comenzó a fraguarse desde la Ley 20 de 1975⁶⁸⁴, con su eliminación para las empresas industriales y comerciales del estado, y en 1983, mediante el Artículo 298 del Decreto 222 de 1983, con su eliminación para el proceso de contratación administrativa, norma que al mismo tiempo dispuso que el control posterior era el que la contraloría podía ejercer en relación con ese proceso, sin embargo, como se señaló, la expedición del Decreto de 1983, no fue óbice para que la contraloría continuara interviniendo abiertamente en la contratación administrativa, con base en la función prevista en el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976.

Lo que hizo el Artículo 267 de la Constitución de 1991, fue extender la modalidad de control fiscal posterior para toda la vigilancia de la gestión fiscal y tácitamente prohibirle a la Contraloría el ejercicio del control fiscal previo para la vigilancia de la gestión fiscal en donde todavía subsistía, debido a todas las críticas que esa modalidad de control fiscal recibió.

¿El control previo per se es malo? Todo depende de la integridad de quién lo ejerce, pues si quien lo ejerce es un funcionario integró no aceptará ni exigirá nada a cambio de desconocer la ley, de apartarse de sus deberes.

⁶⁸⁴ Ver nota a pie de página No. 659 de este escrito.

11.3.3. Por qué fracasó el control previo en Colombia.

Aunque no hay estudios serios sobre las causas por las que el control previo fue nocivo o lesivo para el funcionamiento de la administración pública, el consenso era que ejercía abusivamente una cierta coadministración, lo cual no era cierto, pues como se ha sostenido a lo largo de este documento, el control previo, por definición no coadministra.

En los debates de la Asamblea Nacional Constituyente, recogidos en las gacetas constitucionales, en la exposición de motivos de la Ley 42 de 1993, en otros documentos, y en artículos periodísticos de esa época, sobre el control fiscal en Colombia, se describen hechos y situaciones que pueden darnos pistas sobre las causas por las que el control previo fracasó en Colombia.

El listado sobre las fallas del control fiscal, que apareció en los debates de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991⁶⁸⁵, y que se relaciona a continuación, sirve también para establecer las causas por las que el control previo fue nocivo para la administración pública, ya que en ocasiones daba pie a la corrupción.

- Ingreso como auditor o revisor de la contraloría gracias a recomendación política. La idoneidad y preparación de los recomendados no era importante.
- *Inexistencia de calidad intelectual y moral del recomendado para un cargo en la contraloría.*
- Los recomendados tenían claro que para conservar el cargo lo que importaba era el respaldo político y *no su eficacia ni su rectitud. Lo importante era quedar bien con el padrino, y no el trabajo honrado.*

⁶⁸⁵ Ver notas a pie de página 16 y 26 de este capítulo.

- Los recomendados gozaban de impunidad pues contaban con el respaldo de sus padrinos políticos, a quienes los contralores no se atrevían a desafiar.
- Los recomendados incurrían en irregularidades por las exigencias económicas que recibían de sus padrinos.
- Para gozar de total impunidad, los funcionarios de la contraloría inducían a los funcionarios de las entidades vigiladas a participar en las irregularidades que aquellos cometían.
- Así mismo, en tiempos de la Ley 20 de 1975, en donde el control previo ejercido sobre las empresas industriales y comerciales del estado se eliminó, los poderes del contralor eran comparados a los del presidente de la república, y la razón de ello era el poder burocrático, pues los congresistas querían puestos y en la contraloría había muchos⁶⁸⁶.
- Con esos puestos el contralor ejercía poder incluso sobre sus mismos electores que tenían que *“agacharle la cabeza para obtener y conservar sus cuotas, que en estos días del clientelismo son absolutamente indispensables para sobrevivir en política”*⁶⁸⁷.

Como vemos, la principal causa por la que fracasó el control fiscal previo fue el clientelismo y la politiquería que capturó a la Contraloría, lo que causó que la entidad se llenara de funcionarios venales, los cuales utilizaron los cargos en la Contraloría, no para velar por el buen uso de los recursos públicos sino para lucrarse ellos y sus padrinos políticos, incrementando la corrupción en la administración pública.

⁶⁸⁶ Ver notas a pie de página 17 de este Capítulo.

⁶⁸⁷ Ibidem.

Sobre la Contraloría General de la República, y su relación con la clase política, se dijo en la Asamblea Nacional Constituyente, lo siguiente:

- *El funcionamiento de la contraloría ha estado condicionado e interferido por las conveniencias políticas que a la postre han distorsionado su objetivo fundamental para dar paso a la influencia del morbo clientelista*⁶⁸⁸.

La Contraloría General de la República, en tiempos del control previo, estaba capturada por el clientelismo y la politiquería, y sus funcionarios, recomendados de los políticos que nombraban al contralor, no tenían la preparación ni la idoneidad para ejercer la vigilancia de la gestión fiscal, pero lo peor era que esos funcionarios no eran honestos y fomentaban la corrupción en las entidades vigiladas y gozaban de total impunidad. Clientelismo y falta de integridad, respectivamente, era lo que caracterizaba a la contraloría y a sus funcionarios, y el clientelismo *per se* no es corrupción, pero puede desembocar en corrupción (Aguirre, 2020, pág. 109).

El control previo, principal modalidad de vigilancia de la gestión fiscal antes de la constitución de 1991, según los debates en la asamblea nacional constituyente de 1991 y la exposición de motivos de la Ley 42 de 1993, estaba ligado con la coadministración. veamos:

*"... ha sido funesto para la administración pública pues ha desvirtuado el objetivo de la Contraloría al permitirle ejercer abusivamente una cierta coadministración que ha redundado en un gran poder unipersonal del contralor y se ha prestado también para una engorrosa tramitomanía que degenera en corruptelas"*⁶⁸⁹.

⁶⁸⁸ Gaceta Constitucional No. 77 página 2, 20 de mayo de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

⁶⁸⁹ Informe de Ponencia, Gaceta Constitucional No. 53 del 18 de abril de 1991, pág. 19.

“...Con este paso se dejan atrás las modalidades de control previo y perceptivo que se habían convertido, especialmente el control previo, en un nocivo sistema de coadministración, hasta el punto que cualquier decisión que se pensara tomar por parte de un ordenador del gasto, se condicionaba al visto bueno que pudiera dar el auditor correspondiente⁶⁹⁰”.

De acuerdo con lo señalado más arriba, el control previo, por definición, no desemboca en coadministración, pero si puede desembocar en corrupción, porque los funcionarios del órgano de control fiscal que lo ejercía o los funcionarios de las entidades en las que se ejercía, lo utilizaban como mecanismo para obtener beneficios económicos, cuando la entidad vigilada no reunía todos los requisitos legales para ejecutar las operaciones y transacciones que querían ejecutar.

En relación con los vicios del control fiscal previo, encontramos la siguiente referencia sobre un estudio realizado por Juergen H. Wolff, publicado en el año 1976, en la revista Universitas:

"la organización y los procedimientos del control fiscal en Colombia, manifiestan defectos fundamentales que conducen con alguna necesidad a la ineficiencia en cuanto a los fines del mismo y a la tentación de la falta de honestidad para muchos de los funcionarios encargados del control fiscal⁶⁹¹"

⁶⁹⁰ <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=10590>

⁶⁹¹ <https://www.semana.com/nacion/articulo/speedy-gonzalez/8197-3>

“Para Wolff, lo primero que hay que hacer es establecer la carrera administrativa en la Contraloría, de tal manera que sus funcionarios se nombren por concurso y no por recomendación, y su estabilidad no esté sujeta al arbitrio del contralor⁶⁹²”.

Los resultados de la implementación de la carrera administrativa en la contraloría se tocarán más adelante, pero de una vez se puede adelantar al respecto que de nada vale que haya meritocracia para la selección de funcionarios de segundo nivel, pero que los que dirigen la entidad y toman las decisiones sobre el control fiscal se sigan nombrando por recomendaciones políticas, clientelismo y amiguismo, pues estos le van a responder a los intereses de sus nominadores pero no al interés público (Aguirre, 2020, pág. 112).

11.3.4. Control fiscal previo – control interno.

Muchos autores y las altas cortes han señalado que el eliminado control fiscal previo fue sustituido por el control interno.

El Consejo de Estado – Sala de Consulta y Servicio Civil, en concepto 486 de 14 de diciembre de 1992, señaló:

“Por otra parte, el Artículo 269 en coherencia con el 267, dispone que “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”.

“El Constituyente, atendiendo al informe final elaborado por la coordinadora de la comisión preparatoria y presentado a consideración de la Asamblea, adoptó el articulado con base en principios como la eliminación del control previo en el desarrollo

⁶⁹² Ibidem.

de todas las funciones de los organismos de control y estableció, como complemento, el control operacional o de resultados, **además del control interno por parte de los organismos del Estado**⁶⁹³. Subraya y negrilla extratextual.

En la exposición de motivos de la Ley 87 de 1993⁶⁹⁴, que aparentemente desarrolla el control interno previsto en los Artículos 209 y 269 de la Constitución, aparece que el mencionado control, ejercido directamente por las entidades públicas, se establece a cambio del control previo ejercido por la CGR:

“Entre los principios rectores que deben regir la administración pública y que fueron estudiados por la Comisión Quinta de la Asamblea Nacional Constituyente se propuso la eliminación del control previo por parte de la Contraloría General de la República y a su cambio, (sic) establecer un control interno ejercido por las mismas entidades.

*Los controles previo y perceptivo que venía ejerciendo la Contraloría General se trasladan en buena medida a la Administración, que asume la responsabilidad sobre el manejo diario de sus propios recursos, la custodia de activos y valores y el registro y reporte financiero y contable de sus actuaciones*⁶⁹⁵. Subraya extratextual.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-103 de 2015, mediante la cual declaró inexecutable la norma que consagraba el “control de advertencia”, numeral 7°, Artículo 5° del Decreto Ley 267 de 2000, entiende que el control previo fue reemplazado por el “control interno”. Al respecto señaló:

⁶⁹³

https://sidn.ramajudicial.gov.co/SIDN/DOCTRINA/TEXTOS_COMPLETOS/ANTOLOGIAFINAL/SALADECONSULTAYSERVICIOCIVIL/177CESCEXP1992N486-14121992.pdf

⁶⁹⁴ <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7379#1>

⁶⁹⁵ <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7379#1>

“19. 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, que si bien presentan características distintas han de operar de modo complementario”.

“El primero de estos mecanismos es el control fiscal externo, que se encomienda a la Contraloría General de la República (...) El segundo, destinado a complementar el anterior, es el control interno que las propias entidades públicas están obligadas a diseñar e implementar, conforme a lo establecido en los Artículos 209 inciso 2º y 269 Superior. La adopción de este segundo mecanismo tuvo el propósito de garantizar la eficacia e integralidad del control fiscal, y hacerlo compatible con la opción del constituyente por un modelo posterior de control externo y con la autonomía del órgano encargado de llevarlo a cabo”. Subraya extratextual.

En el fundamento 61 de la Sentencia mencionada, la Corte señala que la eliminación del control previo en cabeza de la Contraloría no significó la renuncia del constituyente a la implementación de formas de control previo de la gestión fiscal, sino que, para no comprometer la autonomía del ente de control externo, esos mecanismos preventivos de naturaleza administrativa de primer nivel de control son implementados mediante el control interno.

Así las cosas, la tesis de algunas autoridades y de la propia exposición de motivos de la Ley 87 de 1993, es que el control previo fue reemplazado por el control interno. Entonces, la pregunta que trataremos de resolver es si el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, que aparentemente desarrolla el control interno

establecido en los Artículos 209 y 269 de la Constitución tiene la virtud de reemplazar el control fiscal previo.

En teoría, el control fiscal previo consistía en verificar con antelación a la ejecución de las transacciones y operaciones, los actos y documentos que las originaban o respaldaban, para comprobar que el gestor fiscal cumpliera con las leyes, las reglamentaciones y procedimientos establecidos.

A continuación, se relacionan las normas que consagraban el control previo como modalidad de vigilancia de la gestión fiscal en Colombia.

El Artículo 49 de la Ley 42 de 1923, al respecto contemplaba: *Ninguna orden será pagada por el Tesoro Nacional, ni anotada como pagadera por un depositario de fondos del Gobierno, ni será válida, mientras no esté refrendada por el Contralor General, o por algún empleado del Departamento de Contraloría, autorizado debidamente para dicho objeto*".

Recordemos que mediante el Decreto 911 de 1932, Artículo 36, se precisó el alcance del control previo, y, además, se estableció que la Contraloría "no ejercerá funciones administrativas; distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización", y que la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 1933, al respecto señaló lo siguiente:

"Del texto transcrito se deduce claramente la perfecta autonomía del Gobierno en su función constitucional, desde luego que la intervención del Contralor se limita a cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional, sin permitírsele dictaminar sobre la

necesidad de los gastos ***ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna*** con la autoridad que los haya ordenado”.

El Artículo 3° de la Ley 20 de 1975, al respecto contemplaba: “La Contraloría General de la República, aplicará sobre las dependencias incluídas en el Presupuesto Nacional, los sistemas de control fiscal que ha venido empleando dentro de sus etapas integradas de “Control Previo”, “Control Perceptivo” y “Control Posterior (...)”.

El Decreto Extraordinario 925 de 1976, consagraba:

“ARTÍCULO 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”.

En cuanto a contratación administrativa, inicialmente el Artículo 54 de la Ley 42 de 1923, y luego el Artículo 9° del Decreto 911 de 1932, consagraban el control previo sobre la contratación administrativa. La intervención consistía en la verificación de aspectos presupuestales y de tesorería. La diferencia entre la norma de 1923 y la de 1932, básicamente, consiste en que esta última elimina la excepción consagrada en la de 1923 que consistía en que no podían “celebrarse ni autorizarse ninguno que requiera un gasto del mil pesos (\$1,000) moneda legal o más, mientras el Contralor General no haya certificado al funcionario que ha de celebrarlo que se han apropiado debidamente fondos para tal fin, y que la cantidad necesaria para hacer frente al contrato proyectado está disponible Excepto en el caso de un contrato para servicios personales”. Subraya extratextual.

El Decreto 911 de 1932, contemplaba el control previo de la contratación administrativa en los siguientes términos:

“*Artículo 9º.* Aunque se ciñan a las leyes vigentes, serán requisitos indispensables previos a la celebración de cualquier contrato u otra forma de compromiso que implique erogación de fondos del Tesoro Nacional de mil pesos (\$1.000) moneda legal o más:

“(…)

“c) Que el funcionario que ha de celebrarlo someta al Contralor General una copia del contrato o convenio proyectado para que el Contralor General certifique la partida que hubiere disponible en la respectiva vigencia fiscal. Dicho certificado del Contralor General debe acompañarse al contrato proyectado, del cual formará parte integrante, y la cantidad así afectada no estará disponible en lo sucesivo para ser gastada de distinta manera, a menos que el Gobierno quede libre de aquel contrato u obligación. Se entiende que esta reserva es válida por el tiempo que fijan las leyes sobre la materia.” Subraya extratextual.

Después, el Artículo 9º de la Ley 20 de 1975, regula el control previo en la contratación. La diferencia de esta norma con las de 1923 y 1932 era que para que el contralor autorizara los pagos de los contratos solo se le debía allegar copia del Diario Oficial donde apareciera publicado el extracto visado por el Auditor o Revisor Fiscal.

Artículo 9º de la Ley 20 de 1975. *“El Contralor no autorizará pagos por contratos administrativos, si no se le allega copia auténtica del Diario Oficial o de un periódico de amplia circulación donde se vaya a ejecutar el contrato, en que aparezca publicado el extracto que para cada caso vise el Auditor o Revisor Fiscal correspondiente”.*

Finalmente, el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976, consagraba una especie de coadministración de la Contraloría sobre la contratación de las entidades vigiladas, disponiendo que a todas las Juntas o Comités de licitaciones o adquisiciones y de compras asistiera un representante del Contralor General de la República. Cuando dicho representante tuviera un criterio adverso a una licitación, adquisición y compra debía expresar sus observaciones en forma motivada por escrito e informarlas a la entidad interesada, y debía enviar inmediatamente un informe sobre el particular al Contralor para que éste en el término de seis días, determinara el criterio de la Contraloría General de la República, al respecto; mientras tanto, la entidad debía parar el proceso observado. Si el criterio del contralor era el mismo que el de su representante, la entidad vigilada podía acatarlo o no, según lo estimara conveniente.

Sobre el Artículo 5° del Decreto 925 de 1976, ya se señaló que era contrario a la constitución y a la ley, específicamente contrario al Decreto 911 de 1931 y a la constitución de 1886, que establecían que la Contraloría *no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización*. Sin embargo, la Contraloría, incluso después de que esa norma fue derogada, continuó inmiscuyéndose en la actividad contractual de las entidades vigiladas. El Consejo de Estado, cuando conoció los actos administrativos mediante los cuales la Contraloría intervenía en la contratación administrativa, los declaró nulos.

Como ya se indicó, Diego Younes Moreno, sobre el control previo ejercido por la Contraloría General de la República, señaló lo siguiente “*se ocupa entre otros aspectos de examinar: la óptica numérico legal del gasto, en especial si se da cumplimiento a la Ley de apropiaciones presupuestales; si el monto del gasto ha sido autorizado por el*

funcionario competente y los giros se efectuaron con exactitud de acuerdo con los valores autorizados; también examina si hay disponibilidad suficiente para cubrir los gastos; si se trata por la modalidad de avances en dinero, se revisa si los avances están ya legalizados, como sucede por ejemplo con los viáticos que pagan a los funcionarios públicos destacados en comisión... Igualmente tiende el control previo a verificar la exactitud de las operaciones respaldadas en documentos, facturas, comprobantes, ordenes de compra”.

Por su parte, Leopondo Lascarro, sobre el alcance del control fiscal previo, sostuvo:

Aspira “a prevenir y evitar que se realicen operaciones ilegales o fuera de los límites de las autorizaciones, de que goce el administrador, y por ese aspecto representa la máxima aspiración en materia de fiscalización, pues el control perfecto sería aquel que obtuviera que el reconocimiento y la liquidación de las rentas e impuestos fueran revisados y aprobados por la entidad fiscalizadora antes o en el momento mismo del ingreso de los fondos a las arcas del erario, y el que consiguiera que el reconocimiento, la liquidación y la comprobación de las erogaciones públicas fueran revisadas y aprobadas por el fiscalizador antes de que salgan los dineros de las cajas públicas”⁶⁹⁶.”Subraya extratextual.

El control fiscal previo era una modalidad de control del gasto público, mediante el cual se verificaba que los actos y documentos que originaban o respaldaban la

⁶⁹⁶ Lascarro, Leopoldo “La Administración Financiera y el Control Fiscal en Colombia”, 1941. Editorial de la Litografía Colombia- Bogotá. Página 48.

ejecución de las operaciones o transacciones, es decir, la ejecución del gasto, cumplieran las normas presupuestales, de tesorería, de contratación, etc.

En la Constituyente de 1991, se pensó que la mejor manera de evitar la coadministración que presuntamente generaba el control previo que ejercía la contraloría en las entidades vigiladas, era eliminando esa modalidad de vigilancia de la gestión fiscal y reemplazarlo con una figura que en el país era casi desconocida. El control interno.

En Colombia, antes de 1991, no había legislación sobre control interno⁶⁹⁷. Este se introdujo en la Constitución de 1991, Artículos 209 y 269.

Sin embargo, dentro de la Estructura de la Contraloría General de la República, establecida por el Decreto – Ley 924 de 1976, Artículo 8, se contemplaba la existencia de la Oficina de Control Interno que tenía dentro de sus funciones “b) Evaluar la eficiencia, eficacia y economía con que las unidades de la Contraloría cumplen sus funciones y objetivos,

Podría decirse que esa oficina es un antecedente de la figura del control interno en Colombia, no obstante, hay que tener en cuenta que una cosa es la oficina de control interno y otra el control interno y que este último no estaba implementado.

En la Sentencia C- 068 de 1993, la Corte Constitucional cita una definición de control interno del *Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras "ILACIF"*, que a su vez había sido citado por la Contraloría General de la República en el documento

⁶⁹⁷ Departamento Administrativo de la Función pública. Compilación actualizada y complementada de conceptos sobre control interno a junio de 2002. 2002. Página 17. La primera alusión legal al tema de control interno quedó plasmada en la Constitución Política de Colombia en el año 1991, y en ella se ordenó en el inciso 2 del Artículo 209, que “La Administración Pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la Ley”.

"Oficina Asesora de Control Interno funciones y Competencia". La citada definición dice que el control interno es:

"el plan de la organización y el conjunto de medidas y procedimientos coordinados y establecidos dentro de una entidad, con el fin de salvaguardar sus recursos, garantizar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficacia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr las metas y los objetivos preestablecidos".

A reglón seguido, la Corte cita lo dicho en el mencionado documento por la Contraloría sobre los fines del control interno:

"Son claras las finalidades perseguidas a través de la observación del control interno. Su ejercicio, no es de ninguna manera una función más dentro del sistema organizacional, sino un procedimiento de decantación y optimización de las técnicas que deben aplicarse con el propósito de mejorar en forma integral, el rendimiento del sistema empresarial. Es meta del Control Interno, encontrar las mejores alternativas de acción para hacer que el desempeño de todas las dependencias de la entidad y la voluntad motivada de sus funcionarios, armonice y sea consecuente con los resultados esperados".

De las citas transcritas se concluye que el control interno es una herramienta gerencial de las entidades para facilitar el logro de los objetivos.

En el Artículo 268, numeral 6, se establece a cargo de la Contraloría General de la República la función de conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.

En la Directiva Presidencial 02 de 1994⁶⁹⁸, sobre la ausencia del control interno en Colombia, se señaló:

“En suma el control interno no era antes de 1991 un principio administrativo básico y fundamental de la administración pública colombiana.

Es difícil determinar cuánto pudo haber costado para el conjunto de la administración pública, en términos de eficacia y eficiencia, este lamentable estado de las cosas. Un costo no despreciable de los anteriores sistemas de control previo era su potencial incidencia en la promoción de comportamientos corruptos. Pero quizás el precio más alto resultaba de no haber permitido que cada gerente y cada entidad pública tomara conciencia e interiorizará su verdadera responsabilidad en el diseño y desarrollo de adecuados sistemas de control institucional, y concomitantemente, en el diseño de sistemas y métodos idóneos para el manejo de los fondos y bienes públicos y para el pleno cumplimiento de las funciones asignadas⁶⁹⁹”.

El autor Leopoldo Lascarro, en su obra Administración Fiscal Presupuesto Descentralización, respecto a la ausencia en nuestro modelo de control fiscal del control fiscal interno, o control administrativo, señaló:

“Al hacer una comparación entre el sistema fiscal financiero y el de los países que sirvieron de modelo para idear la organización adoptada conforme a los prospectos de la Misión Kemmerer de 1923, Inglaterra y los Estados Unidos, se echa de menos la

⁶⁹⁸ “Desarrollo de la función de control interno en las entidades y organismos de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional”.

⁶⁹⁹ <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=DirectivasP/30021464#:~:text=DIRECTIVA%20PRESIDENCIAL%20%20DE%201994&text=PARA%3A%20Ministros%2C%20Directores%20de%20Departamento,y%20Sociedades%20de%20Econom%C3%ADa%20Mixta.>

*existencia de un organismo que en aquellas naciones se encarga de fiscalizar administrativamente la ejecución del presupuesto por las distintas dependencias del gobierno*⁷⁰⁰.

En Inglaterra el compromiso, la ordenación y el pago están subordinados a la previa aprobación del Ministerio del Tesoro; el secretario financiero de cada Ministerio encargado de comprometer y girar los gastos, son funcionarios nombrados por el Ministerio del Tesoro, y actúan conforme a la política financiera inspirada por dicho Ministerio, ante quien son responsables moral y pecuniariamente de la correcta inversión de las partidas presupuestales de su respectivo sector (Lascarro. 1965. Pág 97-100).

La Ley 110 de 1912, Código Fiscal, sobre la ejecución del presupuesto, Artículo 245, señalaba que el Ministerio del Tesoro era el ordenador Único, “el cual, de acuerdo con los reconocimientos practicados en los demás Ministerios, o en su propio Despacho en los asuntos de su incumbencia particular, dispone las erogaciones que deben hacer los pagadores”.

El Artículo 264 y ss. del Código fiscal mencionado, Administración pasiva del presupuesto, reitera que la ordenación se hace por el ministerio del Tesoro, conforme al Artículo 245; los pagos fuera de la capital de la república estaban autorizados por vía general con el lleno de ciertos requisitos; las erogaciones extraordinarias fuera de la capital de la república debían ser autorizadas por el Ministerio del Tesoro, Artículo 278, del servicio del Tesoro Nacional.

⁷⁰⁰ Lascarro, Leopoldo. Administración Fiscal Presupuesto Descentralización, 1965, ed. Andes, Bogotá, Págs. 55-56.

Lascarro señala que, en Colombia, los ministerios y otras entidades podían liquidar y reconocer gastos fijos como sueldos y arrendamientos, pero el ministerio de Tesoro ejercía un control administrativo sobre los gastos accidentales de los demás ministerios⁷⁰¹.

Con la reforma de 1923, que derogó la Ley 110 de 1912 o Código Fiscal, se suprimió tanto el Ministerio del Tesoro como el de Hacienda, eliminando el control administrativo del gasto, y se creó el de Hacienda y Crédito Público, y dio a cada dependencia administrativa facultad para ejecutar sus apropiaciones sin crear el órgano administrativo capacitado para fiscalizar esa ejecución por lo que el control administrativo en Colombia estaba limitado al que ejercía cada ministerio. (Lascarro. 1965. Pág 97-100). Cabe señalar que la Ley 42 de 1923, Artículos 49 y 52, estableció el control previo del gasto a cargo del órgano de control fiscal externo (CGR), el cual reemplazó al control administrativo, por lo que no era necesario un control administrativo ejercido por el ejecutivo, lo anterior refleja un antitécnico diseño del modelo de control fiscal. Ver página 433 y ss. de este documento.

En Estados Unidos, como se señaló en el capítulo primero de este documento, la GAO empezó a ejercer el control fiscal verificando la legalidad y exactitud de las facturas de las transacciones que las agencias federales ya habían realizado, posteriormente se realizan revisiones previas, verificando el cumplimiento de los requisitos del gasto antes de la transacción, Sección 312 del Accounting and Budget Act de 1921. El control administrativo del gasto se hacía por el Comptroller General; ese control era posterior al gasto y consistía en investigar los ingresos y gastos de las

⁷⁰¹ Ibidem. Páginas 56 y 57.

agencias federales, posteriormente, esa revisión fue previa al gasto. El modelo de control fiscal de Colombia era el mismo que el de Estados Unidos. Hasta 1950, en Estados Unidos el control administrativo del gasto lo realizaba el órgano de control fiscal externo GAO.

Ya desde 1950, con la Auditing and Accounting Act, Sección 113, se establece en cabeza de los administradores de las agencias federales la responsabilidad de mantener apropiados controles contables e internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable, así como la obligación de rendir cuentas sobre los mismos. Además, debían implementar auditorías internas apropiadas⁷⁰². Con la expedición de la Ley de 1950, el papel de la GAO se modificó. En lugar de concentrarse en las transacciones fiscales individuales, la GAO comenzó a revisar la gestión financiera y el control interno en los organismos del gobierno⁷⁰³.

Los problemas con el papel contable de la GAO eran claros. Primero, los críticos en el poder ejecutivo se preguntaron cómo la GAO podría desempeñar el papel de contador y auditor simultáneamente, especialmente porque la auditoría a menudo se ve como un control independiente de la contabilidad. La GAO no solo estaba duplicando la gestión de cuentas disponibles en el Tesoro, que nunca había renunciado a sus

⁷⁰² <http://uscode.house.gov/statviewer.htm?volume=64&page=836#>

⁷⁰³ *Auditing and Accounting Act* de 1950. SEC. 116. El Contralor General está autorizado a interrumpir el mantenimiento en la Oficina General de Contabilidad de las cuentas de apropiación, gastos, limitaciones, recibos y libros mayores, cuando, en su opinión, los sistemas contables y el control interno de los organismos ejecutivos, legislativos y judiciales sean suficientes para permitirle desempeñar adecuadamente las funciones a las que se refieren dichas cuentas.

cuentas ejecutivas, sino que también estaba diluyendo la autoridad del presidente para reformar y modernizar los sistemas financieros ejecutivos⁷⁰⁴.

A través de la Carta Circular B-161457⁷⁰⁵ de Agosto primero de 1969, dirigida a los jefes de departamentos y agencias, la General Accounting Office (Gao), en 1969 reglamenta la mencionada Ley de 1950. Los controles a los que se refiere la citada circular, se deben realizar previamente a los desembolsos y recaudos de que trata esa norma. La mencionada función ha tenido varios desarrollos legales, los cuales se tratan más en profundidad en el Capítulo Primero de este documento.

Los controles mencionados se refieren específicamente a los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable, así como la obligación de rendir cuentas sobre los mismos.

Efectivamente, a diferencia de los Estados Unidos, en donde, desde 1950, se estableció la obligación para las entidades de implementar controles internos, en Colombia solo a partir de 1991 se estableció en la constitución la obligación para las entidades estatales de diseñar e implementar controles internos, obligación que se reglamentó en 1993 con la Ley 87.

Lo anterior obedeció a que, en Estados Unidos, tal como se señaló, a partir de 1950, el papel de la GAO consistió, principalmente, en revisar la gestión financiera y el control interno en los organismos del gobierno; mientras que en Colombia desde 1923 con la Ley 42 y hasta 1991, imperaba el modelo de control fiscal previo, en el cual el órgano de control fiscal examinaba con antelación a la ejecución del gasto, los actos y

⁷⁰⁴ Light, Paul C. (1993). *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*. Brookings Institution Press. ISBN 9780815752561. Pág. 27.

⁷⁰⁵ <http://www.gao.gov/products/469196#mt=e-report>

documentos que originaban o respaldaban esa ejecución, para comprobar el cumplimiento de las normas que regulaban esos actos y documentos.

Volviendo a la función de control interno en Colombia, la Constitución de 1991 creó o introdujo una figura denominada control interno, la cual no fue objeto de mayor debate en el seno de la asamblea nacional constituyente; surgió de la necesidad de reemplazar el control fiscal previo que venía ejerciendo la Contraloría, el cual tenía una negativa incidencia en la administración pública y una mala imagen entre los constituyentes y la opinión pública en general, por lo que debía eliminarse, no por ser un sistema de co-administración, como se sostenía por los constituyentes⁷⁰⁶, pero si porque en su ejercicio se generaba corrupción cuando las entidades vigiladas no cumplían con los requisitos legales previstos en la ley para la ejecución de las transacciones y operaciones que debían llevar a cabo. Esa corrupción no se debió a fallas del propio control previo, sino a que los funcionarios del órgano de control y los de las entidades vigiladas la fomentaban pues la CGR y la administración pública estaban capturadas por el clientelismo.

⁷⁰⁶ Corte Constitucional Sentencia C-557 de 2009. En los antecedentes constitucionales sobre la materia se encuentra la siguiente expresión, que ilustra acerca de las ineficiencias del modelo de control fiscal imperante en la época: *“El sistema de control previo actualmente existente ha demostrado ser absolutamente ineficaz a la hora de preservar al patrimonio público y, por el contrario, se ha convertido en un nocivo sistema de co-administración al que puede atribuirse gran parte de responsabilidad en la extendida corrupción que hoy azota al Estado colombiano”*. Gacetas Constitucionales Nos. 27, 53, 77 y 109.

11.4. El control interno en Colombia consagrado en la Constitución de 1991.

La norma que consagra el control interno en Colombia está ubicada en el Título VII, de la Rama Ejecutiva, Capítulo V de la Función Administrativa, Artículo 209 de la C.P. que establece:

“ARTICULO 209. *La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.*

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.”.

Subraya fuera del texto.

La otra norma constitucional que se refiere al control interno es el Artículo 269, ubicada en el Título X, **de los Organismos de Control**, que establece:

“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.”.

Subraya fuera del texto.

El Artículo 209 establece el control interno en todos los órdenes de la administración pública que se ejercerá en los términos que señale la ley, y el 269 prevé

la obligación para las entidades públicas de diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno, en los términos que señale la ley.

Lo previsto en el Artículo 209, en relación con el control interno, se entendería como la posibilidad amplia del legislador para configurar un control interno con carácter preventivo para vigilar el buen uso de los recursos públicos, incluso a cargo de una entidad similar en su diseño y funciones a la IGAE en España.

Por la ubicación del Artículo 269, los métodos y procedimientos de control interno que deben diseñar y aplicar las autoridades son para ejercer control fiscal, control de la ejecución del gasto público en las entidades públicas. En la propuesta sobre control fiscal presentado por la Comisión Quinta a la Asamblea Nacional Constituyente, el control interno estaba incluido en las normas sobre control fiscal⁷⁰⁷.

En Colombia, el control interno regulado por la Ley 87 de 1993, tiene deficiencias que impiden que ese control sirva como complemento del control fiscal externo. Es un control *intrínseco* a las funciones de cada cargo de la entidad, Artículo 1°, cuya efectividad en el control del gasto público es muy limitada, es un control administrativo de la gestión de la entidad⁷⁰⁸, es decir, no es un control fiscal propiamente dicho.

La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-068/93, dijo que el control interno establecido en la Constitución era una herramienta de gerencia para alcanzar los objetivos de las entidades. Al respecto, señaló:

⁷⁰⁷ Gaceta Constitucional No. 77 página 5 y 6, 20 de mayo de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

⁷⁰⁸ Ver sentencia C-1192/00, respecto a la naturaleza y alcance del control interno previsto en la C.P.

*“El control interno que se establece en los artículos constitucionales 209 cuando señala en el inciso final que “La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la Ley” y el 269 dice además que esas entidades “están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno...” se refiere a un control propio y autónomo de cada entidad, **nombrado** por la dirección de cada ente administrativo, para lograr una gestión de calidad, respecto de los objetivos sociales que le son propios, a ese ente administrativo.”.* Subraya y negrilla extratextual.

En este aparte transcrito la Corte sostiene que el control interno es un control propio y autónomo para lograr una gestión de calidad, pero además dice que es nombrado por la dirección de cada ente administrativo, confundiendo lo que es el control interno, propiamente dicho, con lo que es la oficina de control interno, es decir, la Corte no tiene claridad sobre lo que es control interno y oficina de control interno.

En la sentencia C-1192/00, respecto a la naturaleza y alcance del control interno, la Corte Constitucional señala:

“Inicialmente, la Corte, en la citada Sentencia, (se refiere a la C- 506 de 1999) destacó la importancia que el constituyente de 1991 le reconoció al sistema de control interno, catalogándolo, junto con las contralorías en el ámbito de sus competencias, como un instrumento de naturaleza gerencial de la mayor importancia dentro de la estrategia institucional de lograr un efectivo control de gestión y, por contera, de garantizar el cumplimiento de los objetivos superiores asignados a los diferentes órganos del poder público, los cuales se concretan en la realización material de los

fines esenciales del Estado atendiendo a los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad” Subraya extratextual.

En la Sentencia C-1192/00 la Corte cita, entre otros, los siguientes textos de la Sentencia C- 506 de 1999, que tienen que ver con el alcance de las funciones de la oficina de control interno y con el alcance y naturaleza del control interno de las entidades públicas.

“Es, pues, preponderante el rol que tanto la Constitución Política y la Ley asignan a la oficina asesora de control interno, dada la importancia sin precedentes que en la nueva visión del control que plasmó el Constituyente de 1991, juega el control interno para la modernización de la administración pública y el mejoramiento de la capacidad de gestión de sus instituciones, todo lo cual, connota un énfasis particular en el control estratégico de gestión, y un serio compromiso con el monitoreo de los resultados de la acción institucional, para el cabal cumplimiento de sus fines y objetivos, de acuerdo a los principios constitucionales rectores del ejercicio de la función pública.

“En la hora presente, el efectivo ejercicio del control interno en las organizaciones, constituye instrumento irremplazable para la consecución de mayores niveles de eficiencia en todos los órganos y entidades del Estado Colombiano, toda vez que las herramientas gerenciales que lo componen, se orientan a monitorear de manera permanente la gestión pública y el desempeño, tanto individual como institucional.

“Esta Corte no puede desconocer que en la realidad de las circunstancias actuales, los resultados de la función pública en la mayoría de las entidades del

Estado, dista de haber alcanzado niveles de rendimiento satisfactorio y de expresar los principios que tuvo en mente el Constituyente como principios orientadores de su ejercicio.

“Unos y otros, con seguridad se irán alcanzando a medida que se hagan avances significativos en la modernización y profesionalización del servicio, mediante la implementación de indicadores, métodos, estrategias, y sistemas de evaluación cualitativa y cuantitativa del desempeño y de los resultados de la gestión; así como de sistemas de seguimiento y de monitoreo permanente al desempeño de los servidores y de las instituciones.

“En suma, los avances en la implementación de efectivos sistemas de control interno, serán los que permitan hacer realidad la cultura del mérito y de la excelencia en la función pública.

*“Inspirado en esa realidad, el Legislador, en la Ley 489 de 1998, busca profundizar este enfoque, para lo cual crea el **Sistema Nacional de Control Interno**, (art. 28) con el objeto de integrar en forma armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, el funcionamiento del control interno de las instituciones públicas, **para que, mediante la aplicación de instrumentos idóneos de gerencia, fortalezcan el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado...**”*

Subraya y negrilla extratextual.

Como se evidencia en las citas anteriores, la Corte Constitucional destaca la importancia del control interno como instrumento idóneo de gerencia para que las entidades que están obligadas a implementarlo cumplan con los fines del Estado, e incluso señala que este control interno es complemento del externo fiscal, sin embargo,

el control interno de gestión no es control fiscal interno, pues tal como se dijo anteriormente, el control interno previsto en la legislación colombiana, busca, mediante la implementación de indicadores, métodos, estrategias, y sistemas de evaluación cualitativa y cuantitativa del desempeño y de los resultados de la gestión; así como de sistemas de seguimiento y de monitoreo permanente al desempeño de los servidores y de las instituciones, la excelencia de la administración pública⁷⁰⁹.

En este sentido, en las sentencias citadas, la Corte le reconoce al control interno incorporado en la Constitución y en la ley un alcance referido a aspectos de gestión, pues señala en ellas, que el control interno es un instrumento de naturaleza gerencial y de mejoramiento en la capacidad de gestión de las instituciones, pero no dice que sea un control propiamente fiscal.

En la misma Sentencia C-506 de 1999, reiterada en la C-1192 de 2000, la Corte señala que el control que ejercen las contralorías, y que denomina “de segundo grado”, para que sea efectivo debe trabajar en armonía con el control interno, que denomina de primer grado.

“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

⁷⁰⁹ Cabe señalar que la Ley 87 de 1993, y las normas que la desarrollan, facultan a las oficinas de control interno o a las que hagan sus veces, a realizar auditorías de la gestión en las entidades, tema que se verá más adelante.

grado al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de control interno.

Si el control que ejercen las contralorías es fiscal ¿qué clase de control deben ejercer las entidades a través del control interno para que el de segundo grado sea eficaz? O, el control interno es, como se señala en varios documentos y en las sentencias citadas, un mecanismo de apoyo gerencial⁷¹⁰ para que los objetivos de la entidad se cumplan, pero no es control del gasto público ni tampoco complemento del de segundo nivel o externo.

La Corte Constitucional, en las sentencias citadas, señala que el control interno o de primer grado se articula con el que ejercen las contralorías, pero desconoce o no tiene en cuenta que la Ley 87 de 1993, no tiene ese alcance. El Artículo 209 de la Constitución contempla que el control interno debe existir en toda la administración pública en los términos que señale la ley, entonces el legislador puede establecer un control interno que sea complemento del control fiscal externo.

En un trabajo para el X Congreso Internacional del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública, sobre control interno en Colombia, se afirmó:

⁷¹⁰ Según la Directiva Presidencial N° 2 de 1994, el control interno “...*Es también un mecanismo de apoyo gerencial, orientado 'hacia una meta o un fin, pero no es un objetivo o un fin en sí mismo. Una entidad podrá sentirse satisfecha con su sistema de control interno en la medida en que este instrumento le permita llegar a sus metas y objetivos institucionales de manera eficaz y eficiente y de acuerdo con las normas, y evitando sobresaltos innecesarios y sorpresas sobre la marcha*”.

“La constitución de 1991 eliminó el control previo y creó el Control Interno como una instancia asesora y de acompañamiento al Gerente Público para propiciar fundamentalmente el logro de los objetivos misionales⁷¹¹”.

El Control fiscal de la ejecución presupuestal, control del gasto público, que era lo que consagraba la constitución y la ley como función de la CGR cuando ejercía control previo, se reemplazó por un control interno de gestión a cargo de los directivos de la propia entidad. Si bien es cierto que ese control de gestión podría abarcar el control de la ejecución presupuestal, en el entendido que ejecutar el presupuesto es parte de la gestión de la entidad, la Ley 87 de 1993 no señala expresamente cómo hacer para ejercer ese control.

Se limita a señalar en forma general, Artículo 1°, que la administración de los recursos se realice de acuerdo con la constitución y la ley; como objetivos del control interno, la Ley establece, art. 2°, literal a), proteger los recursos de la organización, *literal c), velar porque los recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad, y como elementos para el control interno*, literal e), Artículo 4°, Adoptar normas para la protección y utilización racional de los recursos.

Lo que también consagra la Ley 87 de 1993, es que el control interno debe concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea **intrínseco** a las funciones de cada cargo en la entidad, Artículo 1°, inciso 2°. Así las cosas, esos mandatos sobre protección de los recursos se deben llevar a cabo, en el marco de un control intrínseco a las funciones de cada cargo, y bajo los conceptos de autocontrol y autoevaluación,

⁷¹¹ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

propios del control interno adoptado en Colombia, Decreto 2145 de 1999. Sobre este aspecto se volverá más adelante.

Aparte de las anteriores alusiones sobre protección de los recursos, la Ley 87 de 1993, no dice nada respecto a cómo ejercer los controles de la ejecución presupuestal, pero está llena de disposiciones y preceptos sobre gestión de la entidad que en teoría están orientados a que las entidades logren sus respectivos objetivos.

En el caso del control interno de que trata la Ley 87 de 1993, no hay evidencia de que los directivos de las entidades destinatarias de esa Ley, hayan implementado controles previos a la ejecución presupuestal, iguales o parecidos al control previo previsto en la Ley 42 de 1923, en el decreto 911 de 1932, en la Ley 20 de 1975 o en el decreto 925 de 1976. Antes bien, en una compilación de conceptos del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, publicada por el Departamento Administrativo de la Función Pública, órgano encargado de la implementación del control interno en las entidades destinatarias de la Ley 87, aparece que fue la intención de los miembros de la asamblea nacional constituyente acabar con el control previo no solo el que ejercían los órganos de control fiscal sino que tampoco querían un control previo al interior de las entidades⁷¹². En la misma publicación se señala que la corriente principal en la administración pública es “...no acudir a la *práctica desprestigiada del control previo, factor de corrupción en la Administración*

⁷¹² Páginas 97 y 98.

<https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/wpcontent/Sites/Subportal%20del%20Ciudadano/Nuestro%20Gobierno/Secciones/Publicaciones/Documentos/2009/PLAN%20ESTRATEGICO%20INSTITUCIONAL%204/Compilaci%C3%B3n%20actualizada%20y%20complementada%20de%20conceptos%20sobre%20control%20interno%20a%20junio%20de%202002.pdf>

Pública y esquema de administración y de control que hizo crisis en el país en las últimas décadas, corregido en forma precisa por la Constitución de 1991”.

Igualmente, en esa compilación de conceptos sobre control interno, se contempla que el control interno es concomitante o simultáneo con el ejercicio de las funciones, operaciones y tareas de cada servidor público, es decir, se adelanta, a la par que se realiza la labor de cada empleado o trabajador, el mismo empleado o trabajador debe aplicar los mecanismos necesarios para el desarrollo y resultado de la labor⁷¹³.

Además de que la Ley 87 solo trae dos o tres alusiones sobre protección de los recursos, y no trae disposiciones detalladas de cómo hacer esa protección, esa protección está a cargo de las directivas de la propia entidad, el control interno es **intrínseco** al desarrollo de las funciones de cada cargo, se basa en los conceptos de autoevaluación y autocontrol, que como tal no garantiza la efectividad de esa protección, pues como lo señala José Pascual García, citado por Juan Velarde Fuertes, *“...Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda Pública, es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica”*⁷¹⁴. Y cuando la protección de los recursos está a cargo de los que ejecutan y disponen de los recursos, ¿qué independencia puede haber en ello?

Por lo anterior, el control de interno de gestión de la Ley 87 de 1993, no tiene la virtud de reemplazar el control fiscal previo previsto en las normas de 1923, 1932, 1975

⁷¹³ Ibidem. Páginas 82 y 83.

⁷¹⁴ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 50. Recuperado desde [http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5\[1\].pdf](http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5[1].pdf)

y 1976, control este que, como señaló Leopoldo Lascarro, en teoría, era efectivo para la protección de los recursos públicos.

11.5. Control previo administrativo de la contratación

Por otra parte, en relación con el control previo administrativo de la contratación a cargo de las oficinas de control interno, previsto en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, la Corte Constitucional, en la Sentencia C- 967 de 2012, señaló:

“6.6.- Como ya se dijo, la Carta de 1991 eliminó el control previo y preceptivo (sic) a cargo de la Contraloría -por demás muy acentuado hasta entonces en el ámbito de la contratación pública-, para dar paso a un esquema básico de revisión posterior y selectivo centrado en el control financiero, de gestión y de resultados (CP., arts. 119 y 267).

Coherente con ese modelo, el artículo 65 del estatuto de contratación asignó el control previo administrativo a las oficinas de control interno de cada entidad, (...). Subraya y negrilla extratextual.

En la Sentencia C-103 de 2015, fundamento 22, la Corte Constitucional cita lo señalado por esa corporación en la sentencia C-967 de 2012, respecto “...a la *necesaria complementariedad que debe darse entre el control previo administrativo de los contratos estatales, a cargo de las oficinas de control interno, con la vigilancia externa de la contratación, que corresponde efectuar a las contralorías*”.

Lo anterior a propósito de la función de control previo de la contratación pública asignada a las oficinas de control interno por el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, tema que será desarrollado más adelante.

En la Sentencia C-103 de 2015, la Corte concluye que para la vigilancia de los recursos públicos la constitución prevé dos niveles de control, “el primero, constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa⁷¹⁵ y administrativa; el segundo nivel corresponde al control fiscal externo, de carácter posterior y selectivo, que compete realizar a una entidad autónoma e independiente como es la Contraloría, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control”.

En el fundamento 19 de la Sentencia C-103 de 2015, la Corte Constitucional, respecto al control interno señaló:

“El segundo, destinado a complementar el anterior, es el control interno que las propias entidades públicas están obligadas a diseñar e implementar, conforme a lo establecido en los artículos 209 inciso 2º y 269 Superior. La adopción de este segundo mecanismo tuvo el propósito de garantizar la eficacia e integralidad del control fiscal, y hacerlo compatible con la opción del constituyente por un modelo posterior de control externo y con la autonomía del órgano encargado de llevarlo a cabo”. Subraya extratextual.

En el fundamento 61 de la sentencia C-103 de 2015, la Corte señala:

“Como quedó expuesto, 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

⁷¹⁵ El control fiscal de primer nivel es de naturaleza preventiva. Lazo Vitoria X.

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”. Subraya extratextual.

Como vemos, la corte constitucional ha sostenido en algunas sentencias que el control interno es un instrumento de naturaleza gerencial y de mejoramiento en la capacidad de gestión de las instituciones, y en otras sentencias ha dicho que el control interno, es un control previo fiscal, que es complemento del control fiscal externo ejercido por las contralorías, como en la C-103 de 2015, fundamento 22, que enseñó que el control previo administrativo de los contratos estatales realizado por las oficinas de control interno, se complementa *con la vigilancia externa de la contratación, que corresponde efectuar a las contralorías.*

Si tenemos en cuenta que la Ley 87 de 1993, establece que el control interno debe ser **intrínseco** a las funciones de cada cargo, y que el consejo asesor del gobierno nacional en materia de control interno señala que el control interno es concomitante o simultáneo con el ejercicio de las funciones, operaciones y tareas de cada servidor público, es decir, que se adelanta a la par que se realiza la labor de cada empleado o trabajador, y que el mismo empleado o trabajador debe aplicar los mecanismos necesarios para el desarrollo y resultado de la labor, tenemos que concluir que el control interno previsto en la ley colombiana no es de naturaleza previa fiscal, como lo afirma la Corte Constitucional en las sentencias citadas.

11.6. Alcance del control interno establecido en la constitución.

El primer desarrollo legislativo del control interno es el previsto en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, que establece que el control previo administrativo de la contratación estatal, le corresponde ejercerlo a la oficina de control interno.

El alcance de esta función de las oficinas de control interno ha sido expuesto por la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República, pero la Corte Constitucional, en varias Sentencias de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto, en un sentido diferente al de aquella.

La Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República en concepto No. 904 del 31 de marzo de 1995, citado por el Departamento Administrativo de la Función Pública en el concepto 20166000126831 de 13 de junio de 2016⁷¹⁶, señala que cuando se asigna a la Oficina de Control Interno el Control Previo Administrativo de la contratación, se está refiriendo al análisis de los procedimientos de la Entidad, cuya función es precisamente la de verificar y evaluar la gestión administrativa.

El Departamento Administrativo de la Función Pública en el concepto mencionado⁷¹⁷, respecto a lo previsto en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, control previo administrativo de la actividad contractual a cargo de las oficinas de control interno, finaliza diciendo:

“En consecuencia, a la Oficina de Control Interno le corresponde diseñar y desarrollar adecuados sistemas de verificación y evaluación del proceso contractual y utilizar métodos que le permitan conocer las instancias que se surten en las etapas

⁷¹⁶ https://www.procuraduria.gov.co/relatoria/.../1436_DAFP.Concepto%20126831.docx

⁷¹⁷ ibídem

contractuales, sin que tal labor signifique crear trámites aprobatorios a la gestión administrativa”. Subraya extratextual.

El Departamento Administrativo la Función Pública, mediante conceptos 010221⁷¹⁸ de 2021 y 094531⁷¹⁹ de 2022, vuelve a citar el concepto No. 904 de 1995, de la Oficina Jurídica de la CGR, para señalar el alcance de la función que tiene la oficina de control interno sobre la contratación de la entidad.

De lo dicho en el concepto de la Oficina Jurídica de la CGR y por el Departamento Administrativo de la Función Pública, la función que le compete a las oficinas de control interno, en virtud del Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, es analizar los procedimientos de contratación de la entidad, o, en otros términos, verificar que los controles internos sobre la contratación por los que los directivos de la entidad son responsables, existan y sean efectivos. Es decir, que la función de la oficina de control interno de la entidad se limita a verificar la existencia del manual de contratación de la entidad y que este tenga en cuenta las normas de contratación.

En la publicación del Departamento Administrativo de la Función Pública “Compilación Actualizada y Complementada de Conceptos sobre Control Interno a junio de 2002⁷²⁰”, el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, acerca del alcance del control previo sobre la actividad contractual a cargo de las oficinas de control interno, previsto en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, empieza

⁷¹⁸ <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159300>

⁷¹⁹ <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=198017>

⁷²⁰ Páginas 97 y 98.

<https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/wpccontent/Sites/Subportal%20del%20Ciudadano/Nuestro%20Gobierno/Secciones/Publicaciones/Documentos/2009/PLAN%20ESTRATEGICO%20INSTITUCIONAL%204/Compilaci%C3%B3n%20actualizada%20y%20complementada%20de%20conceptos%20sobre%20control%20interno%20a%20junio%20de%202002.pdf>

por señalar que la intención de los miembros de la asamblea nacional constituyente fue acabar con el control previo no solo el que ejercían los órganos de control fiscal sino que tampoco querían un control previo al interior de las entidades.

Se señala en la mencionada publicación que aunque ninguna autoridad se ha pronunciado acerca de si la Ley 80 de 1993 prevalece sobre la Ley 87 de 1993, o a la inversa *“... existe un consenso generalizado a nivel de los órganos del Estado y en especial de las Oficinas de Control Interno, de no acudir a la práctica desprestigiada del control previo, factor de corrupción en la Administración Pública y esquema de administración y de control que hizo crisis en el país en las últimas décadas, corregido en forma precisa por la Constitución de 1991”*.

Así mismo, en aquella compilación, citan el concepto No. 27475 de marzo 31 de 1995, de la Contraloría General de la República, en el cual se señala que:

“...las Oficinas de Control Interno son eminentemente asesoras y sus labores operativas se limitan exclusivamente a las necesarias para formarse un juicio sobre la materia objeto de análisis, razón por la cual dentro de sus funciones no debe estar la de aprobar o improbar los trámites contractuales que desarrolla la entidad, porque con ello se arrogarían funciones administrativas propias de otros funcionarios”. Subraya extratextual.

Como se señaló, esa postura en relación con el alcance de las funciones de la oficina de control interno en materia de contratación de las entidades se ha mantenido y confirmado mediante conceptos citados de 2021 y 2022, del Departamento Administrativo de la Función pública, autoridad encargada de lo relacionado con el control interno en el país.

10. La Corte Constitucional, respecto al alcance del control previo administrativo sobre la contratación estatal, y el competente para ejercerlo señala:

“6.6.- Como ya se dijo, la Carta de 1991 eliminó el control previo y preceptivo (sic) a cargo de la Contraloría -por demás muy acentuado hasta entonces en el ámbito de la contratación pública-, para dar paso a un esquema básico de revisión posterior y selectivo centrado en el control financiero, de gestión y de resultados (CP., arts. 119 y 267).

Coherente con ese modelo, el artículo 65 del estatuto de contratación asignó el control previo administrativo a las oficinas de control interno de cada entidad, mientras que la intervención de los organismos autónomos a cargo de velar por la gestión fiscal se ejerce con posterioridad -sin perjuicio del control de advertencia que es expresión del principio de colaboración armónica, en la medida en que apunte al cumplimiento de los fines y principios constitucionales, siempre que no implique una suerte de coadministración o injerencia indebida en el ejercicio de las funciones de las demás autoridades”⁷²¹. Negrilla y cursiva extratextual.

En esta misma sentencia, se recordó que el control previo fue muy importante en las funciones que la contraloría ejerció hasta antes de la expedición de la Constitución de 1991⁷²². Al respecto se indicó:

“En 1945 se eleva a rango constitucional el control fiscal, que se consolida en la reforma de 1968 y robustece con la Ley 20 de 1975, “por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la Republica, se fijan

⁷²¹ Sentencia C- 967 de 2012.

⁷²² La Corte Constitucional en la sentencia C-716 de 2002, hace un recuento bastante completo sobre el control fiscal previo ejercido por la CGR antes de 1991.

sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones”. Uno de los escenarios a los que se prestó mayor atención fue el **concerniente al control previo y preceptivo (sic) en la contratación pública**”[9].

Negrilla extratextual.

En el pie de página No. 9 de esa Sentencia, se transcriben los Artículos 2° y 3° del Decreto Extraordinario 925 de 1976, que “*desarrolló los procedimientos generales de control fiscal establecidos en la Ley 20 de 1975*”, que definen el control previo y el control perceptivo, respectivamente.

El Decreto 925 de 1976, en relación con el control previo, consagraba:

“ARTÍCULO 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”.

En la Sentencia C-716 de 2002, se citan igualmente los conceptos sobre el alcance del control fiscal previo, de Diego Younes Moreno y Leopoldo Lascarro, conceptos que se transcriben en las citas 659 y 666 de este Capítulo.

En la Sentencia C-103 de 2015, haciendo referencia a la C-716 de 2002, en relación con el propósito del control previo se señaló “la implementación del sistema previo de control fiscal buscaba precaver la comisión de irregularidades en el manejo de los bienes públicos, pues con el mismo se aspiraba a que “...la liquidación y la comprobación de las erogaciones públicas fueran revisadas y aprobadas por el fiscalizador antes de que salgan los dineros de las cajas públicas”.

En la Sentencia C-103 de 2015, la Corte Constitucional hizo un análisis sobre las funciones llamadas a realizar por el control interno de las entidades públicas.

Señala la Corte en el fundamento 19 que existen dos modalidades de control del manejo de los recursos públicos. El primero, es el *control fiscal externo* encomendado a la Contraloría General de la República, a las contralorías territoriales y a la auditoría general de la República. “*El segundo, destinado a complementar el anterior, es el control interno que las propias entidades públicas están obligadas a diseñar e implementar, conforme a lo establecido en los artículos 209 inciso 2º y 269 Superior. La adopción de este segundo mecanismo tuvo el propósito de garantizar la eficacia e integralidad del control fiscal, y hacerlo compatible con la opción del constituyente por un modelo posterior de control externo y con la autonomía del órgano encargado de llevarlo a cabo*”. Subraya extratextual.

En el fundamento 22 de la Sentencia mencionada, la Corte cita lo expresado en la Sentencia C-967 de 2012, sobre “...*la necesaria complementariedad que debe darse entre el control previo administrativo de los contratos estatales, a cargo de las oficinas de control interno, con la vigilancia externa de la contratación, que corresponde efectuar a las contralorías*”. Subraya extratextual.

En la Sentencia C- 967 de 2012, se examinó la constitucionalidad del Artículo 217 del Decreto 019 de 2012⁷²³, por el cual se modifica el Artículo 60 de la Ley 80 de 1993, y el fragmento citado corresponde al obiter dictum.

⁷²³ “Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”

La norma examinada por la Corte se refería a que *“En el acta de liquidación constarán los acuerdos, conciliaciones y transacciones a que llegaren las partes para poner fin a las divergencias presentadas y poder declararse a paz y salvo”*.

En el fundamento 44 de la Sentencia C-103 de 2015, la Corte vuelve a señalar que *“...el artículo 65 del estatuto de contratación asignó el control previo administrativo a las oficinas de control interno de cada entidad”*.

En el fundamento 61 de la citada Sentencia, la Corte señala que el control previo de la gestión fiscal debe ser implementado, con carácter general, a través de los sistemas de control interno.

Así mismo, la Corte Constitucional, en el citado fundamento señala, en relación con el carácter previo que supuestamente corresponde adelantar a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno, lo siguiente:

“Por último, 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 6º le atribuye al Contralor General de la República la competencia para conceptuar y evaluar la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado. Además, se atribuye al Contralor General de la República la competencia para reglamentar los métodos y procedimientos que regirán esta evaluación⁷²⁴”. Subraya y negrilla extratextual.

⁷²⁴ Mediante la Resolución Orgánica 00507 de 23 de agosto de 1993 de la CGR, se adoptó el primer manual para la evaluación y conceptualización del sistema de control interno de que trata el Artículo 268, numeral 6, de la Constitución.

Así las cosas, la Corte en las sentencias citadas señala que corresponde a las oficinas de control interno ejercer el control previo administrativo sobre la contratación, control fiscal previo que tiene el mismo alcance que el ejercido por la Contraloría en su momento, pues la Corte en sus pronunciamientos al respecto, no condicionó, limitó o modificó el alcance del mencionado control, dijo sencillamente que “...*el artículo 65 del estatuto de contratación asignó el control previo administrativo a las oficinas de control interno de cada entidad*”. Pero además señaló al respecto **“Coherente con ese modelo el artículo 65 del estatuto de contratación asignó el control previo administrativo a las oficinas de control interno de cada entidad”**. Adicionalmente, agregó que el control fiscal previo le corresponde implementarlo, con carácter general, a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno.

Esto último, lo reitera cuando, en el fundamento 61 de la sentencia C-103 de 2015, la Corte señala:

*“Como quedó expuesto, 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”*. Subraya y negrilla extratextual.

Así mismo, la Corte en Sentencia C- 534 de 1993, citada en la C-103 de 2015, fundamento 20, refiriéndose a la separación de funciones administrativas y de control

fiscal, buscada por la Constitución, señala que el control interno a cargo de las entidades se adelanta en forma previa, concomitante o posterior:

*“Al colocarse en cabeza de la administración (sic) la obligación de conceptuar la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado, como lo prevé la propia Constitución (art. 268 numeral 6o.), se logra una distinción esencial entre los contenidos, fines y responsabilidades propios del control interno, que debe organizarse en las entidades públicas y las del control fiscal externo ejercido por la Contraloría General de la República y las contralorías departamentales, distritales y municipales a nivel territorial. Se confiere así forma real a la diferenciación entre las tareas administrativas y las de control fiscal, de donde el control interno se entiende como parte del proceso administrativo y corresponde adelantarlos 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 funcionario cumpla su función, asumiendo la responsabilidad por sus actuaciones y resultados; sin perjuicio de la independencia de los organismos de control fiscal, no coadministradores, que cumplirán sus funciones de manera posterior y selectiva, sin ocuparse de funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización (artículo 267 C.N.)”.* Subraya y negrilla extratextual.

En la Sentencia C- 534 de 1993, se examinó la constitucionalidad del Artículo 4° de la Ley 42 de 1993⁷²⁵, y el fragmento citado corresponde al obiter dictum.

La norma examinada por la Corte era:

⁷²⁵ “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”

"Artículo 4o. El Control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles".

"Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías y las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente ley."

11.6. La función de advertencia y el control interno

tienen la misma finalidad.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-103 de 2015, fundamentos 61, 62 y 63, se plantea la pregunta sobre qué opciones legales hay que puedan reemplazar la función de advertencia, que declarará inexecutable, por supuestamente ser un control previo y porque con él se coadministraba, y sostiene que los propósitos del control interno coinciden, en lo sustancial, con la finalidad que se busca alcanzar con la función de advertencia.

El control interno, de acuerdo a los conceptos del Consejo asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, se basa en los conceptos de autocontrol y autoevaluación, y debe ser intrínseco a las funciones de todos los cargos, es decir, es concomitante o simultáneo con el ejercicio de las funciones, operaciones y tareas de cada servidor público, en otras palabras, se adelanta, a la par que se realiza la labor de cada empleado o trabajador, el mismo empleado o trabajador debe aplicar los mecanismos necesarios para el desarrollo y resultado de la labor.

La función de advertencia, por su parte, por definición es realizada por un tercero, y si el control interno que está a cargo de la administración es intrínseco a las funciones de cada cargo, lógicamente la misma administración no puede advertirse sobre operaciones en desarrollo que pongan en riesgo los recursos públicos. La Corte, en la Sentencia C-103 de 2015, dijo en ese sentido, “La formulación de advertencias supone un llamado de atención que tiene el declarado propósito de intervenir antes de que se adopten las decisiones administrativas o concluya la ejecución de los procesos de gestión fiscal...”. Fundamento 51. Pero ese llamado de atención se entiende que es a un tercero y no a uno mismo.

El Control Interno, señala la Ley 87 de 1993, artículo 1°, “...deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad”, es decir, el control interno no es previo ni externo, porque está a cargo de la propia administración y es intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos, por lo que no es dable que se puedan dar advertencias en ese modelo de control interno. La evaluación de los riesgos que pueden impedir el logro de los objetivos de la entidad y las actividades de control que ayudan a mitigar y gestionar esos riesgos, son dos de los componentes del control interno con los que cuenta la alta dirección para el logro de los objetivos, objetivos que incluye el adecuado uso de los recursos.

La Corte Constitucional, en la misma Sentencia C-103 de 2015, fundamento 61, considera que la función de la oficina de control interno, que consiste en “(v)erificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información de la entidad y recomendar los correctivos que sean necesarios”,^[93] se

asemeja a la facultad para emitir advertencias que la norma demandada atribuye a la Contraloría”.

Respecto a esta afirmación de la Corte, hay que señalar que la oficina de control interno tiene dentro de sus funciones la señalada por la Corte, sin embargo, esa función es desarrollada por esa dependencia como auditoría, es decir, la ejerce después de que la entidad ha culminado sus procesos administrativos, y en el informe de auditoría puede hacer recomendaciones para que se tomen los correctivos necesarios, literal d) del Artículo 2 y literal g) del Artículo 12 de la Ley 87 de 1993.

La propia Corte, en ese mismo considerando, a reglón seguido señala que *“Inclusive, en aras de mantener la independencia del funcionario encargado del control interno (sic), el parágrafo de la norma citada (Artículo 12 de la Ley 87 de 1993) le prohíbe participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones”*.

En punto a esa afirmación es preciso señalar que, por una parte, no hay un funcionario encargado del control interno, pues el control interno está a cargo de la administración de la entidad y es responsabilidad de todos los funcionarios de esta. Por otra parte, la oficina de control interno, que es a la que se refiere la Corte, es la encargada del componente monitoreo del sistema de control interno, y su función principal es evaluar y verificar que el control interno de la entidad esté implementado y sea efectivo. Así mismo, y conforme al literal g) del Artículo 12 de la Ley 87 de 1993, como se señaló, la mencionada oficina tiene la función de auditoría, actividad que es posterior a los procesos y actividades administrativas, y como lo menciona la Corte, en el fragmento transcrito, esa oficina no puede participar en los procedimientos

administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones, lo que reafirma que el control interno, como tampoco su componente monitoreo, tiene vocación de ser previo, y que las recomendaciones en los informes de auditoría realizadas por la oficina de control interno son para que la administración tome los correctivos necesarios.

El Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, mediante la Circular 01 del 2015⁷²⁶, recogió, dentro del marco de la Ley 87 de 1993, y concretamente, dentro de la función preventiva del SCI, lo señalado por la Corte en los fundamentos 61,62 y 63 de la Sentencia C-103 de 2015, respecto a que el control interno era el medio alternativo para llevar a cabo los fines de la función de advertencia.

Esa Circular tuvo como propósito que los representantes legales de las entidades fortalecieran el control interno ***para evitar la materialización de los riesgos asociados a la pérdida o indebida destinación de los recursos públicos***; fortalecer los controles asociados a la protección y buen uso de los recursos públicos, ejerciendo y promoviendo de manera directa el CI, y fortalecer las oficinas de CI.

La mencionada Circular en relación con las OCI establece que deben reportar los hallazgos y generar las advertencias necesarias cada vez que ***en la ejecución de los diferentes roles a su cargo se detecten desviaciones que ameriten la implementación de acciones correctivas y/o preventivas*** sin perjuicio de las responsabilidades de la administración de realizar control preventivo en ejercicio del concepto de autocontrol. Las OCI de acuerdo con las normas que regulan su funcionamiento, Art 17 Decreto 648 de 2017, tiene el rol de enfoque hacia la

⁷²⁶ Sobre “Fortalecimiento del Sistema de Control Interno Frente a su Función Preventiva” <https://serviciudad.gov.co/docweb/normograma/CIG/Circular%2001%202015.pdf>

prevención, cuyo alcance es decirle a la administración qué controles implementar para mitigar los riesgos de pérdida de recursos.

Como vemos, el alcance de la Circular 01 de 2015, se enmarca en lo previsto en la Ley 87 de 1993, control interno a cargo de la administración, que se fundamenta en los conceptos de autocontrol y autoevaluación y es intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos de la entidad; para evitar la materialización de los riesgos asociados a la pérdida o indebida destinación de los recursos públicos, se debe evaluar los riesgos que impiden el logro de los objetivos e implementar las actividades de control adecuadas para mitigar esos riesgos.

Por otro lado, la Oficina de control interno tiene la función de auditoría, por definición posterior a los procedimientos y actividades de la entidad, puede formular recomendaciones para que se tomen los correctivos necesarios, pero no puede participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones.

La Corte, en la Sentencia C-103 de 2015, considerandos 60 y 61, señala que el control interno es el medio alternativo para llevar a cabo los fines de la función de advertencia. Sin embargo, el principal argumento que aparece en la exposición de motivos del Acto Legislativo 04 de 2019, es que la Contraloría General de la República *siempre llega después de que el daño al patrimonio público ha ocurrido*. Lo anterior significa que el control interno no era el medio alternativo para llevar a cabo los fines de la función de advertencia, porque si el control interno venía ejerciendo la función de advertencia ¿por qué la Contraloría General de la República con el “control concomitante y preventivo”, reasume esa función?

De acuerdo con lo establecido por la Ley 87 de 1993, el control interno solo se puede implementar como intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad. Artículo 1°, Inc. 2°, enfoque contrario al sostenido por la Corte, que señala que el control interno se puede adelantar por la administración de las entidades, con carácter previo, concomitante o posterior.

Es cierto que la Corte Constitucional no ha estudiado directamente la constitucionalidad del inciso 3° del Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, que establece que “El control previo administrativo de los contratos le corresponde a las oficinas de control interno”, sin embargo, como acabamos de ver, ha reconocido expresamente que, por una parte, el control previo administrativo de los contratos le corresponde ejercerlo a las oficinas de control interno, y por la otra, que el control interno es control fiscal con carácter previo, y corresponde implementarlo a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno.

Hay que señalar que en las sentencias citadas la Corte no tiene en cuenta que las funciones de la alta dirección de la entidad y de las oficinas de control interno, respecto al control interno son distintas, y se refiere a unas y otras como si tuvieran el mismo rol. La Ley 87 de 1993 establece que corresponde a las directivas de la entidad implementar y mantener los controles internos y que corresponde a la oficina de control interno, o a la que haga sus veces, evaluar y verificar que el control interno de la entidad esté implementado y sea efectivo.

Hay que señalar también que en las sentencias citadas la Corte asume que la Ley 80 de 1993, artículo 65, que establece que el control previo administrativo de la contratación estatal lo ejerce las oficinas de control interno está vigente y que esa

función de las oficinas de control interno no fue derogada por la Ley 87 de 1993, lo que se discute más adelante, y que desconoce que, tal como lo señalan los conceptos de la Oficina Jurídica de la CGR, y que son acogidos por el Departamento Administrativo de la Función Pública, esa función tiene un alcance diferente, que se circunscribe al análisis de los procedimientos de contratación de la Entidad, pero no a un control previo propiamente dicho.

En este orden de ideas, si la Corte Constitucional, en las sentencias citadas, señala que de acuerdo con el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, el control previo administrativo de los contratos le corresponde ejercerlo a las oficinas de control interno, y el alcance de ese control previo administrativo era el mismo que el que ejercía la Contraloría, entonces ¿qué pasa con los conceptos que sobre el alcance de ese control ha emitido la CGR y el DAFP?

Si tenemos en cuenta que la constitución, Artículo 269, y la ley establecen que el diseño e implementación del control interno, que es intrínseco a las funciones de los cargos, están a cargo de las directivas de las entidades, y la evaluación y verificación de su funcionamiento y efectividad, a cargo de la oficina de control interno, entonces los conceptos de CGR y el DAFP estarían en armonía con lo previsto en la constitución y la ley sobre control interno.

El control interno previsto en la Ley 87 de 1993, en la realidad no ocurre como señala la Corte en sus sentencias, en las que mantiene que ese control se adelanta en todos los momentos de la función administrativa pudiendo serlo previo, concomitante o posterior, pues la Ley 87 establece que el control interno solo se puede implementar

como control interno **intrínseco** al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad. Artículo 1°, Inc. 2°.

Así mismo, no es cierto que a través del control interno se implementen formas de control previo de la gestión fiscal, como lo sostiene la Corte Constitucional, por la misma razón expresada anteriormente, es decir, porque el control interno en la ley colombiana no se concibió como previo ni como fiscal, sino como intrínseco y herramienta de gestión.

Frente a la Ley 87 de 1993, no es cierto lo que sostiene la Corte que a las propias entidades, a través del sistema de control interno, les corresponde implementar el control fiscal con carácter previo, pues como se señaló, la Ley 87 establece que el control interno es intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, e intrínseco significa propio o esencial de algo que lo contiene, inseparable de una cosa o situación; en términos de control sería que cada empleado en su cargo, en desarrollo del autocontrol, aplicara los controles prescritos por la alta dirección en los distintos manuales, para ejercer funciones y lograr los objetivos de la entidad. El autocontrol es uno de los conceptos que sustenta el control interno previsto en la legislación colombiana. Sin embargo, el control intrínseco en la administración de recursos públicos no es el más idóneo.

Toda la situación descrita anteriormente, es muestra de la confusión que ha generado la figura del control interno en Colombia. Una forma de explicar esa confusión es entender que el legislador de 1993, con la Ley 80 le asigna a la oficina de control interno la función de control previo administrativo de la contratación estatal, y mediante la Ley 87 le quita esa función, y le asigna la de evaluar y verificar que el control interno

diseñado e implementado por la propia administración sea efectivo para lograr los objetivos de la entidad, y más concretamente le asigna el análisis de los procedimientos de contratación de la entidad. Artículos 9 y 12 de la Ley 87 de 1993.

Entonces, respecto a las funciones de la oficina de control interno se presenta una contradicción entre la Ley 80 de 1993 y la Ley 87 de 1993. La función asignada por la Ley 80 es respaldada por la Corte Constitucional pero las autoridades administrativas en el tema del control interno y la CGR no le reconocen esa función. Si miramos las normas constitucionales que consagran el control interno, Artículos 209 y 269, y la Ley 87, que desarrolla el tema del control interno previsto en esas normas constitucionales, dicha Ley es norma especial y es además, posterior a la Ley 80, sobre contratación administrativa, y que de acuerdo a la literatura internacional sobre control interno, el componente monitoreo del sistema de control interno, tiene la función de verificar la existencia y evaluar la eficacia de los controles internos, y no la de ejercer el control interno, debemos concluir que en el caso colombiano la oficina de control interno prevista en la Ley 87 de 1993, no tiene la función asignada por la Ley 80, por los argumentos expuestos, pero principalmente porque la Ley 87 derogó tácitamente esa función asignada a la oficina de control interno por la Ley 80.

Incluso, la Ley 87 de 1993, parágrafo, Artículo 12, en relación con la oficina de control interno, le establece la prohibición de participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones.

Lo dicho por la Corte sobre el control previo administrativo de los contratos estatales, previsto en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, a cargo de la OCI, citado más arriba, tiene sentido, pues ese control, en el entendido que autorizara y refrendara

ordenes de gasto, si podía ser complementario del control fiscal posterior a cargo de la CGR, pero la Ley 87 de 1993, desestructuró el modelo de los dos niveles, prohibiéndole a las OCI participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones. Lo criticable de ese control era que estaba a cargo de la OCI, una dependencia de la entidad, y no de un ente del ejecutivo, como el Ministerio de Hacienda, que garantizara algo de independencia y objetividad. Cabe señalar que en la exposición de motivos de la Ley 80 de 1993, no aparece lo del control previo administrativo de la contratación estatal a cargo de las OCI, lo que significa que fue en los debates de la ley que se incluyó ese aspecto.

A falta del control previo administrativo de la contratación estatal a la que se refería el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, el alcance del control interno diseñado e implementado por la dirección de la entidad, para garantizar el logro de los objetivos de esta y el buen uso de los recursos, debería ser previo, concomitante y posterior, como lo ha sostenido la Corte Constitucional⁷²⁷; previo, pues el control interno consagrado en la constitución de 1991, como lo hemos visto, tuvo la pretensión de reemplazar el control previo que ejercía la CGR en tiempos de la constitución de 1886⁷²⁸, pero otra cosa es lo que establece la Ley 87 de 1993, Artículo 1°, que señala que el control interno debe ser intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos, y no previo.

En estricto sentido, y de acuerdo a las características del control interno previstas en la Ley 87 de 1993, el control de la contratación de la entidad, para que

⁷²⁷ Sentencia C- 534 de 1993, citada en la C-103 de 2015, fundamento 20.

⁷²⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-623 de agosto 25 de 1999.

esta se ejecute de acuerdo con la ley, le corresponde a las directivas de la entidad, específicamente a sus representantes legales, quienes son los responsables de diseñar e implementar el control interno. Literal b) Artículo 3° y Artículo 6° de la Ley 87 de 1993, y mediante un control intrínseco, el cual está lejos de ser efectivo en la protección de los recursos públicos.

El control en general, pero más el de la gestión de los recursos públicos, para que sea medianamente efectivo, debe ser ejercido de manera previa a la ejecución de las operaciones y transacciones económicas y financieras, y por un órgano distinto al que realiza la gestión fiscal. Al respecto Juan Velarde Fuertes, señala lo siguiente:

De la función interventora, *“Se ha dicho frecuentemente que tiene un efecto negativo en la gestión, porque la condiciona y le resta agilidad, y que debería ser el gestor el que, bajo su responsabilidad a exigir en su caso en momento posterior, tomase las decisiones pertinentes sin control previo. Pero la realidad es que sin este control se adoptaría probablemente un gigantesco cúmulo de decisiones erróneas o irregulares de muy difícil reparación ulterior.* El mismo autor complementa lo anterior con lo dicho por José Pascual García, sobre cómo debe ser el control del gasto público *“la idea sobre la que la técnica interventora se ha construido es la desconfianza hacia el gestor. Por ello dicha técnica, que es la manifestación primaria y básica del control, se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única persona. Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda*

*Pública, es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica*⁷²⁹.

La técnica interventora se ha construido sobre la desconfianza hacia el gestor. (...) para garantía de los intereses de la Hacienda Pública, es (necesaria) la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica.

Esas voluntades, recíprocamente independientes, la del gestor y las del que ejerce el control de la gestión fiscal, en principio, no se presentan en un esquema de control interno como el previsto en la Ley 87 de 1993, en el que el que realiza la gestión fiscal es el mismo responsable de diseñar e implementar los controles internos, y es el que, hasta 2011, nombraba o designaba al que realizaba la función de verificar la implementación y de evaluar la eficacia del control interno. Desde la expedición de la Ley 1474 de 2011, se estableció que el presidente es quien nombra al jefe de la oficina de control interno, como se verá más adelante.

Así mismo, el esquema de control interno previsto en la Ley 87 de 1993, no está *construido sobre la desconfianza hacia el gestor, pues el control interno está a cargo del mismo gestor y no de un tercero distinto a la administración de la entidad.*

11.7. El control interno y la auditoría interna en la ley colombiana.

En términos generales el CI es un proceso o sistema continuo, a cargo de la alta dirección de la entidad y está diseñado para garantizar razonablemente que la entidad cumpla con sus objetivos, y que se mitiguen los riesgos que pueden impedir el logro de

⁷²⁹ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). Página 50. Recuperado desde [http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5\[1\].pdf](http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5[1].pdf)

los objetivos de la entidad. Por otra parte, la auditoría interna se ejecuta en determinados o específicos momentos y evalúa si el proceso que conduce a la identificación de riesgos está funcionando bien, verifica si los controles ya implementados funcionan de acuerdo con la forma prevista, y evalúa la gestión de las entidades⁷³⁰. Es decir, evalúa si la entidad tiene buen conocimiento de los riesgos que enfrenta, y si los controles implementados para mitigar los riesgos son efectivos (Jean-Grégoire Manoukian).

El control interno en Colombia, como se señaló, está a cargo de las directivas de las entidades del Estado, es responsabilidad de todos los funcionarios de estas, se ejerce de manera intrínseca al desarrollo de las funciones de los cargos, y se fundamenta en los conceptos de autoevaluación y autocontrol. Se diseña e implementa para garantizar razonablemente el cumplimiento de los objetivos de las entidades.

Por su parte, la OCI en cada entidad del Estado, Ley 87 de 1993, tiene la función de verificar que los controles internos estén implementados y de evaluar que los mismos sean efectivos, pero, además, tiene la función de evaluar la gestión de la entidad. Literal g) del Artículo 12 de la Ley 87 de 1993, y en desarrollo de uno de sus roles, el de evaluación y seguimiento, Decreto 648 de 2017, adelanta auditorías internas de gestión de la entidad⁷³¹.

De acuerdo con lo anterior, la auditoría interna en las entidades del Estado en Colombia la adelanta una dependencia de la entidad auditada, cuyo director lo nombra

⁷³⁰ *What's the difference between internal audit & internal control?* <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control> recuperado el 07 de julio de 2023.

⁷³¹ Página 28-30. Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces. <https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+rol+de+las+unidades+u+oficinas>, recuperado el 07 de julio de 2023.

el presidente de la República, desde el año 2011. Antes, el director de esa dependencia era nombrado por el jefe máximo de la misma entidad. Sin embargo, y de acuerdo con la ley, el director de la OCI depende del máximo directivo de la entidad y cuenta, para adelantar sus funciones, con el personal que le asigne el jefe de la entidad.

La auditoría interna, al igual que el control interno, es llevada a cabo con personal de la misma entidad. El control interno, por la alta dirección, que lo diseña e implementa; la auditoría interna por la OCI de la entidad. El jefe de la OCI es un funcionario de libre nombramiento y remoción del presidente de la república desde 2011, antes de 2011, el jefe de la OCI era un cargo de libre nombramiento y remoción del jefe de la entidad, lo que hacía que fuera menos independiente de lo que actualmente es. Este tema se verá más adelante.

De acuerdo con Jack Diamond, hay dos enfoques de auditoría interna, el descentralizado y el centralizado. El enfoque centralizado es el adecuado para países en desarrollo, el descentralizado es adecuado para países desarrollados, sin embargo, Diamond concluye diciendo que cualquier solución en ese sentido debe tener en cuenta las especificidades propias de cada país⁷³².

Al respecto Diamond señala:

"A menudo se recomienda un enfoque centralizado para las economías en desarrollo, al menos inicialmente, como el enfoque más prudente y práctico".

⁷³² The International Handbook of Public Financial Management edited by Richard Allen, Richard Hemming , and Barry Potter , eds. New York: Palgrave Macmillan, 2013. 882 pp.

Diamond continúa diciendo al respecto que en países con menos desarrollo en la gestión de sus finanzas públicas un enfoque centralizado se debe orientar a verificar el cumplimiento de las normas que regulan sus operaciones y transacciones financieras. En países con desarrollo financiero institucional el enfoque descentralizado se orienta a verificar la eficiencia, la eficacia y la economía de la gestión financiera.

Igualmente, Diamond señala que la auditoría interna en países en desarrollo cumple un rol orientado a asegurar que las normas que regulan las operaciones y transacciones se cumplan, mientras que en los países desarrollados la auditoría interna cumple un papel más de asesor de quienes toman las decisiones sobre el gasto.

Al respecto Diamond señala lo siguiente:

“En la etapa actual de su desarrollo institucional, hasta que el sistema de Gestión Financiera Pública (GFP) pueda garantizar el cumplimiento financiero básico y la disciplina fiscal general, se requiere un sistema de auditoría interna (AI) provisional más centralizado”.

“si existen fuertes controles internos, el sistema automáticamente tendrá sus propios pesos y contrapesos (controles y equilibrios) y podrá evitar errores, irregularidades y manipulaciones fraudulentas”.

En España, por ejemplo, existen 3 modalidades de control interno fiscal, la intervención que es un control previo del gasto público, el control financiero permanente, concomitante y posterior, y la auditoría pública que es posterior, las cuales son ejercidas por un organismo denominado Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), el cual hace parte del Ministerio de Hacienda. Este sería un control del gasto centralizado, en un país desarrollado.

Aparte del control previo del gasto ejercido por la IGAE, en España hay un control interno cuyos responsables de implementarlo y mantenerlo de manera eficaz son los directivos de la entidad que realizan gestión económica financiera.

En Estados Unidos, la prevención del fraude y del desperdicio de recursos federales la realiza la Oficina del Inspector General, funcionario nombrado por el presidente con el visto bueno del Senado, que existe en casi todas las entidades federales. Sus atribuciones principales son las investigaciones y las auditorías internas. Es decir, en ese país, el control es descentralizado. Así mismo, hay un control interno a cargo de las directivas de la entidad, que tiene un alcance de control previo del gasto, y también está el *Chief Financial Officer*, responsable de que las operaciones financieras se hagan de acuerdo con la ley y de que los controles internos sean efectivos. Con la CFO Act de 1990, se establece, a nivel del gobierno federal, un enfoque centralizado en la administración de los recursos públicos lo que tuvo un efecto positivo.

Antes de 1978, en las agencias y departamentos federales había unidades de auditoría interna, cuya implementación y funcionamiento, al igual que la de los controles internos, eran responsabilidad de los administradores de esas entidades federales. Lo anterior, en virtud de la *Accounting and Auditing Act of 1950*. Las unidades de auditoría interna tenían entre sus funciones, verificar la existencia de los controles internos y evaluar su efectividad, además de realizar las auditorías contables, financiera y de desempeño.

Estas unidades de auditoría interna, por, entre otras razones, su falta de independencia y porque sus recomendaciones no eran acatadas por la administración

de las entidades federales, fueron sustituidas por las oficinas de los Inspectores Generales.

La *General Accounting Office* en 1988, en una intervención⁷³³ ante el Congreso, cuando se estaba debatiendo la reforma a The Inspector General Act de 1978, señaló que el establecimiento de las oficinas del inspector general a nivel de ley fue para combatir el fraude, el despilfarro y el abuso de los recursos públicos, y para corregir una serie de deficiencias organizativas y procesales en las unidades de auditoría interna federales y la comunidad investigadora.

La Gao, en esta intervención, relaciona las deficiencias que dieron pie para establecer las OIG, entre ellas incluye:

6. Falta de liderazgo entre múltiples unidades de auditoría e investigativas que operan al interior de una agencia-
7. Los auditores e investigadores reportan a funcionarios quienes eran responsables por la función bajo revisión y a los investigadores se les ponían restricciones para que no miraran en ciertas áreas donde había sospechas de irregularidades.
8. Recomendaciones de auditoría frecuentemente ignoradas por los funcionarios de la agencia.
9. Unidades de auditoría e investigación estaban limitadas severamente debido a recursos insuficientes.

⁷³³General Accounting Office - Inspector General Act Amendments of 1988 – mayo 17 1988, página 1 <https://www.gao.gov/assets/110/102126.pdf>

10. Falta de procedimientos para asegurar que el jefe de la agencia y el Congreso fueran informados de serios problemas descubiertos en la agencia⁷³⁴.

En Colombia, como se señaló, de una parte, el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, a cargo de las directivas de la entidad, no es control del gasto público, sino una herramienta gerencial, su ejercicio es intrínseco al desarrollo de las funciones de cada cargo, opera bajo los conceptos de autocontrol y autoevaluación, de otra parte, la auditoría interna es ejercida por la OCI, una dependencia de la entidad, es decir, es una auditoría interna descentralizada en un país subdesarrollado, lo que según Diamond, no es recomendable. Lo anterior debido a que el control interno está mal concebido y organizado, ya que debería ser previo para verificar el cumplimiento de las normas que regulan las operaciones y transacciones financieras, y no intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos, y posterior a las operaciones y transacciones financieras.

Partiendo de la premisa de que el control fiscal comprende 2 niveles, el de primer o interno y el de segundo o externo, los cuales deben complementarse para que sea eficaz, en Colombia el control fiscal de primer nivel no está adecuadamente diseñado por lo que el control fiscal no es eficaz.

En el caso de Colombia, un país cuyo manejo de los recursos públicos no se caracteriza por ser el más íntegro⁷³⁵, el enfoque de control interno de gestión, no fiscal, es descentralizado, pues la Ley 87 de 1993, les asigna a los directivos de cada entidad

⁷³⁴ Ibídem. Páginas 1 y 2.

⁷³⁵ De acuerdo con el índice de percepción de la corrupción (IPC) de transparencia internacional (TI), que califica a los países sobre una escala de cero (Altamente corrupto) a cien (muy transparente – no corrupto), Colombia, para 2021, recibió una calificación de 39/100; en los últimos cinco años, las calificaciones para Colombia en ese índice han sido muy similares. Índice de percepción de la corrupción (IPC) de transparencia internacional (TI), recuperado de <https://www.transparency.org/en/cpi/2021> el 8 de febrero de 2022.

estatal, la función de diseñar y aplicar los controles internos, y a la oficina de control interno respectiva, verificar la existencia y evaluar la eficacia de los controles internos. Actualmente las Oficinas de control interno de las entidades tienen dentro de sus roles adelantar auditorías de gestión. Esta oficina es dependiente o subordinada del representante legal de la entidad. Parágrafo 2° Artículo 11; Artículo 12, especialmente el literal I).

Desde 2011, con la Ley 1474, el encargado de la oficina de control interno en las entidades de la rama ejecutiva nacional es designado por el presidente de la república, bajo la modalidad de libre nombramiento y remoción. Bajo la Ley 87 de 1993, era designado bajo esa misma modalidad, por el representante legal de la entidad. La modalidad de la designación del encargado de la oficina de control interno, y su dependencia del director de la entidad a la cual está adscrita, le resta mucha independencia a esa oficina.

Hay entidades en las que el encargado de la oficina de control interno sigue siendo designado directamente por el jefe de la entidad, bajo la modalidad de libre nombramiento y remoción, como, por ejemplo, en los órganos de control.

Adicionalmente, la Ley 87 de 1993, no es clara sobre como diseñar y aplicar el control interno para proteger los recursos públicos, lo que contribuye a que dicho control sea aún menos efectivo. En el año 2017, con el Decreto 648, se incorporaron a la legislación sobre control interno las líneas de defensa, que asigna responsabilidades en relación con el control interno.

Así las cosas, es necesario modificar el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, para hacerlo independiente y efectivo y complementario del control externo.

11.8. Ley 87 de 1993 - Exposición de motivos

Aparentemente el control fiscal interno fue desarrollado por la Ley 87 de 1993, al menos eso se deduciría de la exposición de motivos⁷³⁶ presentada por el gobierno nacional con el proyecto de esa Ley.

En la exposición de motivos⁷³⁷ mencionada se señalan las características del control interno que se presenta en el proyecto de Ley:

- Los controles previo y perceptivo que venía ejerciendo la Contraloría General se trasladan en buena medida a la Administración.
- La Administración asume la responsabilidad sobre el manejo diario de sus propios recursos, la custodia de activos y valores y el registro y reporte financiero y contable de sus actuaciones.
- Los elementos del control Interno presuponen la búsqueda de la legalidad en todas las operaciones y en especial en las transacciones financieras, la salvaguardia de los activos y recursos de la entidad, el registro adecuado, oportuno y exacto de las cifras contables y estadísticas oficiales, la adecuada

⁷³⁶ El método o elemento histórico de interpretación de las leyes, dice la corte constitucional, intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. Sentencia C-054 de 2016. El Código Civil Colombiano consagra que para interpretar una expresión oscura de la ley se puede acudir a la historia fidedigna de su establecimiento. Artículo 27. En otras palabras, para encontrar el significado o alcance de una ley se debe acudir a la exposición de motivos.

⁷³⁷ FERNANDO SANTAOLALLA LÓPEZ. EXPOSICIONES DE MOTIVOS DE LAS LEYES. La exposición de motivos tiene alcance "...no prescriptivo, y en la que se enuncian las razones que han llevado a su promulgación, en una suerte de justificación previa, de donde procede justamente su referencia titular a los «motivos»". (Es) "la parte expositiva de la ley, la introducción sin valor normativo, cuya función se limitaría a ilustrar sobre su contenido y a proporcionar unos eventuales criterios interpretativos de la parte dispositiva". <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79442.pdf>.

- autorización de operaciones financieras y el cumplimiento de los principios consagrados en la constitución para la administración pública.
- El control interno, es una metodología general con la cual se lleva a cabo la Administración dentro de una entidad dada.
 - El control interno provee numerosos mecanismos para valorar y supervisar las diferentes actuaciones dentro de la misma. Subraya y cursiva extratextual.

Al exigirse la presencia de sistemas de control interno, la exposición de motivos mencionada señala:

- se dota a la Administración Pública de elementos para la evaluación y retroalimentación de su gestión fiscal.
- se fortalece el principio de responsabilidad en cabeza de administradores y
- se previene la posible co-administración por parte de los órganos de control externos, facilitando a los distintos órganos del Estado decidir sobre la conveniencia y oportunidad de todos los actos inherentes al ejercicio del poder. Subraya extratextual.

Como resultado de la implementación del control interno propuesto, la mencionada exposición de motivos señala:

- se logra una administración responsable y comprometida en la prevención del fraude, malgasto y abuso, enfocada a buscar la eficiencia y eficacia de su gestión desligándola de una función de control externo universal y redundante, permitiendo la independencia suficiente que deberá acudir a los

organismos de control para el examen posterior que les compete, a la luz de la nueva Constitución Política.

- Por esta razón el proyecto de ley no se limita únicamente a establecer mecanismos de control contable, sino a señalar que dentro de cada institución se establezcan los medios idóneos necesarios para lograr los fines que la Constitución o las leyes le han asignado a las diferentes entidades de la administración pública a nivel nacional, departamental o municipal y lograr "los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de sus funciones", de acuerdo con lo contenido en el Artículo 209 de la Constitución Política. Subraya extratextual.

Otras de las características del control interno, contempladas en la exposición de motivos mencionada son:

Con el fin de establecer una adecuada coordinación en los elementos de los sistemas de control interno, se crea la figura del auditor Interno y una dependencia en cada una de las entidades para que ejerzan funciones de auditoría y supervisión de los sistemas de control interno.

Los representantes legales de las entidades son responsables de la creación y puesta en marcha de sistemas eficientes de control interno.

Los jefes de las dependencias del organismo o entidad son responsables porque todos los mecanismos de control interno que se establezcan sean aplicados en la dependencia a su cargo.

Como consecuencia de la implementación de control interno, el control fiscal o vigilancia de la gestión fiscal, ejercido por la Contraloría General de la República, ganará Independencia y autonomía, elementos necesarios para una evaluación de gestión posterior justa y equitativa. Subraya extratextual.

De las características del control interno presentadas en la exposición de motivos de la Ley 87 de 1993, podemos concluir:

Los controles previo y perceptivo que venía ejerciendo la Contraloría General se trasladarían en buena medida a la Administración.

Los elementos del control Interno presuponen la búsqueda de la legalidad en todas las operaciones y en especial en las transacciones financieras y la adecuada autorización de operaciones financieras.

Los responsables de crear y poner en marcha el sistema eficiente de control interno son los jefes de entidad, y los jefes de dependencias son responsables por aplicar los mecanismos de control interno que se establezcan.

Se crea la figura de auditor interno para realizar auditorías y supervisar los sistemas de control interno.

La Administración asumiría la responsabilidad sobre el manejo diario de sus propios recursos, la custodia de activos y valores y el registro y reporte financiero y contable de sus actuaciones. Además de los mecanismos de control contable se establecían los medios idóneos necesarios para lograr los fines que la Constitución o las leyes le han asignado a la administración pública. Se pretendía una administración

responsable y comprometida en la prevención del fraude, malgasto y abuso de los recursos públicos.

Se desvincula el control interno del externo para evitar intromisiones en las decisiones de las entidades (coadministración) y para fomentar la Independencia y autonomía en el control externo, elementos necesarios para una evaluación de gestión posterior justa y equitativa.

De acuerdo con lo anterior, el control interno consagrado en la Constitución, presentado en la exposición de motivos de la Ley 87 de 1993, y que se pretendió desarrollar mediante esa Ley, parece referirse a un instrumento de naturaleza gerencial y de mejoramiento en la capacidad de gestión de las instituciones, pero en mayor o al menos en igual medida se refiere a controles fiscales internos orientados a “la búsqueda de la legalidad en todas las operaciones y en especial en las transacciones financieras, la salvaguardia de los activos y recursos de la entidad, el registro adecuado, oportuno y exacto de las cifras contables y estadísticas oficiales, la adecuada autorización de operaciones financieras y el cumplimiento de los principios consagrados en la constitución para la administración pública”, y a la prevención del fraude, malgasto y abuso. Todo lo anterior teniendo en cuenta que “los controles previo y perceptivo que venía ejerciendo la Contraloría General se trasladan en buena medida a la Administración”.

La exposición de motivos del proyecto que se convirtió en la Ley 87 de 1993, resumió en el párrafo que a continuación se transcribe, los dos aspectos que el gobierno quiso que hicieran parte del control interno: la herramienta de gerencia y el mecanismo de control del gasto público.

El control interno “...*comprende el conjunto de planes, sistemas, métodos y procedimientos necesarios para el debido funcionamiento de las entidades y que permitan un manejo racional de la administración, exigiendo la eficiencia en la utilización de recursos y prevención del fraude, malgasto o abuso, de acuerdo con los principios generales de la administración pública, facultad administrativa que no poseían de manera explícita las entidades y que en la actualidad le es prohibida expresamente a la Contraloría General de la República*”. Subraya extratextual.

Cuando en la exposición de motivos comentada aparece que los propósitos prácticos del control interno son la búsqueda de la legalidad en todas las operaciones y en especial en las transacciones financieras, la salvaguardia de los activos y recursos de la entidad, el registro adecuado, oportuno y exacto de las cifras contables y estadísticas oficiales, y la adecuada *autorización* de operaciones financieras, y que uno de los objetivos del control interno es lograr una administración responsable y comprometida en la prevención del fraude, malgasto y abuso, tenemos que arribar a la conclusión de que el proyecto de ley que presentó el gobierno en el año 1992, contemplaba un control fiscal interno o de primer nivel.

La orientación que se le daba al control interno en la exposición de motivos estaba bien concebida y recogía, consciente o inconscientemente, lo previsto en la legislación norteamericana sobre el tema, especialmente la prevista en *the accounting and auditing Act* de 1950, Secc. 13, modificada por la FMFIA de 1982, en la Carta Circular B-161457 de 1969 de la GAO, en el Green Book de 1983 expedido por la GAO, que dejan en cabeza de los directivos de la entidad la responsabilidad de implementar controles internos para proteger los recursos públicos por los cuales son

responsables. Algunos aspectos del Marco Integrado de Control Interno Coso de 1992 también son considerados en la exposición de motivos de la Ley 87 de 1993.

Pero una cosa fue el proyecto de ley de control interno presentado por el gobierno nacional con su exposición de motivos, que acabamos de comentar, y otra la ley que salió del Congreso.

11.9. La Ley 87 de 1993.

La Ley 87 de 1993 establece las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado colombiano, y su contenido comprende, las partes que lo integran, aunque la norma, Artículo 1°, tiene el título “definición de control interno”, considero que el control interno no está definido en la Ley 87 de 1993; los objetivos del sistema de control interno, las características del control interno, los elementos del sistema de control interno, el campo de aplicación de la ley, la responsabilidad por el control interno, la contratación del servicio de control interno con empresas privadas, la evaluación y control de gestión de las organizaciones, la definición de la unidad u oficina de coordinación del control interno, el jefe de la unidad u oficina de coordinación del control interno, la designación del jefe de la unidad u oficina de coordinación del control interno, las funciones de los auditores internos, el comité de coordinación del sistema de control interno, el informe de los funcionarios de control interno, y el plazo para implementar lo previsto en esta ley.

Para nuestros propósitos nos referiremos a las partes que lo integran según la Ley, a los objetivos del sistema de control interno, a las características del control interno, a los elementos del sistema de control interno, a la oficina de control interno y sus funciones.

En el Artículo 1° de la citada Ley aparece “definición de control interno”. Lo primero que hay que decir al respecto es que en ese Artículo no aparece la definición de control interno. Aparece qué elementos lo integran, y los fines u objetivos que se quiere alcanzar con el control interno, cómo se debe concebir y organizar, y las formas como se manifiesta el control interno.

La definición de control interno prevista en el Marco Integrado de Control Interno COSO de 1992, es como sigue:

“...es un proceso, efectuado por el consejo de administración, la dirección y otro personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos que tienen que ver con operaciones, reportes y cumplimiento”⁷³⁸.

El Artículo primero de la Ley 87 de 1993, en la primera parte, se refiere a los elementos o partes que la integran.

“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 (...)”.

Según la Ley, son partes del sistema de control interno:

- el esquema de organización
- el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos
- mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad

⁷³⁸ Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo. Página 3, recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf, el 14 de septiembre de 2018.

De los tres elementos que integran el control interno en la Ley 87 de 1993, el primero, el esquema de la organización, es una idea abstracta, poco clara, pero en este caso se entendería que se refiere a las dependencias de la entidad; el segundo elemento es también muy abstracto, pues es un “conjunto” de muchos elementos a través de los cuales se supone se desarrollan las actividades de control de la organización, pero no establece cómo deben relacionarse entre sí, ¿es un subsistema del “sistema” de control interno?, es algo difícil de comprender, en el mejor de los casos podría entenderse que son elementos para el diseño e implementación del control interno; el tercer elemento tiene más sentido pues los mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad es algo concreto y comprensible que recae, se supone, sobre los procesos de la organización, o sobre el control interno.

Por otra parte, el Artículo 1° de la Ley 87 de 1993, plantea que el control interno es un sistema. LV Bertalanffy dice que *“Un **sistema es un conjunto de elementos interrelacionados** e interdependientes entre sí, que funciona como un todo para lograr un objetivo, y que se relaciona con el entorno”*.

Refiriéndose al carácter sistémico del marco integrado de control interno (Coso), José Andrés Dorta Velázquez⁷³⁹, señala:

“Para COSO (1997, p. 22) el control interno se concibe como un proceso iterativo multidireccional en el que todos sus componentes influyen en otros, resultando un sistema integrado que responde de manera dinámica a las circunstancias

⁷³⁹ Teorías organizativas y los sistemas de control interno. REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N°: 22, abr.-jun./2005, págs. 9-58.

cambiantes del entorno externo e interno de la organización, a los efectos de lograr los objetivos operacionales, de información y cumplimiento”.

Esta visión sistémica del control interno aporta numerosas posibilidades a la hora de ser evaluado, pues: (a) El control interno es relevante para la totalidad de la organización o para cualquiera de sus unidades o actividades, pudiendo limitar la evaluación por unidades departamentales, áreas o actividades funcionales; (b) La evaluación puede concretarse en el estudio de la idoneidad de uno o varios de los elementos que integran un componente y observar cómo están afectando a uno o varios de los objetivos del control interno; y, por último, (c) Se puede analizar en qué medida todos y cada uno de los componentes están favoreciendo o no al logro de una de las categorías de objetivos”⁷⁴⁰.

El marco integrado de control interno COSO, de 1992, está integrado por 5 componentes, el primero, ambiente de control, el segundo, evaluación de riesgos, el tercero, actividades de control, el cuarto, información y comunicaciones y el último, monitoreo, los cuales están interrelacionados.

De acuerdo con el Resumen Ejecutivo del Marco integrado de Control Interno 2013⁷⁴¹, los cinco componentes del control interno operan juntos de manera integrada. "Operar juntos" se refiere a la determinación de que todos los cinco componentes colectivamente reducen, a un nivel aceptable, el riesgo de no lograr un objetivo. Los componentes no deben considerarse separadamente; más bien, ellos operan juntos como un sistema integrado. Los componentes son interdependientes con una multitud de interrelaciones y vínculos entre ellos.

⁷⁴⁰ Ibidem

⁷⁴¹ Página 8 https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf.

Sin embargo, se señala en el documento citado, “El ambiente de control comprende la integridad y valores éticos de la organización; los parámetros que permiten a la Junta Directiva llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno; la estructura organizativa y asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a personas competentes; y el rigor en medidas de desempeño, incentivos y recompensas por impulsar la responsabilidad por el desempeño. El ambiente de control resultante tiene un impacto generalizado en el sistema general de control interno”⁷⁴². Subraya extratextual.

Los estándares de auditoría gubernamental⁷⁴³ (GAS o GAGAS) publicados por la GAO en 1972, conocidos comúnmente como Yellow Book, respecto al carácter sistémico del control interno, señala:

“Estos elementos, tan importantes cada uno por separado, se refuerzan mutuamente y todos son tan básicos para un control interno adecuado, que las deficiencias graves de cualquiera de ellos normalmente impedirían el funcionamiento efectivo del sistema”⁷⁴⁴.

En un estudio llevado a cabo en Suecia, se identificó una clara interacción entre los componentes ambiente de control y evaluación del riesgo. Un buen entorno de control contribuye a un mejor proceso de identificación de riesgos, y la evaluación del riesgo puede mejorar el entorno de control porque las irregularidades pueden

⁷⁴² Ibidem Página 4.

⁷⁴³ El título de esa publicación sobre estándares de auditoría gubernamental es “The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions”.

⁷⁴⁴ *Standards For Audit Of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions*. GAO. 1972. Página 32 y 33, recuperado de <https://www.gao.gov/assets/680/676159.pdf> el 21 de octubre de 2019.

identificarse y minimizarse mediante medidas de control. En el estudio también se revela una conexión entre la evaluación de riesgos y el componente información y comunicación, este último es una base del proceso de evaluación de riesgos. Los riesgos se identifican a través de la comunicación entre empleados y la administración, pero también dentro de la misma administración⁷⁴⁵.

Los hallazgos del mencionado estudio sugieren que existe una fuerte correlación entre los componentes estudiados, ambiente de control, evaluación de riesgos y la información y comunicación⁷⁴⁶, y que ellos se afectan mutuamente de diversas formas. Señala el estudio que dichos hallazgos se pueden generalizar a otros escenarios y sugieren que estas conexiones se pueden encontrar en otras organizaciones⁷⁴⁷.

El Marco integrado de control interno (Coso), de acuerdo con los estudios citados, si podría considerarse como un sistema pues sus elementos o componentes se interrelacionan entre sí, con el propósito de lograr los objetivos de la organización y recibe la influencia del entorno, ya sea a través de los hechos o actividades que constituyen riesgos externos o de la comunicación externa. Lo anterior no significa que el COSO sea efectivo para garantizar el buen uso de los recursos públicos.

En la Ley 87 de 1993, se dice que el sistema de control interno está integrado por el esquema de organización, el conjunto de los planes, métodos, principios,

⁷⁴⁵ Interrelationship between different components of internal control. Página 35.
https://www.sbs.su.se/polopoly_fs/1.374473.1519658968!/menu/standard/file/interrelationshiio_between_different_components_of_internal_control_kandidat_termin_HT15.pdf

⁷⁴⁶ Los autores del estudio ven en los componentes actividades de control y monitoreo una parte pequeña de control interno y por lo tanto pensaron que el estudio de estos componentes no contribuiría al mismo en la misma medida que los otros componentes.
 Ibidem. Página 16.

⁷⁴⁷ Ibidem. Página 36.

normas, procedimientos, y por mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, elementos abstractos, los dos primeros más que el tercero.

A diferencia de lo contemplado en el marco integrado de control interno COSO, integrado por 5 componentes, el control interno de la Ley 87 de 1993, no está integrado por funciones o actividades que la dirección de la entidad debe diseñar e implementar en toda la entidad para alcanzar los objetivos de esta.

La forma en que está “definido” el sistema de control interno en la Ley 87 de 1993, es inasible, difícil de comprender e implementar.

Cabe señalar que, en el año 2005, en Colombia, se adopta el COSO como marco integrado de control interno, tema que se verá más adelante.

La segunda parte del Artículo 1° de la Ley 87 de 1993 es la siguiente:

“(…) 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”.

Esta parte se refiere, de manera confusa, a los propósitos generales del control interno, que son facilitar el cumplimiento de los objetivos operacionales, de información y de cumplimiento de la entidad, en ese sentido señala:

- *“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...”.*

Adicionalmente, la frase “dentro de las políticas trazadas por la dirección” agrega confusión, pues parecería que dijera que el control interno es para 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, pero conforme a las políticas de la dirección, es decir, pareciera que le da más protagonismo a las políticas mencionadas que a la constitución y la ley, siendo que las políticas trazadas por la dirección deben igualmente sujetarse a la ley.

Considero que la redacción de ese primer inciso del Artículo primero de la Ley 87 de 1993, es confusa, especialmente los dos primeros elementos de la primera parte de ese inciso, y la parte que consagra que todas las actividades de la entidad se realizan de acuerdo con la constitución y la ley, pero “dentro de las políticas trazadas por la dirección”.

El control interno se incorpora en la Constitución de 1991, según la asamblea nacional constituyente y las altas cortes, para reemplazar al control previo que venía ejerciendo la contraloría, para evitar la coadministración, y darle a la contraloría, como órgano de control externo, independencia. Y su esencia es que su diseño, implementación y evaluación estén a cargo de la propia administración. Los controles internos diseñados por la administración deben estar orientados a conseguir los objetivos operativos, de información y cumplimiento de la entidad. Este último objetivo consiste en que la entidad en desarrollo de sus operaciones y en la forma como lleva su información financiera y de toda índole, cumpla con la constitución y la ley.

La redacción de la norma mencionada puede haber causado confusión en las entidades sobre lo que es el control interno y por eso fue difícil su implementación.

El segundo inciso del Artículo 1° mencionado, señala que el control interno debe consultar los principios de la función administrativa, que son los contemplados en el

Artículo 209 de la Constitución, y los relacionó, pero reemplazó el de eficacia por el de eficiencia⁷⁴⁸ y adicionó el de “valoración de los costos ambientales”. El sistema de control interno debe tener en cuenta esos principios en el desarrollo de la gestión administrativa, es decir, el control interno que implemente una entidad debe buscar que la gestión administrativa cumpla con esos principios, lo cual debe ser objeto de verificación por parte del competente encargado de verificar que el control interno fue implementado correctamente.

Ese inciso, igualmente contempla que, “en consecuencia”, el ejercicio del control interno debe ser **intrínseco** al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando.

La redacción de este inciso igualmente es confusa, pues la primera parte no tiene una relación directa con la segunda y, sin embargo, se redactó como si la segunda parte fuera consecuencia de la primera.

Lo que si señala la segunda parte de este inciso es que el ejercicio del control interno debe ser intrínseco al desarrollo de las funciones. En ninguna parte de la Ley 87 aparece la palabra previo que sugiera que el control consagrado en esta puede ser previo.

Por otra parte, el control interno intrínseco al desarrollo de las funciones administrativas sería el control ideal, pues los mismos funcionarios que intervienen en

⁷⁴⁸ Lazo Vitoria, X. (2010) El Modelo de Control Interno del Gasto Público Estatal. Propuesta de Cambio. *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, Nº. 156. Página 10. Recuperado desde <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3247529> “...la eficiencia alude al correcto empleo de los medios, más específicamente, contiene una exigencia de optimización de la relación medios/fin (...) la eficacia –como principio rector de la actuación de la Administración pública o, lo que es equivalente, como parámetro de control– alude al grado de realización de los objetivos previamente determinados por los poderes públicos”.

ellas se encargarían de verificar que los actos, contratos, las transacciones y operaciones financieras de la entidad cumplen con las normas que los regulan, tan solo si siguen y aplican los procedimientos y manuales respectivos, con la condición de que tales manuales y procedimientos estén bien diseñados y que los funcionarios los acaten completamente, y que los actos y contratos de la entidad respondan al interés general. Sin embargo, el autocontrol, en una cultura donde la afición por el dinero fácil predomina, y donde la gente no es disciplinada no es efectivo para utilizar de manera correcta los recursos públicos o para adelantar correctamente las funciones del cargo. Recordemos que, según el índice de percepción de la corrupción de Transparencia Internacional, Colombia no es ejemplo de manejo transparente de los recursos públicos.

El texto del segundo inciso del Artículo 1° mencionado, es:

“El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales. “En consecuencia”, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del (sic) mando”.

¿Pero un control intrínseco al desarrollo de las funciones, un autocontrol, es posible y efectivo para controlar el gasto público, que es para lo que está concebido el control fiscal? O incluso, ¿es posible y efectivo para controlar que las funciones administrativas se cumplan? Considero que el tema del autocontrol no funciona ni siquiera en culturas muy disciplinadas y educadas, menos en una caracterizada por la

toma de atajos (saltarse o desacatar las normas) el autocontrol no es una buena opción para ese propósito. Como se señaló más arriba, Colombia no obtiene buenas calificaciones en el índice de percepción de la corrupción (IPC).

Así las cosas, la Ley 87 de 1993 es realmente confusa, apenas hace algunas alusiones sobre protección de los recursos públicos, pero no señala cómo hacerlo. Contiene algunas características generales del control interno como que es responsabilidad de la propia administración y que tiene mecanismos de verificación y evaluación; en el Artículo 1° se refiere a sistema de control interno, pero señala como partes de ese sistema el esquema de la organización, y los procedimientos, normas, planes, principios y métodos, adoptados por la entidad. La Ley 87 de 1993, no se refiere a componentes del sistema, como si lo hace el marco integrado de control interno (COSO) publicado en 1992.

En la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Venezuela⁷⁴⁹, en el Capítulo referente al control interno, Artículo 38, el legislador claramente dispone que el sistema de control interno de las entidades, "...deberá garantizar que antes de la adquisición de bienes o servicios, o a la elaboración de otros contratos que impliquen compromisos financieros, los responsables se aseguren de 1- Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o, en su caso, a créditos adicionales. 2. Que exista disponibilidad presupuestaria. 3. Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista. 4. Que los precios sean justos y razonables, salvo las excepciones establecidas en otras leyes. 5. Que se hubiere cumplido con los términos

⁷⁴⁹ <http://www.onapre.gob.ve/index.php/publicaciones/descargas/viewcategory/34-ley-organica-de-la-contraloria-general-de-la-republica> Recuperado el 19 de febrero de 2022.

de la Ley de Licitaciones, en los casos que sea necesario, y las demás leyes que sean aplicables.

La norma citada dispone que antes del pago, los responsables deben asegurarse de 1- Que se haya dado cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. 2. Que estén debidamente imputados a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados. 3. Que exista disponibilidad presupuestaria. 4. Que se realicen para cumplir compromisos ciertos y debidamente comprobados, salvo que correspondan a pagos de anticipos a contratistas o avances ordenados a funcionarios conforme a las leyes. 5. Que correspondan a créditos efectivos de sus titulares.

Como vemos, a diferencia de la Ley 87 de 1993, la Ley venezolana sobre control interno, cuya responsabilidad también radica en las directivas de la entidad, Artículo 36, es más precisa en lo que le corresponde hacer al control interno respecto a la protección de los recursos públicos. Lo anterior dejando claro que una cosa es lo previsto en la ley y otra es si en la realidad se ha aplicado o cumplido lo previsto en la ley.

La Corte Constitucional en la Sentencia C-716 de 2002 señala que *“Las características fundamentales del control previo estaban descritas en el artículo 2º del Decreto 925 de 1976 (decreto que vino a desarrollar los procedimientos generales de control fiscal establecidos en la Ley 20 de 1975):*

“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”.

De acuerdo con lo anterior, el control previo consistía en:

- Examinar, antes de 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.

Aunque el control previo de la legislación colombiana no era tan específico como el contemplado en la legislación venezolana sobre responsabilidades del control interno en materia de protección de los recursos públicos, era bastante más claro y completo al respecto que lo previsto en la Ley 87 de 1993.

Entonces, lo previsto en la Ley 87 de 1993 no tiene la virtud de reemplazar el control previo ejercido por la contraloría antes de 1991. Este era bueno en teoría, pero no en la práctica; el de la Ley 87 de 1993 es confuso e incompleto en teoría y por eso en la práctica no hay un control interno efectivo, ni como herramienta gerencial ni mucho menos como control fiscal previo del gasto público.

Por otra parte, ¿puede ser efectivo para controlar el gasto público un control ejercido por la misma administración, intrínseco al desarrollo de las funciones?

En el caso de las entidades públicas, la ley es la que establece los requisitos que dichas entidades deben cumplir cuando celebran contratos o expiden actos administrativos. El cumplimiento de las leyes que establecen los requisitos de contratos y actos administrativos es lo que la administración, a través del control interno, debe conseguir. El problema es que los controles para verificar el cumplimiento de las leyes

que establecen los requisitos que deben reunir los contratos y actos administrativos, no se implementan o los que se implementan no son efectivos, porque la ley sobre control interno no es clara. Además, en Colombia, la administración pública está capturada por el clientelismo, lo que representa un obstáculo para que desde el interior de la misma administración se cumplan las leyes que consagran los requisitos de los contratos y actos administrativos.

Miremos algunos casos en los cuales la administración no cumple los requisitos que la ley establece para la celebración de contratos y actos administrativos de las entidades públicas, por inexistencia de controles efectivos o porque no se aplican.

En relación con la ejecución del presupuesto, el Decreto 111 de 1996, Artículo 71, establece en lo pertinente:

“Todos los actos administrativos que afecten las apropiaciones presupuestales deberán contar con certificados de disponibilidad previos que garanticen la existencia de apropiación suficiente para atender estos gastos.

Igualmente, estos compromisos deberán contar con registro presupuestal para que los recursos con él financiados no sean desviados a ningún otro fin.

En este registro se deberá indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. Esta operación es un requisito de perfeccionamiento de estos actos administrativos. Subraya extratextual.

En el inciso cuarto del Artículo 71 del EOP se consagra la prohibición de desconocer esos requisitos.

Los requisitos mencionados en la norma parcialmente transcrita se pueden cumplir en el desarrollo de la operación, por los que intervienen en ella, aunque

también se pueden incumplir si los que intervienen en la operación se coluden para desconocerlos, pues la efectividad de los controles internos depende de los mismos empleados o trabajadores de la entidad.

A pesar de que los contratos o Actos administrativos estén respaldados con esos requisitos presupuestales, pueden no estar justificados o no ser necesarios o no reunir los requisitos legales para ser celebrados.

Como ejemplo de lo señalado atrás tenemos:

En las medidas de austeridad y eficiencia en el gasto público, adoptadas por el Decreto 1737 de 1998, modificado por el Decreto 2209 de 1998, existe una norma sobre condiciones para contratar la prestación de servicios profesionales, recogida por el Decreto 1068 de 2015, ARTÍCULO 2.8.4.4.5. En ella se establece que procede esa contratación siempre que en la planta de personal no haya personal suficiente para cumplir la función y que “la inexistencia de personal suficiente deberá acreditarse por el jefe del respectivo organismo”. Subraya extratextual.

En este caso ¿qué pasa si el jefe del respectivo organismo para pagar un favor político tiene que contratar a un recomendado del que lo ayudó a conseguir la jefatura del organismo? Pues así no haya necesidad de contratar al recomendado, el jefe del organismo certificará que no hay suficiente personal.

El Artículo 2º del Decreto Ley 2400 de 1968, modificado por el Artículo 1º del Decreto Ley 3074 de 1968, consagra la siguiente prohibición, en relación con la celebración de contratos de prestación de servicios para el desempeño de funciones de carácter permanente.

“...Para el ejercicio de funciones de carácter permanente se crearán los empleos correspondientes, y en ningún caso, podrán celebrarse contratos de prestación de servicios para el desempeño de tales funciones”. Negrilla extratextual.

La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-614 de 2009, declaró ajustada a la Constitución esa norma.

Las entidades públicas, como se señaló, están capturadas por el clientelismo, y como la carrera administrativa finalmente se implementó con la Constitución de 1991, para el pago de favores políticos actualmente se acude a la contratación de prestación de servicios para el desempeño de funciones permanentes, desconociendo incluso la Sentencia C-614 de 2009.

La función de supervisión de los contratos celebrados por la administración pública por supervisores o empleados designados por los directivos o jefes inmediatos, consagrada expresamente en el Artículo 83 de Ley 1474 de 2011, cuyo propósito es *“el seguimiento al ejercicio del cumplimiento obligatorio por la entidad contratante sobre las obligaciones a cargo del contratista”⁷⁵⁰*, Artículo 84 de Ley 1474 de 2011, en la práctica puede constituirse más en una formalidad que en un verdadero control de la ejecución de las obligaciones a cargo del contratista, pues si el contrato es de los celebrados para pagar favores, la exigencia sobre el contratista no es objetiva y, cumpla o no con las obligaciones contractuales, se va a autorizar el pago.

⁷⁵⁰ La redacción del fragmento transcrito no fue afortunada. Seguramente quería decir: el seguimiento que la entidad contratante hace al cumplimiento de las obligaciones a cargo del contratista.

Lo anterior es muestra de que el control intrínseco al desarrollo de las funciones de cada cargo no garantiza el cumplimiento de la ley.

Continuando con el Artículo primero de la Ley 87 de 1993, este tiene un párrafo del siguiente tenor:

“Parágrafo. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal”. Subraya extratextual.

De dicha norma se pueden extraer los siguientes elementos:

1. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades

2- se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa,

3- mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal”.

¿Cuál es el alcance de la primera parte de esta norma? como lo establece la teoría internacional sobre el control interno, que el diseño e implementación del control interno es responsabilidad de la dirección de la entidad.

El alcance de la segunda parte es que el control interno se aplica en toda la entidad.

La tercera parte de la norma se refiere a cómo implementar el control interno; supone una gran cantidad de actividades a desarrollar por la dirección y administración de las entidades, en el diseño, implementación y verificación del control interno en toda la entidad.

El Artículo 2° de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de Control Interno se orienta al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

- a. Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;
- b. Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- c. Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- d. Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- e. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- f. Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- g. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;
- h. Velar porque la entidad disponga de procesos de planeación y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional, de acuerdo con su naturaleza y características.

¿Qué alcance tiene esta norma?

¿Qué los procedimientos, planes, métodos, principios, normas, y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad garanticen el cumplimiento de los mencionados objetivos? Es decir, que una correcta implementación del sistema de control interno que la dirección de la entidad adoptó, conllevaría a que se cumpla con los objetivos señalados en el Artículo 2° de la Ley 87 de 1993, cumplimiento que debe ser verificado con la evaluación de cada uno de esos objetivos.

La pregunta que surge aquí es:

¿La dirección de la entidad con base en lo previsto en la Ley 87 de 1993, pudo adoptar controles internos que se orientaran a cumplir esos objetivos?

Como veremos más adelante, el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, tuvo problemas para su diseño e implementación, porque en esa Ley no se tuvieron en cuenta aspectos estructurales para que la ley operara dentro de un marco de uniformidad técnica y conceptual (Montilla Galvis et al)⁷⁵¹.

El Artículo 3° de la Ley 87 de 1993, consagra como características del Control Interno las siguientes:

1- el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

2- el Sistema de Control Interno, debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización.

751 Montilla Galvis, Omar de J et al. Análisis de la fundamentación de MECI 1000:2015. https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/238/html

3- la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno corresponde a la máxima autoridad de la entidad, y en cada área de ésta, la responsabilidad es de su directivo.

4- la Unidad de Control Interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;

5- Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

El alcance de la primera característica es que el control interno debe implementarse en todas las actividades y funciones de la entidad; la de la segunda es que para cada entidad se debe diseñar un control interno que se ajuste a su naturaleza, estructura y organización; la de la tercera es que es que el control interno es responsabilidad de la administración de la entidad y de los directivos de las dependencias; la de la cuarta es que la unidad o la oficina de control interno, evalúa “en forma independiente” el mencionado sistema. En su oportunidad se analizará en profundidad la unidad de control interno, sus funciones y su independencia; el alcance de la quinta característica tiene que ver con la contabilidad de la entidad, la cual es evaluada utilizando el control interno contable, sobre el cual más adelante se profundizará.

Artículo 4º. Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

- a. Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de los planes operativos que sean necesarios;
- b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;
- c. Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes;
- d. Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;
- e. Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;
- f. Dirección y administración del personal conforme a un sistema de méritos y sanciones;
- g. Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones del control interno;
- h. Establecimiento de mecanismos que faciliten el control ciudadano a la gestión de las entidades;
- i. Establecimiento de *sistemas modernos de información* que faciliten la gestión y el control;
- j. Organización de métodos confiables para la *evaluación de la gestión*;
- k. Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal de la entidad;
- l. Simplificación y actualización de normas y procedimientos.

El Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, relaciona los elementos o aspectos mínimos que se deben implementar para orientar la aplicación del control interno.

La norma relaciona 12 condiciones o requisitos mínimos, para orientar, dice la norma, la aplicación del control interno. Podríamos pensar que esos 12 “elementos” o

“aspectos”, más otros, se deben tener en cuenta por los directivos de la entidad para aplicar el control interno.

Sin embargo, las orientaciones en general, y las relacionadas en la norma citada son muy abstractas, generales y complejas, unos más que otros, que podrían juzgarse por lo menos de muy difícil ejecución por parte de los directivos de cada entidad de la administración pública por separado, como lo contempla la norma.

Las 12 condiciones o requisitos mínimos, para orientar la aplicación del control interno, previstos en la norma citada son como una referencia contra la cual se debe contrastar lo hecho por los directivos de la entidad en este aspecto, en la etapa de la evaluación del diseño e implementación del control interno.

Quien verifique el cumplimiento de las tareas previstas en la norma mencionada debe verificar si la administración dio cumplimiento a todas y cada una de las condiciones o requerimientos previstos en ella, actividad igualmente compleja pues no toda esa referencia es medible objetivamente.

Para que esos requisitos o condiciones mínimas previstos en la norma citada tengan más posibilidad de llevarse a cabo, debieron adoptarse por la autoridad rectora del control interno, por lo menos por tipos de entidades, y no pretender que cada entidad lo hiciera individualmente. Y se supone que si esas condiciones o requisitos previstos en el Artículo 4 se llevaban a cabo se debieron cumplir los objetivos previstos en el Artículo 2° de la Ley 87 de 1993.

Entre los “Elementos para el Sistema de Control Interno” encontramos el previsto en el Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, literal e) *“Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”*, el cual es también confuso, pues no

se entiende su alcance. ¿Significa ese “elemento” que los directivos deben acatar y aplicar las leyes que tienen el propósito de que los recursos públicos sean usados apropiadamente? O ¿que los directivos deben establecer, por si y ante sí, medidas o previsiones para proteger y utilizar racionalmente los recursos? ¿cuáles recursos? ¿Los utilizados por la entidad en desarrollo de sus funciones para alcanzar sus objetivos, como el tiempo de sus funcionarios, el papel para imprimir, las impresoras, el internet, el teléfono, etc.? ¿O los fondos públicos apropiados en el presupuesto con los cuales compran esos bienes y servicios?

De todas formas, de los “*elementos para el sistema de control interno*” Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, el relacionado en el literal e) es el único que alude abiertamente a la “*protección y utilización racional de los recursos*”, entendiendo que dichos recursos se refieren a los que la entidad utiliza para el desarrollo de sus funciones y para el logro de sus objetivos.

La “Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos” como obligación de los directivos de las entidades, se refiere a que por ejemplo, el tiempo que el personal de la entidad le dedica al cumplimiento de las funciones sea el mismo por el cual se le paga, que el papel utilizado en la entidad sea para el cumplimiento de las funciones de la entidad y no para otros efectos, lo mismo que las impresoras, y los servicios públicos no sean desperdiciados, el teléfono y el internet se utilicen para el cumplimiento de las funciones de la entidad. Todo lo anterior, puede ser objeto de controles implementados por los directivos de la entidad, en desarrollo del literal e) del Artículo 4° de la norma mencionada.

Si por el contrario, el alcance de ese “elemento” es que los directivos deben establecer, por sí y ante sí, normas para proteger y utilizar racionalmente los recursos, habrían tantas normas en ese sentido como entidades existieran, además, la eficacia de esas normas dependería de muchos factores como por ejemplo, del conocimiento y la experiencia en la redacción de las normas, de la disposición de los directores para la adopción de esas normas, y de la integridad o estándares de principios y valores de esos directores. Incluso, si ese elemento se entiende como que los directivos deben acatar y aplicar las leyes que tienen el propósito de que los recursos públicos sean usados apropiadamente, la eficacia de esas normas igualmente depende de factores similares a los mencionados antes y principalmente de la disposición que tengan los directivos para implementarlas y los empleados para aplicarlas.

A lo largo de los años, desde 1991, el control interno en Colombia ha enfrentado dificultades en su implementación, las cuales se han intentado superar con directivas presidenciales como la 02 de 1994, igualmente, el control interno se ha intentado ajustar y viabilizar su implementación con, entre otros, el Decreto 1826 de 1994, por el cual, entre otros aspectos, se reitera lo consagrado en la Ley 87 de 1993, que las OCI no debe asumir la revisión previa de los procesos, actividades o actos de los funcionarios de la organización; el Decreto 2145 de 1999, que establece, entre otros aspectos, que el control interno se basa en los conceptos de autocontrol y autoevaluación y que la oficina de control interno tiene unos roles; el Decreto 1537 de 2001 que, entre otros aspectos, modifica el anterior respecto a los roles de la OCI; el Decreto 1599 de 2005 sobre adopción del MECI; el Decreto 943 de 2014, sobre el MECI II; el Decreto 1499 de 2017 sobre líneas de defensa; el Decreto 648 de 2017

sobre, entre otros aspectos, los roles de la OCI. El control interno al que se refiere la Ley 87 de 1993, no es un control fiscal interno, máximo es una herramienta de gestión, que no se ha podido implementar en forma exitosa, a pesar de los ajustes que ha tenido.

11.10 Oficina de control interno

La oficina de control interno, de acuerdo con el Artículo 9° de la Ley 87 de 1993, es uno de los componentes del Sistema de Control Interno, cuyas funciones consisten en, dice la norma, “medir y evaluar la eficiencia, eficacia y economía de los demás controles”.

Según la norma citada, la Oficina de control interno también *“asesora a la dirección en la continuidad del proceso administrativo, la reevaluación de los planes establecidos y en la introducción de los correctivos necesarios para el cumplimiento de las metas u objetivos previstos”*.

El Parágrafo del Artículo mencionado, establece que para la verificación y evaluación del control interno se utilizarán las normas de auditoría generalmente aceptadas, y otros mecanismos.

Por su parte el Artículo 10° de la Ley 87 de 1993, contempla la figura del Jefe *de la unidad u oficina de coordinación del Control Interno, cuya función es* “la verificación y evaluación permanente del Sistema de Control Interno Sic (...)”. Esta norma se relaciona con el literal d) del Artículo 3° de la misma Ley, que contempla como característica del control interno que *“La Unidad de Control Interno o quien haga sus veces es la encargada de* *evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno*

de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo”.

De acuerdo con las normas mencionadas y sus fragmentos transcritos, la función fundamental de la unidad u oficina de control interno es medir, verificar y evaluar en forma independiente y permanente los demás controles que conforman el “Sistema” de Control Interno de la entidad y proponer recomendaciones para mejorarlo.

La oficina de control interno prevista en los Artículos 9 y 10 de la Ley 87 de 1993, es parte del sistema de control interno⁷⁵², encargada de verificar y evaluar que los demás controles internos funcionen. ¿Cuáles son los demás controles internos previstos en la Ley 87 de 1993? Consideramos que son los “elementos para el sistema de control interno” previstos en el Artículo 4° de la citada Ley, sobre los cuales arriba se señaló lo complejo y difícil que era para los directivos de las entidades, en forma individual, establecer esos elementos y darles aplicación satisfactoria.

El Artículo 11 de la Ley 87 de 1993, se refiere a la designación del jefe de la oficina de control interno de las entidades estatales de la rama ejecutiva del orden nacional. La norma establece que el jefe de esa oficina debe ser un funcionario de libre nombramiento y remoción; inicialmente consagraba que era designado por el jefe de la misma entidad, pero la Ley 1474 de 2011, orientada a *“fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”*, determinó en el Artículo 8°, que a ese funcionario lo debía

⁷⁵² En cuanto a la auditoría interna observamos que es solo uno de los elementos del Sistema del Control Interno, no como algunos catedráticos piensan que control interno es lo mismo que auditoría. El Control Interno es mucho más universal y amplio que la misma auditoría. El control Interno es el sistema y la auditoría uno de sus elementos. Esta última tiene como objetivo la emisión de juicios y recomendaciones a partir de evidencia objetiva y verificable. <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016. <https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

nombrar el presidente de la república. Con esto seguramente se pretendió darles más independencia a las funciones del responsable de la oficina de control interno respecto a los directivos de las entidades. En realidad, entre 2000 y 2003, el presidente de la república se abrogó esa función, como se verá más adelante.

La Ley 1474 de 2011, Artículo 9°, modificó el Artículo 14 de la Ley 87 de 1993, en relación con los reportes de control interno, adicionándole dos obligaciones a los jefes de las oficinas de control interno de las entidades. Reportar al director del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, así como a los Organismos de Control, los posibles actos de corrupción e irregularidades que haya encontrado en el ejercicio de sus funciones, y publicar un informe pormenorizado del estado del control interno de la entidad, so pena de incurrir en falta disciplinaria grave.

El Artículo 9° de la Ley 1474 de 2011, ha sido modificado por el Decreto 19 de 2012 y por el Decreto - Ley 2116 de 2019, en el sentido de señalar que los posibles actos de corrupción e irregularidades que haya encontrado en el ejercicio de sus funciones solo deben reportarse a los Organismos de Control, y en los periodos de publicación del informe del estado del control interno, que ya no es cada 4 meses sino cada 6 meses, y de acuerdo con los lineamientos que imparta el Departamento Administrativo de la Función Pública.

El párrafo 1° del Artículo 11 de la Ley 87 de 1993 exigía para ser nombrado jefe de control interno, acreditar formación profesional o tecnológica en áreas relacionadas con las actividades objeto de control interno. Esta norma fue modificada por el Artículo 9 de la Ley 1474, señalando que para desempeñar el cargo de jefe de la oficina de control interno se requería formación profesional y experiencia mínima de 3

años en esa materia; el Decreto - Ley 403 de 2020, por el cual se reglamenta el acto legislativo 04 de 2019 “por el cual se “fortalece” el control fiscal”, derogó el mencionado párrafo, y en su reemplazo estableció, en el Artículo 149 de ese decreto ley, requisitos para ocupar ese cargo, requisitos que fijará el gobierno nacional, dentro de unos parámetros legales; la nueva norma establece como requisito Mínimo para ocupar el cargo: Título profesional y experiencia, y como requisito máximo: Título profesional, título de posgrado y experiencia en asuntos de control interno.

El gobierno nacional mediante el Decreto 989 de 2020, fijó los requisitos para ocupar el cargo de jefe de la oficina de control interno. Para ser jefe de la oficina de control interno dicha norma exige experiencia, en promedio de 36 meses.

El decreto – Ley 403 de 2020, Artículo 61, establece que la vigilancia y seguimiento permanente al recurso público, condición para el ejercicio del control concomitante y preventivo, deberá articularse con el sistema de control interno, que sirve de insumo complementario, para el control fiscal externo.

La vigilancia y seguimiento permanente al recurso público ahora es una función realizada por la CGR cuando los procesos y operaciones están ejecutándose en la entidad objeto de control fiscal, lo cual desconocería lo expuesto por la doctrina y también por la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre control fiscal, que señalan que el mismo se compone de dos niveles, el interno o de primer nivel y el externo o de segundo nivel. Al respecto dice la Corte Constitucional en la ya citada Sentencia C-103 de 2015: “...*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, que compete realizar a una entidad*

autónoma e independiente como es la Contraloría, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control". Subraya extratextual.

Lo anterior por cuanto la función de vigilancia y seguimiento permanente al recurso público se lleva a cabo por el órgano de control fiscal externo cuando los procesos y operaciones están ejecutándose en la entidad objeto de control fiscal, desconociendo que las actividades de control interno o de primer nivel se ejercen de manera separada respecto de las del control externo o de segundo nivel.

La relación del control interno con el control externo, como señala Jack Diamond *"...debe ser reconocida como simbiótica – es importante para la auditoría interna que haya una fuerte auditoría externa, y viceversa. La auditoría externa debe coordinar su trabajo con el de la auditoría interna, y la auditoría interna debe ser guiada por los hallazgos de la auditoría externa"*.

Es decir, la articulación de los mencionados controles debe ser respecto del alcance de las auditorías que cada nivel de control ejecuta por separado y no que el órgano de control externo adelante las actividades y auditorías que le corresponde adelantar al control interno.

Así las cosas, la vigilancia y seguimiento permanente al recurso público, condición para el ejercicio del control concomitante y preventivo por parte del órgano de control externo, desconoce lo previsto en la doctrina y en la jurisprudencia sobre los niveles que conforman el control fiscal. Aparentemente, desde el punto de vista constitucional ese desconocimiento no es relevante, pero como lo expondremos más adelante, si lo es. Además, desde el punto de vista técnico, puede no ser lo más conveniente.

11.11. Coadministración - control concomitante y preventivo.

La principal causa o razón de la eliminación del control previo que ejercía la contraloría antes de 1991 fue la presunta intervención del órgano de control fiscal en las decisiones administrativas de la entidad vigilada. Presunta intervención pues como se señaló más arriba, con el control previo no se coadministraba; se coadministraba o intervenía en las decisiones de la administración con la función prevista en el Artículo 5 del decreto 925 de 1976. Con el seguimiento permanente (control concomitante y preventivo) del Decreto 403 de 2019, volvimos a que el órgano de control externo pueda intervenir en las decisiones de las entidades vigiladas. Intervención que está prohibida por la Constitución. Señalar en la norma que establece el control concomitante y preventivo que en ese procedimiento no hay coadministración, es como “decir que el agua no moja”.

El Parágrafo 1° del Artículo 61 del Decreto – Ley 403, contempla que *“El ejercicio de las funciones de la vigilancia y seguimiento permanente al recurso público para el ejercicio del control concomitante y preventivo no implica el desplazamiento de las competencias asignadas por la Constitución y la ley a las instancias de control interno de gestión”*. Subraya extratextual.

Si conforme a la Ley 87 de 1993⁷⁵³, el propósito del control interno es, entre otros, *“Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten”*, el ejercicio del control concomitante y preventivo, definido en el Artículo 67 del Decreto 403 de 2020⁷⁵⁴, que se traduce en

⁷⁵³ Artículo 2° Literal a)

⁷⁵⁴ *“El ejercicio del control fiscal concomitante y preventivo se manifestará mediante la emisión de una advertencia sobre el evento o riesgo identificado, con sustento en los ejercicios de vigilancia y seguimiento permanente al recurso público”*.

una advertencia, la cual es definida en el Artículo 68 del Decreto 403 de 2020, sí desplazaría las competencias de los encargados del control interno, ya que el propósito de ese mecanismo, según el citado Artículo 68, es prevenir a un gestor fiscal, a través de una advertencia, sobre la detección de un riesgo inminente de pérdida de recursos públicos y/o afectación negativa de bienes o intereses patrimoniales de naturaleza pública, con el fin de que el gestor fiscal evalúe autónomamente la adopción de las medidas que considere procedentes para ejercer control sobre los hechos así identificados y evitar que el daño se materialice o se extienda. Lo que significa que el órgano de control externo ejerce funciones de control interno al emitir advertencias sobre presuntas irregularidades en el manejo de los recursos públicos, cuando los procesos y operaciones en la entidad vigilada están en curso, y por lo tanto coadministra.

En relación con las advertencias, la Corte Constitucional en la Sentencia C-103 de 2015, fundamentos 50, 51 y 52, señaló que la función de advertencia prevista en el numeral 7 del Artículo 5 del Decreto 267 de 2000, representa una modalidad de control previo. Así mismo, en la citada sentencia, fundamentos 55, 56 y 57, sostiene que la función de advertencia, por instaurar una modalidad de control fiscal previo, pero además por tener un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos, desconoce el Artículo 267 la Constitución, que consagra el *carácter posterior del control fiscal y la prohibición de coadministración*. Como se señala en este documento, no compartimos la posición de la Corte Constitucional de que las advertencias constituyan control previo, pues con el control previo no se coadministra como si lo hacen las advertencias.

Así mismo, el Decreto 403 de 2020, en el Artículo 62, contempla los sistemas de alerta de control interno como insumos para la priorización y focalización en el ejercicio de la vigilancia y seguimiento permanente a cargo de la CGR. Esto, igualmente desconoce la doctrina y la jurisprudencia sobre el tema del control fiscal pues como se señaló anteriormente la vigilancia y seguimiento permanente es el supuesto para ejercer el control concomitante y preventivo, el cual es función del control fiscal interno, o control fiscal de primer nivel y no del control fiscal externo o de segundo nivel.

El inciso 3° del Artículo 62 del citado Decreto 403 de 2020, contempla que “...*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*”. Subraya extratextual.

Lo anterior evidencia una intervención abierta de la CGR en el control interno de la entidad vigilada, sin sustento constitucional alguno, pues la CGR no puede intervenir en el diseño del control interno de las entidades. Así lo señaló la Corte Constitucional en la Sentencia C- 534 de 1993, citada en el fundamento 20 de la Sentencia C-103 de 2015, dónde “...destacó que la facultad que el art. 268 num. 12 CP atribuye al Contralor General para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional, “no puede interpretarse como extendida a la posibilidad de intervenir en los mecanismos de control interno que adopte la administración para el logro de sus objetivos, por cuanto, estaría de este modo interviniendo indirectamente en funciones de coadministración que le están prohibidas (...)”.

Por otra parte, la Ley 87 de 1993, en relación con las funciones del director de las oficinas de control interno contempla:

ARTÍCULO 12. FUNCIONES DE LOS AUDITORES INTERNOS. Serán funciones del asesor, coordinador, auditor interno, o similar, las siguientes:

a) Planear, dirigir y organizar la verificación y evaluación del sistema de control Interno;

b) Verificar que el Sistema de Control Interno **esté formalmente establecido** dentro de la organización y que su ejercicio sea **intrínseco** al desarrollo de las funciones de todos los cargos y, en particular, de aquellos que tengan responsabilidad de mando;

c) Verificar que los controles definidos para los procesos y actividades de la organización, **se cumplan** por los responsables de su ejecución y en especial, que las áreas o empleados encargados de la aplicación del régimen disciplinario ejerzan adecuadamente esta función;

d) Verificar que los controles asociados con todas y cada una de las actividades de la organización estén **adecuadamente definidos**, sean apropiados y se mejoren permanentemente, de acuerdo con la evolución de la entidad;

e) Velar por el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, procedimientos, planes, programas, proyectos y metas de la organización y **recomendar los ajustes necesarios**;

f) Servir de apoyo a los directivos en el proceso de toma de decisiones, a fin que se obtengan los resultados esperados;

g) **Verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información de la entidad y recomendar los correctivos que sean necesarios;**

h) **Fomentar** en toda la organización la formación de **una cultura de control** que contribuya al mejoramiento continuo en el cumplimiento de la misión institucional;

i) **Evaluar y verificar la aplicación de los mecanismos de participación ciudadana,** que en desarrollo del mandato constitucional y legal, diseñe la entidad correspondiente;

j) **Mantener permanentemente informados a los directivos acerca del estado del control interno dentro de la entidad, dando cuenta de las debilidades detectadas y de las fallas en su cumplimiento;**

k) **Verificar que se implanten las medidas respectivas recomendadas;**

l) Las demás que le asigne el jefe del organismo o entidad, de acuerdo con el carácter de sus funciones.

PARÁGRAFO. 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 o refrendaciones. Subraya y negrillas extratextuales.

De acuerdo con la norma transcrita, las funciones del jefe de la oficina de control interno consisten en verificar que el sistema de control interno este “*formalmente*” establecido y que su ejercicio sea **intrínseco** al desarrollo de las funciones, verificar que los controles establecidos sean adecuados y se cumplan. Asesoría en la toma de decisiones de los directivos, tener a estos permanentemente informados sobre el estado del control interno de la entidad, verificar que las recomendaciones sobre

mejoramiento de los controles internos sean implantadas, fomentar la cultura de control.

Respecto al alcance de la función prevista en el literal e) “Velar por el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, procedimientos, planes, programas, proyectos y metas de la organización (...)”, se pensaría que consiste en un control ex ante sobre las actividades, operaciones, transacciones, etc., de la entidad para que esta no se desvíe o incumpla las leyes, las norma, etc., pero de acuerdo al parágrafo de la norma transcrita, en ningún caso el jefe de la oficina de control interno participa en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones.

Sobre el alcance de la función prevista en el literal g) “Verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes (...) de la entidad”, en armonía con el parágrafo de esa norma, se puede concluir que no tiene la función de verificar el manejo de los recursos y bienes de la entidad, sino la verificación de los procesos relacionados con el manejo de los recursos de la entidad, procesos establecidos por los directivos de la entidad. La función de auditoría interna puede derivarse de estos literales, conjuntamente con los roles de la OCI, previstos en el Decreto 648 de 2017, específicamente el rol de evaluación y seguimiento, como lo muestra la Guía sobre roles de la OCI del DAFP.

Las funciones de las oficinas de control interno son de verificación de que el sistema de control interno se establezca y de evaluación de que los controles internos se cumplan, y de asesoría a los directivos para mejorar los controles internos, también tiene funciones de auditoría, no tiene funciones de control previo. Sin embargo, el

Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, establece que el control previo administrativo de la contratación administrativa está a cargo de la OCI. Como se señala más arriba, esta función fue derogada por la Ley 87 de 1993.

Así las cosas, en términos generales, la función de establecer, mantener y perfeccionar los controles internos es responsabilidad de los directivos de la entidad, y la función de verificar que el sistema de control interno se establezca y evaluar que el mismo sea efectivo, es de la oficina de control interno, según lo establece la Ley 87 de 1993, Artículo 3°.

En relación con el alcance de las funciones de la oficina de control interno, ha habido varios pronunciamientos de diferentes autoridades estatales.

La Directiva Presidencial 02 de abril 5 de 1994, al respecto señala:

“las funciones de las oficinas de control interno tienen un carácter eminentemente asesor, sin un componente operativo distinto del que lógicamente se requiere para formar un juicio sobre la materia que se está analizando. Con el fin de reforzar este concepto la Ley 87, en el párrafo del artículo 12 establece textualmente 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 o refrendaciones. El sentido de este precepto es naturalmente evitar que, por una distorsión del concepto de control interno se vuelva al control previo proscrito por la constitución. La Oficina de Control Interno no se crea entonces para ejercer el control sino para ayudar efectivamente a que este sea debidamente hecho por quienes tienen la competencia y por tanto la responsabilidad administrativa”.

El Departamento Administrativo de la Función Pública, mediante concepto 20166000126831 de 13 de junio de 2016⁷⁵⁵, señaló, respecto al alcance de las funciones de las oficinas de control interno, lo siguiente:

“De acuerdo con las normas y la Directiva en cita (se refiere a la Ley 87 de 1993, parágrafo del Artículo 12, al Decreto 1826 de 1994, Artículo 3°, y a la Directiva Presidencial 02 de 1994), la labor de las oficinas de control interno es preminentemente asesora y sus labores operativas se limitan exclusivamente a las necesarias para formarse un juicio sobre la materia objeto de análisis; conforme a ello, el asesor, coordinador, auditor interno no se encuentra facultado para participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones.”.

De acuerdo con lo anterior, las funciones de la oficina de control interno son de asesoría a los directivos sobre implementación del control interno, y verificación de la implementación y cumplimiento de los controles internos. Es decir, esas oficinas no tienen funciones de control, como señala la Ley 87, y como se indicó más arriba, los responsables de establecer los controles internos son los directivos de la entidad.

Entonces, en desarrollo de esa responsabilidad, ¿qué clase de controles están obligados a establecer los directivos de la entidad? La respuesta está en el Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, que contempla la obligación de los directivos de la entidad de implementar los elementos para el sistema de control interno.

¿En qué consisten las obligaciones contenidas en los 12 elementos para el sistema de control interno?

⁷⁵⁵ https://www.procuraduria.gov.co/relatoria/.../1436_DAFP.Concepto%20126831.docx

Todas salvo 1 o 2 se refieren a actividades administrativas, las que en teoría ayudan al buen funcionamiento de la entidad y al logro de los objetivos.

Los dos elementos que podrían no referirse a actividades administrativas son los previstos en el literal d. *“Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad”*, el cual solo vino a definirse en el año 2016, con el Decreto 648 de 2016, como se verá más adelante, y el previsto en el literal e. *“Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”*, al cual ya hicimos mención.

¿Los elementos previstos en el Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, implican controles? O ¿Los controles internos los deben idear “inventar” los directivos de la entidad? ¿Los controles internos son iguales en todas las dependencias? O ¿en las dependencias o áreas en donde se ejecutan las apropiaciones presupuestales esos controles deben ser diferentes a los de las otras áreas? ¿Deben usarse los mismos controles para áreas diferentes?

Si como se señaló más atrás, varias autoridades, entre ellas la Corte Constitucional, reconocen que el control fiscal previo que ejercía la CGR vino a ser reemplazado por el control interno que se implementa y ejerce por las propias entidades, y la propia exposición de motivos de la Ley 87 de 1993, indicó que el control interno reemplazaba al control previo que venía ejerciendo la CGR, la cual a partir de la constitución de 1991, y hasta el AL 04 de 2019, ejerció el control fiscal posterior y selectivo, entonces, ¿el control interno que establecen, mantienen y perfeccionan los directivos de las entidades, debe ser un control fiscal previo?

La Oficina Jurídica de la CGR en concepto 80112 – EE27659 de mayo 7 de 2012, sostuvo, en relación con ese tema, lo siguiente:

“Creemos necesario indicar que la exposición de motivos sobre el proyecto que posteriormente se convertiría en la Ley 87 de 1993 consideró que, dado que la Constituyente de 1991, atribuyó el ejercicio del control fiscal a la Contraloría General de la República como una función pública que se ejerce de manera posterior y selectiva, era menester atribuir al ejercicio del control interno en las distintas entidades del Estado el control previo.” subraya extratextual. Y a renglón seguido transcribe parte de la exposición de motivos de la mencionada Ley que ilustra la manera en que las entidades en desarrollo del control interno deben ejercer el control previo.

“Entre los principios rectores que deben regir la administración pública y que fueron estudiados por la Comisión Quinta de la Asamblea Nacional Constituyente se propuso la eliminación del control previo por parte de la Contraloría General de la República y a su cambio, (sic) establecer un control interno ejercido por las mismas entidades. Los controles previo y perceptivo que venía ejerciendo la Contraloría General se trasladan en buena medida a la Administración, que asume la responsabilidad sobre el manejo diario de sus propios recursos, la custodia de activos y valores y el registro y reporte financiero y contable de sus actuaciones. Los elementos del control Interno presuponen la búsqueda de la legalidad en todas las operaciones y en especial en las transacciones financieras, la salvaguardia de los activos y recursos de la entidad, el registro adecuado, oportuno y exacto de las cifras contables y estadísticas oficiales, la adecuada autorización de operaciones financieras y en cumplimiento de los principios constitución (sic) para la administración pública. (...)” Subraya extratextual.

La oficina jurídica de la CGR tiene conceptos en los que sostiene que las oficinas de control interno no pueden ejercer el control previo administrativo de los contratos, función de la OCI prevista en el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, y derogada por la Ley 87 de 1993.

En el concepto parcialmente transcrito anteriormente, la oficina jurídica de la CGR no se refiere a la OCI sino al control interno diseñado e implementado por las entidades, desconociendo que la exposición de motivos del proyecto de ley sobre control interno no se reflejó en la Ley 87 de 1993, y que en esta Ley se plasmó que el ejercicio del control interno será **intrínseco** al desarrollo de las funciones de los cargos de la entidad.

De acuerdo con la redacción de los diferentes artículos de la Ley 87 de 1993, que se refieren al sistema de control interno o al control interno, no aparece disposición alguna que establezca que en desarrollo del control interno la entidad deba ejercer el control fiscal previo. En el Artículo 2°, inciso segundo, de la citada Ley se señala que el control interno “...deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea *intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando*”.

Como contrapartida, la oficina de control interno tiene la función de verificar que eso se haga. Literal b) del Artículo 12. En el párrafo de esta misma disposición más bien se deja claro que el jefe de la OCI no puede participar en los procedimientos administrativos de la Entidad a través de autorizaciones o refrendaciones.

Así las cosas, la ley que el gobierno nacional quería para desarrollar los Artículos 209 y 269 de la Constitución no fue la que se aprobó en el Congreso como

Ley 87 de 1993, pues esta no establece que en desarrollo del control interno se ejerza el control fiscal previo.

En el marco de la Ley 87 de 1993, los controles establecidos por los directores de la entidad no se pueden ejercer previamente a la realización de las actividades pues su ejercicio debe ser intrínseco a ellas. Intrínseco es que es inseparable de la actividad controlada, en este caso, que se ejerce en forma simultánea a la actividad o función.

La Directiva 2 de 1994, dictada por el gobierno nacional para facilitar el diseño e implementación del control interno de la Ley 87 de 1993, contemplaba acerca de este, que debía estar inmerso en los propios procedimientos, de tal manera que el funcionario competente pudiera efectuar su actuación administrativa y, al mismo tiempo, verificar que ella cumpliera con todos los requisitos establecidos por el sistema de control.

La Corte Constitucional, sin embargo, en varias sentencias, especialmente en la C-103 de 2015, fundamento 61, ha sostenido que el control fiscal con carácter previo corresponde implementarlo a las propias entidades públicas a través del sistema de control interno. Eso sería plausible, pero las normas que regulan el control interno no lo establecen así.

11.12. Diagnóstico del estado del Control Interno 2005

Por otra parte, el control interno, como una herramienta gerencial, que pretende que las funciones de la entidad se cumplan y los objetivos se logren, no tiene la idoneidad para ser un control del gasto público o fiscal.

Incluso como herramienta de gestión su aplicación en las entidades del estado no cumplió con sus propósitos. Las anteriores afirmaciones aparecen en el documento

presentado por Jaime Andrés Ortega Mazorra, en el Panel: Nuevo modelo de control interno para entidades del estado colombiano, dentro del X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago, Chile, 18 - 21 Oct. 2005, en el cual expuso el diagnóstico del estado del Control Interno en varias entidades del Estado, realizado por Casals & Associates Inc. dentro del programa “Apoyo al Fortalecimiento de la Eficiencia y la Transparencia en el Estado Colombiano, suscrito con la USAID.⁷⁵⁶

Según el diagnóstico realizado en el documento mencionado, el control interno no fue adoptado y puesto en práctica por las entidades obligadas debido los hechos que aparecen a continuación:

No desarrollo legislativo del Artículo 269 de la Constitución

Aunque, “...desde el punto de vista Constitucional, el Control Interno se encuentra bien fundamentado ya que considera los tres (3) aspectos esenciales a desarrollar y que garantizan el cumplimiento de los principios que deben regir la función pública en todos sus niveles: el conceptual (artículo 209º), el metodológico (artículo 269º) y el evaluador a cargo este último del máximo órgano de Control del Estado (artículo 268º)”, (...) Sin embargo, el artículo 269º de la C.P que establece la obligatoriedad sobre los métodos y procedimientos de Control Interno, carece de un desarrollo y como consecuencia de esto no existe un marco técnico, metodológico y procedimental de orden legal para la puesta en marcha del Control Interno que permita diseñar, aplicar y poner en funcionamiento de manera uniforme el Control Interno.

⁷⁵⁶ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

Por lo anterior, “... se hace necesario un desarrollo del artículo 269° de la C.P. de tal manera que se defina bajo la óptica de métodos y procedimientos de Control, un Marco legal de tipo técnico que defina los parámetros uniformes en todo el Estado que permita diseñar, implementar y poner en operación el Sistema de Control Interno desarrollado en la Ley 87 de 1993, ya que esta solo contempló los aspectos conceptuales del Sistema más no los metodológicos.”.

Dispersión de normas en la implementación del control interno.

“...la falta de un desarrollo procedimental del artículo 269° (h) a dado pie para que sucedan indistintamente, reglamentación para poner en funcionamiento el Control Interno de orden general y particular, por sectores, niveles y órganos de Control dada las diversas competencias existentes y el no contar con un Marco rector de Control en materia procedimental a nivel de Ley, lo que ha creado heterogeneidad, dispersión y falta de claridad a la hora de diseñar y poner en marcha el Sistema de Control Interno.”

El gobierno nacional trató de superar las fallas presentadas en la implementación del control interno, con medidas que, de acuerdo con el documento citado, no fueron eficaces por:

“La falta de obligatoriedad y fuerza vinculante de estos documentos, al ser emitidos por una Entidad del Gobierno Nacional que solo puede actuar en materia procedimental en el Sector Central Nacional y en aclaración a los decretos expedidos por la Presidencia de la República, careciendo por lo tanto de capacidad reguladora, evaluadora y sancionatoria.

Una conclusión general determina que desde el punto de vista técnico el Control interno no tiene soporte legal, lo que hace que el Departamento Administrativo de la

Función Pública – DAFP por falta de capacidad reglamentaria, vinculante, técnica, de obligatoriedad y sancionatoria haya tenido restricciones en este campo y no se haya podido lograr uniformar a las entidades del estado alrededor de un Modelo de Control Interno Estándar y aprovechar los beneficios que de dicha unificación se derivan”.

En el documento citado, igualmente se presenta el modelo estándar de control interno, denominado MECI, como un gran avance respecto a las normas de control interno existentes, pues el autor del documento considera que el MECI establece los métodos y procedimientos que no previó la anterior legislación, lo que, según él, permitirá que su implementación sea exitosa.

Para realizar el diagnóstico del control interno en Colombia y formular la propuesta de mejoramiento, la misión encargada de esta labor, se basó en los modelos de Control Interno reconocidos mundialmente, evaluó los componentes que estos suponen para establecer la calidad y efectividad del Sistema de Control Interno; de esa evaluación se concluyó que habían bajos niveles de adopción de la normatividad vigente, bajos niveles de operación, inexistencia de un adecuado Ambiente de Control, carencia de planes estratégicos para Administrar los riesgos, ausencia de Actividades de Control, Inexistencia de sistemas de Información y Comunicación, ausencia de procesos de Autoevaluación a la Gestión, no cumplimiento de la función de evaluación independiente del Control Interno por parte de las oficinas de Control Interno, las cuales no asumieron su rol de Auditoría Interna, no aceptación por parte de las entidades de los informes sobre deficiencias y recomendaciones formuladas por las oficinas de

Control interno y por los órganos de Control Fiscal, todo lo cual arroja bajos niveles de efectividad del Control Interno⁷⁵⁷.

Sobre las Oficinas de Control Interno y su incidencia en la no implementación efectiva del sistema de control interno, en el documento mencionado se dice:

“Las oficinas de Control Interno por interpretación o por necesidad de las entidades se encuentran inmersas en las funciones de diseño, implementación y puesta en marcha del Control Interno o en el mejor de los casos, manteniendo y evaluando el control existente, lo cual las involucra directamente con las actividades y controles de la Entidad, inhibiendo completamente una función independiente y objetiva para evaluar la efectividad del Control Interno y apoyar a la dirección en la toma de decisiones administrativas.

Igualmente se tiene que la contribución de la Oficina de Control Interno a la implementación de un buen Sistema de Control Interno o a su mejoramiento ha sido mínima, a tal punto que en general en la organización, se desconoce cuál es su verdadera función y se le señala por ser una Dependencia de baja productividad y resultados⁷⁵⁸”. Subraya extratextual.

De acuerdo con lo anterior, la primera etapa del control interno previsto en los Artículos 209, 269 de la Constitución y desarrollado por la Ley 87 de 1993, que va de 1991 a 2005, no operó en el país, según el estudio citado, por falta de un marco rector de Control en materia procedimental a nivel de ley, y fundamentalmente porque no se implementó el sistema de control interno teniendo en cuenta los cinco componentes del

⁷⁵⁷ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

⁷⁵⁸ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

mismo. (Ambiente de Control, Valoración de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Evaluación o monitoreo).

La Ley 87 de 1993 no contempló mecanismos que permitieran implementar el control interno en la administración pública, sino que consagró una serie de conceptos relacionados con los objetivos, características y elementos del control interno que en la práctica eran difíciles de llevar a cabo. Incluso, en la definición de control interno, título del Artículo 1° de esa Ley no hay tal definición. Y aunque algunos vieron la necesidad de modificar la Ley 87 de 1993, complementándola con los instrumentos necesarios para que el control interno se pudiera implementar a nivel de la administración pública de manera uniforme, teniendo en cuenta las particularidades de cada entidad, en lugar de eso, el gobierno nacional, en ejercicio de las facultades reglamentarias, expidió el Decreto 1599 de 2005, por medio del cual se adopta el Modelo Estándar de Control Interno.

11.13. Actividades para impulsar la implementación del control interno.

Antes del Decreto 1599 de 2005 y el MECI, el gobierno nacional había hecho esfuerzos para la implementación en las entidades del Estado del control interno, previsto en la Ley 87 de 1993. Esos esfuerzos se cristalizaron principalmente en la Directiva Presidencial 02 de 1994, documento que señala la importancia que tiene la función de control interno en la buena gestión de la administración pública, y explica el alcance de ese control y da pautas detalladas que en teoría facilitarían el diseño e implementación de ese control. La Directiva propone condiciones para que el diseño e implementación del SCI sea más fácil y verdaderamente eficaz.

11.13.1. Directiva Presidencial 02 de 1994.

Dicha directiva señala que la Ley 87 de 1993, definió las normas básicas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, otorgando un plazo de seis (6) meses contados a partir de su fecha de vigencia para determinar, implantar y complementar sus sistemas de control interno.

Señala la mencionada Directiva que *“Aun cuando algunas entidades muestran un grado de avance en el diseño y montaje de sus sistemas de control interno, en otras no se ha procedido con la celeridad necesaria”,* y que *“...a pesar de la concreción de los lineamientos dados por la Ley 87 de 1993, existen todavía interpretaciones diversas alrededor del tema”.*

Señala el documento aludido que *“...esta Directiva está inspirada en el deseo de procurar un lenguaje común y hacer claridad sobre un tema que, si bien presenta controversia y complejidad, ofrece también una enorme oportunidad para el mejoramiento de la gestión pública en Colombia”.*

Esta Directiva es optimista acerca de los logros de su aplicación. Señala que *“suministra algunos criterios y elementos metodológicos y de orden práctico que llevan a sistemas de control conceptualmente sólidos y razonablemente uniformes”.*

La Directiva señala que el CI frena los comportamientos corruptos – empodera a los directivos en el control institucional. – la concibe como genuino instrumento de labor gerencial.

Pretende explicar la definición de control interno contenida en el Artículo 1° de la Ley 87 de 1993; se refiere a los principios con base en los cuales se debe adelantar el CI; destaca la importancia de la definición de metas para la adecuada operación del control interno, de lo contrario carecerá de marco de referencia contra el cual medir los

resultados obtenidos; inspirado en el marco integrado de control interno COSO, señala que el control interno funciona adecuadamente si provee seguridad razonable de que los objetivos de la entidad como son las operaciones, la información y el cumplimiento, se logran.

La directiva hace énfasis en los principios de eficacia y eficiencia en las entidades del estado, por lo tanto, “...*el control interno en las entidades estatales debe contribuir a que estas alcancen realmente sus metas de eficiencia y eficacia*”. Incluyen en estos criterios la protección de los bienes y recursos de la organización.

La Directiva dice que el control interno es una herramienta cuyo propósito central es ayudar a la gerencia a cumplir mejor sus obligaciones.

Señala la Directiva que el sistema de control interno solo podrá implantarse debidamente y mantenerse, si las demás funciones del proceso administrativo se encuentran operando correctamente, y para eso da pautas sobre la estructura organizacional de la entidad, la racionalización de tramites, la formalización y documentación de los procesos y procedimientos, la integración de los procesos de planeación y presupuesto, el control de gestión y la evaluación del desempeño. La directiva contempla al respecto lo siguiente:

- La estructura organizacional de la entidad debe reflejar claramente los procesos básicos y los procesos de apoyo, donde los primeros son los encargados de conseguir los objetivos de la entidad y los segundos de apoyar el logro de esos objetivos.

- La Racionalización de trámites tiene un impacto positivo sobre el ejercicio del control.

- La Formalización y documentación de los procesos es imprescindible desde el punto de vista de la eficacia y los demás objetivos del control. A falta de esto, la memoria institucional se concentra en individuos, lo que se presta a diversas interpretaciones, como consecuencia el SCI no puede actuar pues carece de marco de referencia operativa.

- La Integración de Procesos de Planeación y Presupuesto porque los planes operativos anuales reflejados en el presupuesto guardan consistencia con los objetivos y metas institucionales de mediano y largo plazo.

- El Control de gestión y la evaluación del desempeño. Se debe usar la información que produce el SCI para evaluar la gestión de los individuos y áreas, exaltando los buenos resultados y sancionando los malos.

El Diseño del SCI necesita dominio de la materia y conocimiento del medio donde se va a aplicar; requiere permanente consideración del costo – beneficio del control implementado; la directiva señala una serie de instrumentos necesarios para el diseño e implementación del SCI, entre los cuales encontramos los siguientes:

11.13.1.1. La organización de la función pública del CI.

- Implica tener a alguien que lidere el proceso de diseño y puesta en marcha del SCI y luego ayude a que las directivas cumplan sus obligaciones en este campo. Autocontrol, supone cambio de cultura muy profundo y difícil de lograr en el corto plazo.

- No incremento de planta de personal, ya que la eficiencia es el objetivo del CI.

- El encargado de la OCI debe ser honesto y competente para el bien del director de la entidad que responde ante la CGR.

- La OCI No tiene carácter operativo sino conceptual y asesor.

11.13.1.2. En cuanto a las funciones de la OCI están:

- La verificación de que el control interno sea ejercido por los funcionarios con mando.

- El fomento de la cultura de control.

- Apoyo a directivos en desarrollo del SCI.

- El reporte oportuno a las autoridades de la entidad de los hallazgos positivos y negativos.

- Le debe dar importancia al área de informática y telemática.

La mencionada directiva enfatiza que el jefe de la OCI no participa en procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones o refrendaciones conforme al párrafo del Artículo 12 de la Ley 87 de 1993, reitera que el CI debe ser ejercido por los funcionarios de la entidad, recuerda que todos los funcionarios deben participar en la tarea del control.

Señala la citada Directiva que el éxito de la OCI se mide por el compromiso institucional con el CI, por educar ampliamente acerca del concepto de CI, por ayudar a la dirección y a los funcionarios en el montaje del SCI, por ejercer permanente revisión de la función de CI de la entidad.

11.13.1.3. Plan de desarrollo de la función pública de CI

La Directiva contempla un Plan de desarrollo de la función pública de CI, y pretende entregar criterios para facilitar el diseño e implementación del CI.

Dentro del plan se debe definir el alcance de las funciones de la OCI en el área de Control de gestión.

11.13.1.4. Formalización y documentación de procesos y procedimientos.

Plan de trabajo

Contempla la Directiva que como prerequisite del diseño del SCI deben elaborarse los procesos y procedimientos, primero los críticos – procesos básicos.

Las áreas deben elaborar los procesos y procedimientos.

Se deben identificar los Puntos de control que deben quedar inmersos en los procesos o procedimientos. Dichos puntos son Eficacia del proceso, logro de los parámetros de Eficiencia y cumplimiento de la ley.

11.13.1.5. Mecanismos e instrumentos de CI

La directiva – manual instruye cómo deben ser los Mecanismos e instrumentos de gestión, por ejemplo:

Mecanismos e instrumentos de seguimiento y reporte. Los controles se deben hacer no al final del proceso objeto del control sino en etapas intermedias (trimestres) para que las fallas presentadas y reportadas se puedan corregir y se incremente la probabilidad de cumplimiento de las metas (información oportuna).

11.13.1.6. Manuales de control interno

Según la Directiva, son Piezas básicas del sistema a cargo de la OCI, - debe estar en el plan de desarrollo de la función de la OCI. Cuando sea necesaria la

actualización se debe hacer en hojas sustituibles. Son elementos de capacitación para la propia OCI y para la dirección de la entidad.

La conclusión de la Directiva es que el CI facilita el adecuado desempeño institucional.

11.13.2. Directiva presidencial 1 de 1997

En 1997 se emite la Directiva presidencial 1 de ese año, la cual tiene como finalidad igualmente señalar la importancia que tiene el diseño e implantación del control interno en las entidades públicas. Esto en razón al poco avance en la implementación de dicho control a pesar del paso del tiempo.

El presidente, debido al incipiente desarrollo del SCI, expide lineamientos para reorientar su diseño y montaje.

En ella se reitera que la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del SCI es de la dirección y demás funcionarios de la entidad. Que las áreas básicas y de apoyo tienen responsabilidad por resultados.

Señala los elementos generales que deben conformar el SCI. Señala las etapas del proceso de establecimiento del SCI.

En relación con la OCI, esta debe asesorar a los directivos en el desarrollo del SCI, fomentar cultura autocontrol, implementar adecuados instrumentos de gestión y gerencia.

Debe evaluar que el control implantado sea intrínseco a las actividades de cada servidor público, reportar oportunamente a la alta dirección los hallazgos y ayudar a su solución o fortalecimiento. Medir y evaluar la eficiencia, eficacia, efectividad y economía de los demás controles.

Sobre el Comité de Coordinación de Control Interno, previsto en el Artículo 13 de la Ley 87 de 1993, señala esta Directiva, a diferencia de la 2 de 1994, que no lo mencionó, que su función es dirigir los procesos de planeación de todas las actividades que conduzcan al diseño, implantación y evaluación del sistema y su eficiencia, eficacia y efectividad.

Concluye la Directiva señalando que el CI es un instrumento eficaz para la gerencia moderna y para eficiencia, eficacia, efectividad, economía y moralización de la administración pública, por lo que hay que implantarlo.

En fin, con las directivas mencionadas se intenta hacer esfuerzos adicionales para que el SCI previsto en la Ley 87 de 1993, sea diseñado e implementado en las entidades del Estado, pues los plazos previstos en esta Ley para cumplir esos propósitos, seis meses desde su expedición, estaban más que vencidos, sin que se lograran los mismos. Fueron herramientas muy explicativas, principalmente la 2 de 1994, de lo que es el CI contemplado en la Ley 87 de 1993, de sus responsables, de las condiciones necesarias para su implantación, de su importancia para alcanzar los objetivos de la entidad, del papel de la OCI, del Comité de coordinación de control interno, sin embargo, esas Directivas de poco sirvieron si nos atenemos al diagnóstico del estado del Control Interno en varias entidades del Estado, realizado por Casals & Associates Inc. Citado más arriba.

11.14. MECI

La propuesta surgida a raíz del diagnóstico realizado al sistema de control interno por la misión, señala el documento, era crear una estructura única de Control Interno, que definiera los parámetros básicos y los factores principales que

garantizaran su implementación y efectividad frente a la consecución de los objetivos de gestión, resultados de orden financiero y de legalidad, que impone la Constitución⁷⁵⁹.

Además, estandarizar el Control Interno en el País o para el caso, uniformar el Modelo de Sistema de Control Interno para todas las entidades del Estado, constituye la mejor forma de armonizar los conceptos sobre lo que es el Control y terminar con la dispersión conceptual existente hoy en día, que ha impedido tener mayor claridad sobre la forma de instrumentar una función administrativa eficiente, eficaz, transparente y efectiva en el cumplimiento de sus fines sociales⁷⁶⁰.

El establecer un Modelo Único de Control posibilita el control total, el desarrollo de un lenguaje uniforme, consolidar información de diferentes fuentes, utilizar criterios básicos de control que facilita a los funcionarios de diferentes niveles, realizar su labor y responder adecuadamente a lo que se espera de ellos, dice el trabajo de Jaime Andrés Ortega Mazorra.

Como respuesta a la inoperancia del control interno en Colombia, y con base en la propuesta presentada por Casals & Associates Inc., el Gobierno Nacional expide el Decreto **1599 de 2005**⁷⁶¹, el cual determina las generalidades y la estructura necesaria para establecer, documentar, implementar y mantener un Sistema de Control Interno en las entidades y agentes obligados conforme a la Ley 87 de 1993. Dicha norma dispone que el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los

⁷⁵⁹ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.

<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

⁷⁶⁰ <http://siare.clad.org/fulltext/0052435.pdf> recuperado el 13 de junio de 2016.
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

⁷⁶¹ **Mediante el cual se** adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005

organismos y entidades públicas a que hace referencia la Ley 87 de 1993, es responsabilidad de la máxima autoridad de la entidad y de los jefes de cada dependencia, así como de los demás funcionarios de la respectiva entidad. Esto último, porque en la práctica, el encargado de la Oficina de Control Interno, en lugar de dedicarse a realizar auditoría interna y a dar apoyo y asesoría a los directivos de la entidad, y a verificar la existencia del control interno y a evaluar su efectividad, asumía el rol de implementar el control interno.

Los principios del MECI 2005 eran el autocontrol, la autorregulación y la autogestión. El primero relacionado con los funcionarios de la entidad y su capacidad de autocontrol para la realización de sus funciones, el segundo de carácter institucional que tiene que ver con la adopción de normas para los controles de la entidad, y el tercero también institucional relacionado con las funciones de la entidad y el logro de sus objetivos. Los controles previstos en el primer MECI era el estratégico, el de gestión y el de evaluación, que se estructuraron como subsistemas.

La estructura del MECI 2005 está conformada por los tres subsistemas mencionados, cada uno de esos subsistemas tienen componentes y estos tienen elementos, todo lo cual conforma el sistema de control interno. Los componentes y elementos de este modelo, tiene mucho de lo previsto en el marco de referencia de control interno COSO 1992.

Con el MECI 2005 se pretendió lograr lo que con la Ley 87 de 1993 no se pudo. Implementar el sistema de control interno en las entidades del Estado.

Sobre el desarrollo e implementación del MECI hay algunos estudios, uno del año 2010, contratado por la ESAP, sobre evaluación del impacto de la política de

control interno establecida en la Ley 87 de 1993. El estudio se basó en una encuesta con la participación de 62 entidades públicas de todos los niveles.

El estudio⁷⁶² estructuró 23 variables sobre las que se realizó la encuesta, para la evaluación de la política pública de control interno previsto en la Ley 87 de 1993. De las 23 variables, el estudio concluyó que todas tenían resultados favorables en el cumplimiento de la política, y las recomendaciones se limitan a proponer que lo hecho hasta ese momento se debía reforzar, veamos:

“RECOMENDACIONES Y CONCLUSIONES

La debida administración de los recursos debe verse además definida por una serie de recomendaciones que han y deben ser tenidas en cuenta por los comités de control interno como eventual mejora a los procedimientos frente a los recursos; estas recomendaciones incluyen:

- *El mejoramiento del estudio de riesgos y el seguimiento constante o periódico de los mismos.*
- *Los planes de mantenimiento tanto preventivo como correctivo de los bienes muebles e inmuebles de propiedad del Estado.*
- *La verificación de interventorías especializadas.*
- *El control de vencimiento de pólizas.*
- *La implementación del SIIF (Sistema Integrado de Información Financiera)*
- *La adecuación de seguridad de la Información”.*

⁷⁶² Consultoría Especializada, Evaluación Ley 87 de 1993, encuesta página web, contrato consultoría No. 677-2010. Esap, 2010.

Este estudio, por tener como objeto una encuesta en la página web, pareciera, que carece de suficiente información para obtener resultados concluyentes.

Hay otro estudio, este de 2012, sobre la evaluación del impacto del MECI como herramienta de gestión, realizado en tres entidades públicas de la ciudad de Palmira, Valle del Cauca⁷⁶³, cuyas principales conclusiones son

“El impacto de la implementación del MECI en estas entidades, según los resultados de los análisis, no fue lo suficientemente significativo debido a las falencias en las etapas de su implementación y al desconocimientos de las mismas, aunque algunos funcionarios reconozcan varios cambios importantes desde la aplicación de este modelo; otros lo asumen como un requisito que hay que cumplir, porque lo ven sólo como una herramienta que obliga a diligenciar muchos formatos por cada actividad que se realice haciendo los procesos más lentos.

También se observó que faltó más compromiso y disposición tanto de las directivas como de los funcionarios en general para que desde la primera etapa se hubiera erradicado la concepción de obligatoriedad para ser percibido y aceptado como un modelo útil para su entidad.”

⁷⁶³ Evaluación del impacto del modelo estándar de control interno (MECI) como herramienta de gestión para algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira. Cardenas M, Johana, 2012.

A pesar de que este último estudio toma una muestra muy limitada, solo tres entidades, los instrumentos utilizados, entrevistas individuales⁷⁶⁴ y de profundización⁷⁶⁵ permiten tener más información para llegar a conclusiones más objetivas.

Se puede concluir respecto a la implementación del MECI que no hay un estudio que permita ver si ese modelo ha tenido éxito como herramienta de gestión en las entidades del Estado, pues los escasos estudios que hay sobre el tema, son muy superficiales o con una muestra muy exigua. Lo que en principio si podemos señalar es que ni la Ley 87 de 1993, como tampoco el MECI 2005, estructuran un sistema de control fiscal interno, como complemento del control fiscal externo, sino que se refieren es a una herramienta de gestión, con una función de auditoría interna.

El Decreto 943 de 2014 deroga el 1599 de 2005, y “*actualiza el Modelo Estándar de Control Interno (MECI)*”. El Artículo 1°, inciso 2°, de ese Decreto establece que el mencionado Modelo se implementará a través del *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno*. En este Manual se señala respecto al alcance de la actualización, lo siguiente:

“...los Sistemas de Control Interno evolucionan con el tiempo (...) se han recogido inquietudes y se ha logrado establecer la necesidad de actualizar el Modelo, no desde su concepción filosófica y conceptual propiamente dicha, sino en su forma y

⁷⁶⁴ “El instrumento aplicado fueron dos entrevistas estructuradas, la primera constaba de 18 preguntas abiertas, con el objetivo de conocer la percepción de los funcionarios frente al proceso de implementación del MECI en su entidad”. Ibid.

⁷⁶⁵ “La segunda entrevista se diseñó con el objetivo de profundizar en los aportes del MECI como herramienta de gestión, observando específicamente cada componente en los procesos de cada entidad y evaluar el grado de efectividad con que se cumple el Control Interno.”. Ibid.

aclarando ciertos conceptos, facilitando su comprensión, introduciendo estrategias de simplificación que permitan su efectiva operación⁷⁶⁶. Subraya extratextual.

En el mencionado Manual se reiteran características del control interno, como que es una herramienta gerencial y que la alta dirección es la responsable de su implementación.

*“...Modelo que tiene como propósito fundamental servir como una herramienta gerencial para el control a la gestión pública, y que se fundamenta en la cultura del control, y la responsabilidad y compromiso de la Alta Dirección para su implementación, y fortalecimiento continuo...”*⁷⁶⁷.

La definición de control interno que trae el MECI 2014 es como sigue:

“El MECI concibe el Control Interno como un conjunto de elementos interrelacionados, donde intervienen todos los servidores de la entidad, como responsables del control en el ejercicio de sus actividades; busca garantizar razonablemente el cumplimiento de los objetivos institucionales y la contribución de éstos a los fines esenciales del Estado”. Subraya extratextual.

De acuerdo con el Manual del MECI 2014, el Autocontrol, la Autogestión y la Autorregulación continúan siendo los pilares de un control efectivo en la administración pública.

Con la actualización del Modelo Estándar de Control Interno, se pasa de tres (3) subsistemas, nueve (9) componentes y veintinueve (29) elementos de la versión

⁷⁶⁶ Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI. Página 6. 2014.

<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>

⁷⁶⁷ Ibidem.

anterior a dos (2) módulos. Módulo de control de planeación y gestión y módulo de control de evaluación y seguimiento, seis (6) componentes y trece (13) elementos, y la información y la comunicación se convierten en un eje transversal al Modelo⁷⁶⁸.

Así las cosas, la versión del MECI 2014 no es muy diferente a la versión de 2005, pues sus cambios o ajustes son de forma, por lo que los resultados de su aplicación por parte de las entidades obligadas no debieron ser radicalmente distintos a los obtenidos con la versión de 2005.

11.15. Cambios al MECI 2017.

Desde el año 2015, en Colombia, ha habido algunos ajustes sobre el control interno. A través de la Ley 1753 de 2015, Ley del Plan Nacional de Desarrollo, Artículo 133, se dispuso la integración de los Sistemas de Desarrollo Administrativo y de Gestión de la Calidad en un solo sistema de gestión, el cual, según esa norma, debía articularse con el sistema de control interno.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en un estudio sobre integridad en Colombia, del año 2017, en relación con el control interno y su articulación con los sistemas de gestión señaló que las directivas de los organismos no entienden la importancia del control interno para mejorar el desempeño y lograr los objetivos institucionales. En ese sentido Colombia también enfrenta grandes desafíos⁷⁶⁹.

⁷⁶⁸ Curiosamente, en la actualización del COSO en 2013, se incorporan a los 5 componentes 17 principios relacionados con aquellos, 81 atributos repartidos entre los principios, y en la actualización del MECI de 2014, se reducen los componentes y los elementos del MecI 2005.

⁷⁶⁹ OECD (2017), *Estudio de la OCDE sobre integridad en Colombia: Invirtiendo en integridad pública para afianzar la paz y el desarrollo*, Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública, OECD Publishing, Página 130. Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278646-es>.

Añade el estudio citado que el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) debe realizar esfuerzos puntuales para cerrar la brecha de implementación e integración de las funciones de control interno en los sistemas de gestión de los organismos públicos⁷⁷⁰.

El estudio reseñado propone que el control interno sea un componente integral de la administración pública y de las reformas a la gestión financiera; que las recomendaciones de auditoría reciban seguimiento y por mandato de la ley sean tenidas en cuenta para los ajustes de la gestión pública y de los procedimientos administrativos; más participación de las unidades operativas en la ejecución del MECI y especialmente en gestión de riesgos; sensibilizar a la alta dirección, funcionarios de libre nombramiento y remoción, sobre la importancia del control interno para lograr los objetivos de la organización; la gestión de riesgos y la auditoría interna deben ser consustanciales para el desarrollo de las funciones⁷⁷¹.

El informe mencionado recomienda que el control interno igualmente ejerza una gestión proactiva del riesgo de fraude y corrupción, desarrollando un rol preventivo, que permita detectar y responder a los eventos de fraude y corrupción, para que las entidades logren sus objetivos estratégicos, que finalmente redunde en la utilización adecuada del dinero de los contribuyentes⁷⁷².

Teniendo en cuenta las recomendaciones de la OCDE, en relación con la articulación de los sistemas de gestión y de control interno, el gobierno colombiano reglamentó la integración de los modelos de gestión y actualizó el MECI.

⁷⁷⁰ Ibidem.

⁷⁷¹ Ibidem. Página 133.

⁷⁷² Ibidem. Página 117.

Mediante el Decreto 1499 de 2017, se reglamenta el Artículo 133 de la Ley 1753 de 2015, determinando el alcance del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, de tal manera que permita el fortalecimiento de los mecanismos, métodos y procedimientos de gestión y control al interior de los organismos y entidades del Estado, y se actualiza el Modelo Integrado de Planeación y Gestión del que trata el Título 22 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1083 de 2015.

El Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG) tiene siete dimensiones, Talento Humano, Direccionamiento Estratégico, Gestión con Valores para Resultados, Evaluación de Resultados, Información y Comunicación, Gestión del Conocimiento, y Control Interno.

El Control interno es la séptima Dimensión, y de acuerdo con la página web de la Función Pública, es la clave para asegurar razonablemente que las demás dimensiones de MIPG cumplan su propósito.

El Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión MIPG, contiene lo relacionado con el control interno y sus actualizaciones⁷⁷³. En dicho Manual se señala que el Modelo Estándar de Control Interno consta de dos elementos fundamentales. El primero una estructura de control basada en el modelo COSO/INTOSAI. Se supone que en esta última versión del MECI que se orienta al fortalecimiento del control interno, se adopta completamente el esquema COSO, no como en las anteriores versiones, en las cuales la adopción del modelo COSO fue

⁷⁷³ Decreto 1499 de 2017, Artículo 2. A través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión MIPG, se actualiza el MECI para Colombia.

parcial. En la última versión del MECI, se adoptan los cinco componentes del modelo COSO.

El otro elemento del MECI es el denominado de las líneas de defensa. El cual se orienta a la identificación, evaluación y manejo del riesgo y del control. El esquema de las tres líneas fue desarrollado por el Instituto de Auditores internos (IIA, por sus siglas en inglés), en 2013, y actualizado en el 2020.

El esquema de las tres líneas se basa en el aseguramiento de que los controles internos existan, se apliquen y funcionen. Mediante este esquema se asignan responsabilidades de identificación, evaluación y manejo del riesgo en áreas determinadas de la organización, así como también responsabilidades para que los controles internos existan y se apliquen. La idea con el modelo de las tres líneas es que el cumplimiento de las responsabilidades de aseguramiento (aseguramiento básico combinado) esté repartido en todas las líneas, en lugar de que solo se realice a través de la Oficina de control Interno.

La relación entre el COSO y el modelo de las líneas de defensa busca optimizar la administración de los riesgos y el control para mitigarlos. El marco integrado de control interno COSO no dice nada respecto a quién es responsable de los deberes específicos descritos en el marco. El modelo de las tres líneas ayuda a definir cómo deben dividirse las responsabilidades y funciones para que cada grupo entienda su

papel en el tratamiento del riesgo y el control, los aspectos de los que son responsables y cómo coordinar sus esfuerzos entre sí⁷⁷⁴.

En el Artículo académico “La opinión de COSO sobre las tres líneas de defensa”, se señala que la premisa subyacente del modelo es que, a través de la supervisión de la administración y la junta directiva, se requieren tres líneas de defensa dentro de la organización para una gestión eficaz del riesgo y el control. Y agrega que cuando estas tres líneas se han estructurado correctamente sin brechas en la cobertura, la organización tiene una mayor probabilidad de ser administrada de manera efectiva⁷⁷⁵.

En la versión de 2013, la primera línea de defensa está asignada a los dueños de los procesos, es decir, la administración operativa, y su responsabilidad es la de identificar, evaluar y gestionar los riesgos al igual que gestionar los controles para mitigar esos riesgos; la segunda línea está a cargo de la alta dirección, que desarrolla funciones de cumplimiento y verifica que la administración operativa cumpla con sus responsabilidades y deberes en relación con riesgos y controles; la tercera línea está a cargo de la Auditoría Interna y verifica que la segunda línea haya hecho cumplir a la primera línea con sus responsabilidades en el manejo del riesgo y control. La auditoría tiene que contar con mucha independencia y le reporta a la junta directiva u órgano de gobierno, la segunda línea le reporta a la alta dirección. La alta dirección y la junta directiva tienen a cargo dictar las directrices sobre manejo de riesgo y de control en la organización.

⁷⁷⁴ Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense | The Institute of Internal Auditors 2015. Recuperado de <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-2015-3LOD.pdf> el 07 de junio de 2022.

⁷⁷⁵ “COSO’s Take on the Three Lines of Defense” 2018. Recuperado de <https://erm.ncsu.edu/library/article/cosos-take-on-the-three-lines-of-defense> el 07 de junio de 2022.

Posteriormente, en el documento “Modernizando el modelo de las tres líneas de defensa, una perspectiva de auditoría interna”, se señala que el modelo de las tres líneas de defensa muestra algunas deficiencias en el manejo del riesgo y del control, y, para superar esas debilidades, se propone que ese modelo debe darle más protagonismo a la tercera línea de defensa, es decir a la auditoría interna, la cual aparte de proveer aseguramiento, también provea asesoría y ayude a anticipar o prever riesgos a la organización. Para lograr esto, se propone que la auditoría interna, aprovechando las herramientas tecnológicas, ayude a implementar actividades de aseguramiento en los controles en la medida que estos son diseñados (aseguramiento por diseño); hay actividades de segunda y primera línea que pueden tener un aseguramiento básico automatizado, esto permitiría a la auditoría interna enfocarse en los riesgos más grandes⁷⁷⁶.

En el año 2020, hubo una actualización de modelo de las tres líneas de defensa por parte del IIA, que comenzó por cambiar la denominación del modelo a modelo de las tres líneas. La eliminación del término defensa se debe a que se llega a la conclusión de que el riesgo no es malo per se, sino que si se gestiona adecuadamente se pueden lograr los objetivos de la organización. El responsable de las dos primeras líneas es la administración de la organización. En la anterior versión la primera y segunda línea actuaban separadamente y reportaban o respondían ante la dirección de la organización.

La tercera línea, auditoría interna, debe ser independiente de la administración, brindar un aseguramiento independiente, ser responsable ante el órgano de gobierno;

⁷⁷⁶ *Modernizing the three lines of defense model | An internal audit perspective*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com> › Deloitte › Documents, el 02 de julio 2020.

también tiene un papel asesor del órgano de gobierno y de la administración; debe relacionarse con el órgano de gobierno y la administración comunicando sobre la idoneidad y efectividad de la gestión del riesgo, pero también sobre su deterioro.

La relación entre dirección de la organización y el órgano de gobierno es bilateral, la dirección debe comunicarle al órgano de gobierno los resultados relacionados con la gestión de riesgos, idoneidad y efectividad de la gestión de riesgos y el control interno; la relación entre la auditoría interna y el órgano de gobierno también es bilateral, el rol de la auditoría interna respecto al órgano de gobierno se señaló en el párrafo anterior; la relación entre la administración y la auditoría interna debe asegurar que no hay innecesarias duplicaciones, superposiciones o lagunas en la gestión del riesgo y controles⁷⁷⁷.

La versión del 2020 se estructura con base en seis principios.

Gobierno de la organización:

Funciones del órgano de gobierno:

Roles gerenciales y de primera y segunda línea.

Roles de la tercera línea:

Independencia de la tercera línea:

Creación y protección de valor:

Uno de los aspectos importantes de este modelo es la coordinación, colaboración y comunicación entre junta directiva, administración y auditoría interna.

Todos los roles trabajando juntos contribuyen a la creación y a la protección del valor

⁷⁷⁷ *THE IIA'S THREE LINES MODEL An update of the Three Lines of Defense*, 2020, recuperado de <https://www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf> el 04 de julio de 2022.

cuando ellos están alineados con cada uno de los otros y con los intereses prioritarios de las partes interesadas⁷⁷⁸.

El Decreto 648 de 2017 se refiere a los nuevos roles de la oficina de control interno y actualiza el Comité de Coordinación de Control Interno.

Mediante el Decreto 648 de 2017, se regula la organización de las Oficinas de Control Interno, su rol, y se actualiza lo relativo al Comité de Coordinación de Control Interno en las entidades de la Rama Ejecutiva del orden nacional frente a las nuevas tendencias internacionales en materia de auditoría interna. Artículo 4°.

Con el Decreto 648 de 2017, los roles de la oficina de control interno son Liderazgo estratégico, enfoque hacia la prevención, evaluación de la gestión del riesgo, relación con los entes externos de control y evaluación y seguimiento. Con el decreto 1537 2001, Artículo 3°, los roles de la Oficina de control interno eran asesoría y acompañamiento, fomento de la cultura del control, valoración del riesgo, relación con entes externos y evaluación y seguimiento.

Con la norma de 2017, el rol novedoso de la oficina de control interno es el de liderazgo estratégico, que consiste en participar activamente en el logro de los objetivos de la entidad, informado a la alta dirección sobre desviaciones en el logro de esos objetivos, emitiendo alarmas de esas desviaciones. Frente al Comité institucional de coordinación de control interno, la oficina de control interno debe presentar los resultados de la evaluación de las otras dos líneas. Frente al Plan de auditorías

⁷⁷⁸ Ibidem.

incluyendo la planeación estratégica y el desempeño de los procesos e informando a la alta dirección sobre los riesgos que impidan el logro de los objetivos de la entidad⁷⁷⁹.

En la Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, publicado por el Departamento Administrativo de la Función pública en 2018, en cumplimiento del Artículo 17 del Decreto 648 de 2017⁷⁸⁰, en relación con el rol de liderazgo estratégico de las oficinas de control interno o quien haga sus veces, se señala que dichas oficinas “deben convertirse en un soporte estratégico para la toma de decisiones del nominador y del representante legal, agregando valor de manera independiente, mediante la presentación de informes, manejo de información estratégica y alertas oportunas ante cambios actuales o potenciales que puedan retardar el cumplimiento de los objetivos de la entidad⁷⁸¹”.

Otro rol de la OCI, previsto en el Decreto 648 de 2017, que es diferente a los previstos en el Decreto 1537 de 2001, es el de “Enfoque Hacia la Prevención”, el cual es la combinación de “asesoría y acompañamiento” y “fomento de la cultura del control”, que eran el primero y segundo rol de las OCI, del decreto 1537 de 2001⁷⁸².

⁷⁷⁹ Roles Oficinas de Control Interno. Recuperado de: <https://ids.gov.co/web/controlint/ControlinternoDocs/Roles%20Oficina%20Control%20Interno.pdf> el 07 de julio 2022.

⁷⁸⁰ El Departamento Administrativo de la Función Pública determinará los lineamientos para el desarrollo de los citados roles.

⁷⁸¹ Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces, página 11. Dirección de Gestión y desempeño Institucional, Diciembre de 2018. Recuperado el 7 de julio de 2022, de <https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+rol+de+las+unidades+u+oficinas+de+control+interno%2C+auditor%C3%ADa+interna+o+quien+haga+sus+veces+-+Diciembre+de+2018.pdf/8d82ac25-6e28-496f-cac8-f8bea6278f13?t=1545053699072&download=true>

⁷⁸² Roles Oficinas de Control Interno. Recuperado de: <https://ids.gov.co/web/controlint/ControlinternoDocs/Roles%20Oficina%20Control%20Interno.pdf> el 07 de julio 2022.

El rol de Enfoque Hacia la Prevención consiste en 1- Generar conocimiento, adoptando un papel más activo a la hora de sensibilizar en temas de control interno o recomendar mejoras significativas en torno al sistema de control interno y en particular, en la gestión del riesgo, y 2- aportar análisis y perspectivas sobre las causas de los problemas identificados en la auditoría, para ayudar a los líderes de proceso a adoptar las medidas correctivas necesarias⁷⁸³.

El rol de valoración del riesgo previsto en el decreto 1537 de 2001, fue reemplazado por el de evaluación de la gestión del riesgo previsto en el decreto 648 de 2017. De acuerdo con lo previsto en el decreto de 2001, la valoración del riesgo era una función a cargo de la OCI compartida con la administración; con el decreto de 2017, la OCI no se involucra directamente en la gestión del riesgo, más bien adelanta actividades tendientes a asesorar a la administración en la gestión del riesgo, y evalúa cómo la administración gestiona el riesgo, lo cual está acorde a la naturaleza de las funciones de la OCI y de la administración.

Los otros dos roles de la OCI del decreto 648 de 2017, son similares a los contemplados en el decreto 1537 de 2001, precisando que la relación es con los entes externos de control y no con todos los entes externos con los que la entidad tiene relación. A través del rol de evaluación y seguimiento, la OCI realiza la función de auditoría interna sobre la ejecución presupuestal, la contratación y el cumplimiento de las normas en los actos administrativos dictados por la entidad, entre otras unidades auditables. Esta auditoría interna es posterior al perfeccionamiento de esas operaciones, contratos y actos administrativos.

⁷⁸³ Ibidem.

Como se señaló, con el Decreto 648 de 2017, Artículo 4°, se dispone para las entidades que estén en el ámbito de aplicación de la Ley 87 de 1993, el deber de establecer un Comité Institucional de Coordinación de Control Interno, como órgano asesor e instancia decisoria en los asuntos de control interno.

La ley 87 de 1993, Artículo 13, había ordenado lo mismo. El decreto 1826 de 1994, Artículo 4° y siguientes reglamentó lo relacionado con el mencionado Comité.

Las funciones del Comité previsto en el Decreto 648 de 2017, básicamente son las de establecer las políticas de gestión de riesgo, de control interno de la entidad y de auditoría interna.

Una conclusión que podemos sacar de estos comentarios a los “CAMBIOS AL MECI”, introducidos con el Decreto 648 de 2017, es que no fueron muy exitosos, pues si lo hubieran sido, no se hubieran requerido los cambios al modelo de control fiscal colombiano introducidos por el acto legislativo 04 de 2019, cuyo principal justificación fue que con el control fiscal posterior, la Contraloría General de la República siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido, o en otras palabras, que el rol de prevención del daño al patrimonio público a cargo del control interno no funcionó o nunca lo ha tenido.

11.16. Control interno contable

De acuerdo a la Constitución, Artículo 354, a la Ley 87 de 1993 y a la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación (CGN), en tanto que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, literal a) del Artículo 3⁷⁸⁴ de la Ley 87, y en desarrollo del Artículo 3, literal k) de la Ley 298 de 1996, por la cual se

⁷⁸⁴ el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación y operacionales de la respectiva entidad

crea la CGN, le corresponde a la CGN “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”, atribución declarada constitucional por la sentencia C-487 de 1997. El control interno al que se refieren las anteriores normas es el relacionado con el de la propia CGN, pero también, con el control interno contable para todas las entidades públicas.

Al respecto señaló la Corte en la Sentencia C-487 de 1997.

“El legislador en cumplimiento de ese precepto constitucional expidió la ley 87 de 1993, de cuyo texto se desprenden dos consecuencias específicas para la Contaduría General de la Nación en tanto entidad pública de la rama ejecutiva que como tal hace parte de la administración pública y cuyo titular en la materia detenta el carácter de jefe supremo de la administración.

La primera consecuencia es que dada su condición de entidad pública, ella como tal está sometida a sus mandatos, debiendo dar cumplimiento estricto a los disposiciones que contiene; es decir que le corresponde al Contador General de la Nación como director de la institución, garantizar que en ella se diseñen e implementen políticas de control interno de conformidad con las disposiciones de la citada ley 87 de 1993, las cuales el legislador definió en el artículo 1 de dicha norma:(...)

La segunda consecuencia se deduce del análisis integrado de las disposiciones del artículo 354 superior, que señala en su inciso segundo como funciones del Contador General de la Nación, "...uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública...y determinar las normas contables que deben regir el país..." y de las consignadas en el artículo 269 de la misma Carta Política, desarrolladas por el legislador a través del literal a del artículo 3 de la ley 87 de 1993, que establecen que el

sistema de control interno "...es parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad."

Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno, luego es evidente la incidencia necesaria que tendrán las disposiciones que produzca en materia contable la Contaduría General de la Nación en los sistemas de control interno que en cumplimiento de la ley 87 de 1993 adopte cada entidad pública, sin que ello signifique violación de ninguna norma del ordenamiento superior, motivo por el cual esta Corporación declarará exequible el literal K del artículo 3 de la ley 298 de 1996". Subrayas extratextuales.

En relación con este último párrafo transcrito, cabe aclarar que el sistema contable debe tener control interno, es decir, como lo establece la Ley 87 de 1993, el control interno es parte integrante del sistema contable, y no al revés, como dice la Corte, que el sistema contable hace parte del sistema de control interno.

El Decreto 2145 de 1999⁷⁸⁵, reglamentario de la Ley 489 de 1998, en el Artículo 6, literal d), modificado por el 2539 de 2000, le asigna a la CGN la función de impartir

⁷⁸⁵ Este Decreto fue modificado por el 2539 de 2000, el cual estableció como ámbito de aplicación, a todos los organismos y entidades del Estado, en sus diferentes órdenes y niveles, así como a los particulares que administren recursos del Estado. El Decreto 2145 contemplaba a los particulares, pero cuando cumplían funciones administrativas.

las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable, quedando así prevista expresamente la competencia de la CGN en ese punto. El mencionado Decreto, Artículo 5°, regula así mismo la presentación del informe sobre control interno como acápite del informe que el presidente debe presentar al Congreso en virtud del Art. 189 No. 12 de la Constitución. Acápite que debe contener lo relacionado con el control interno contable en los términos indicados por la Contaduría General de la Nación.

El Decreto 1537 de 2001, reglamentario de la Ley 87 de 1993, desarrolla la competencia de la Contaduría General de la Nación para establecer las políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable.

En desarrollo de las anteriores atribuciones la CGN a través actos administrativos, dicta regulaciones sobre los fundamentos del CIC, operatividad del CIC, estructura del control interno contable, sobre los responsables del CIC, la OCI y su relación con el CIC.

Inicialmente, la CGN mediante la Resolución 152 de 1997, modificada por la Resolución 320 de 1998, estableció los plazos y requisitos para el reporte de información financiera, económica y social de las entidades públicas del nivel nacional y territorial. En esa Resolución, la CGN todavía no exigía a las entidades, informes específicamente de control interno contable, sino que se señalaba, que el reporte de información financiera, económica y social se debía acompañar del informe del jefe de la oficina de control interno, en el que se indique el resultado de la evaluación del

sistema de control interno contable, en lo que tiene que ver con los procesos del manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información y si el registro de las transacciones se realiza en forma exacta, veraz y oportuna de acuerdo con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

La autoridad de la CGN para exigir informes sobre control interno contable a las entidades públicas, para algunos continuó en discusión al punto que la Resolución 320 de 1998, fue demandada porque *“...el Contador carece de atribuciones para establecer la norma acusada, y al hacerlo usurpó funciones del legislador y del Contralor General de la República, en lo que se refiere a la organización del control interno, emitir concepto sobre la calidad y eficiencia del mismo, así como a la evaluación del respectivo sistema”*.

La norma demandada era la siguiente:

“Artículo 1º:

(...)

“Artículo 2º. Modifíquese el artículo 5º de la Resolución 152 de 1.997 el cual quedará así:

“La información Financiera, Económica y Social que presentarán en cada fecha los entes públicos a la Contaduría General de la Nación, deberá cumplir los siguientes requisitos:

(...)

c) Para los cortes de junio 30 y 31 de diciembre, deberá acompañarse de los estados contables reglamentados en la Circular Externa 21 de 1.998, sus respectivas Notas y, para los entes públicos que no están obligados a tener Revisor Fiscal, informe

del Jefe de la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces, en el que se indique el resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno Contable, en lo que tiene que ver con los procesos del manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información y si el registro de las transacciones se realiza en forma exacta, veraz y oportuna de acuerdo con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”. Subraya extratextual

El Consejo de Estado, mediante fallo con Radicación número: 5948, del 15 de junio de 2000, desestimó las pretensiones de la demanda con base en lo ya declarado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-487 de 1997, y concluyó señalando que “Ordenar que al estado contable en mención se anexe un informe del Jefe de la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces, en el que indique el resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno Contable, está precisamente dentro de la necesidad que tiene el Contador General de la Nación de tener información sobre las condiciones en que se lleva la contabilidad en la respectiva entidad, que de suyo es el contenido del Sistema de Control Interno Contable de la misma, del cual forma parte el Sistema de Control Interno, según el literal a) del artículo 3º de la ley 87 de 1.993, y por cuyo adecuado funcionamiento deben velar precisamente los responsable de este último, según el artículo 9º, *ibidem*⁷⁸⁶”.

Mientras se estaba resolviendo el anterior proceso judicial, la CGN expidió la Resolución 373 de 1999, dictada en desarrollo del Decreto 2145 de 1999, y fue al amparo de esta Resolución que la CGN empezó a exigir a las entidades informes más completos y específicos sobre verificación y evaluación del control interno contable,

⁷⁸⁶ <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/5948.htm>

toda vez que este Decreto, como se señaló, contempló atribuciones a la CGN, en el contexto del Sistema Nacional de Control Interno, como regulador del control interno, para que en materia contable, diseñara, implantara y estableciera políticas de Control Interno. Literal d) Artículo 6.

En la Resolución 373 de 1999, Artículo 5, literal e), se establece la obligación para el jefe de la oficina de control interno de las entidades, en relación con el informe anual sobre el resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno Contable, en lo que tiene que ver con el ambiente de control, la valoración de riesgos y las actividades de control de los procesos para el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información, que garanticen que el registro de las transacciones se realiza en forma exacta, veraz y oportuna de acuerdo con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; el Artículo 8 de la misma Resolución, se refiere al contenido del mencionado informe, con el cual empieza a estructurarse el mismo: introducción, conclusiones, en términos de si la información financiera, económica y social es confiable; observaciones y recomendaciones para que la entidad lleve una contabilidad que refleje la realidad económica de la misma. En esta Resolución no se pide el informe sobre control interno contable como anexo de la información financiera, económica y social; sin embargo, lo debe enviar el representante legal de la entidad a la CGN, junto con la información contable, Artículo 5, literal g), sobre verificación y evaluación del control interno contable.

Señala la citada Resolución, Artículo 7, que el propósito de la evaluación del CIC es que se recomiende a la entidad medidas que garanticen que todas las transacciones

contables se registren en forma exacta, veraz, confiable y oportuna, conforme lo contempla el literal e) del Artículo 3o. de la ley 87 de 1993.

La Resolución 373 de 1999, fue modificada por la Resolución 196 de 2001, mediante la cual, específicamente se dictan disposiciones relacionadas con el control interno contable. La Resolución 196 de 2001, a la vez fue modificada por la Resolución 420 de 2002.

En los considerandos de la Resolución 196 de 2001, se mencionan las responsabilidades que el jefe de la oficina de control interno de las entidades tiene en relación con verificar y evaluar el control interno contable. Al respecto se señala:

“Que las responsabilidades fijadas por la Ley 87 de 1993 en su artículo 12 al jefe de control interno, asesor, coordinador, auditor interno o quien haga sus veces entre las que se encuentra la de verificar que el Sistema de Control Interno y para el caso de la presente Resolución el Contable, esté formalmente establecido; los controles para los procesos y actividades de la función contable de la organización estén definidos, sean los apropiados, se cumplan por los responsables en su ejecución; su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones y se mejoren permanentemente; la de verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y sistemas de información de la entidad, para el caso los sistemas integrados de información financiera, de Contabilidad Nacional y de Contabilidad Pública”.

Los controles para los procesos contables y los procedimientos para el manejo de los recursos bienes y sistemas de información de la entidad los deben diseñar y aplicar la administración de la entidad. El alcance de la evaluación del control interno

contable consiste en verificar la existencia y efectividad de esos controles y de esos procedimientos.

Así mismo, en los considerandos de esa Resolución se señala que, de acuerdo con lo observado por la Contraloría General de la República, en la auditoria al Balance de Hacienda del año 2000, el control interno continúa siendo débil y con muchas deficiencias en materia contable. Por lo anterior, la CGN debió tomar medidas relacionadas con el control interno contable.

La Resolución 196 de 2001, es la primera norma expedida por la CGN en materia de control interno contable que regula específicamente ese tema de manera completa y ordenada. En ella se definen y regulan los siguientes aspectos:

- CONTROL INTERNO CONTABLE, RIESGO DE ÍNDOLE CONTABLE Y FINANCIERO, VALORACIÓN DE RIESGOS CONTABLES Y FINANCIEROS, Y AUDITORÍA INTERNA.
- OPERATIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE
- RESPONSABILIDAD EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE.
- FUNCIÓN DE EVALUACIÓN Y VERIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE.

Se contemplan como elementos a incorporar en el diseño e implementación del CI de las entidades, en relación con los procesos y actividades de índole financiero y contable, el Ambiente de Control, Valoración de Riesgos contables y financieros; Actividades de Control específicas para el Proceso Contable; Información y Comunicación; Monitoreo y Evaluación del Control Interno Contable, los cuales, según

la citada Resolución, proporcionan las bases para su manejo efectivo, evaluación y seguimiento, elaboración de los informes de las oficinas de Control Interno de uso interno, de reporte al Gobierno Nacional y como base del Control Fiscal. Artículo 3.

Se define lo que es la evaluación del control interno contable, como "...la medición y evaluación al Sistema de Control Interno en el Proceso Contable de una entidad u organismo, con el propósito de determinar su calidad, el nivel de confianza que se le puede otorgar y si sus actividades de control son eficaces, eficientes y económicas en la prevención y neutralización de los riesgos inherentes a la gestión financiera y contable". Artículo 7.

Establece que el control interno contable debe diseñarse y operarse de manera que pueda llevarse a cabo una **supervisión permanente y continua** de los procesos, actividades y operaciones de índole financiera y contable, **la cual debe ser realizada en primera instancia por los jefes de las dependencias y por los funcionarios responsables de su ejecución**. Artículo 8.

La CGN, mediante la mencionada Resolución, Artículo 9, le impone a la oficina de control interno de las entidades una serie de funciones relacionadas con el control interno contable, que, de acuerdo con ese acto administrativo, se encuentran incluidas en la Ley 87 de 1993.

Las funciones mencionadas son:

"1. Evaluar y determinar la eficiencia, eficacia y economía de los siguientes ciclos o procesos corporativos de la entidad, proveedores de información del Sistema de Contabilidad Pública, así como de los controles y mecanismos de

verificación implantados, realizando el seguimiento necesario para que se apliquen las medidas recomendadas:

- a) Planeación*
- b) Presupuesto*
- c) Rentas y/o Cuentas por Cobrar – Ingresos*
- d) Nómina*
- e) Adquisiciones o Compras*
- f) Deuda Pública*
- g) Tesorería*
- h) Cuentas por Pagar*
- i) Activos Fijos (Bienes muebles, inmuebles y ambientales)*
- j) Inversiones*
- k) Costos*
- l) Archivos y documentación fuente de respaldo*

2. Verificar la implantación y efectividad de los controles Internos en el proceso de la gestión financiera y contable de la entidad.

3. Establecer la confiabilidad, oportunidad y utilidad social de (sic) financiera, económica y social”.

La mencionada Resolución, Artículo 10, contempla igualmente que Las Oficinas de Control Interno en ejercicio de la evaluación independiente del Control Interno Contable, aplicando Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, establecerá las deficiencias en la operación del sistema contable relacionadas con la exactitud de los hechos financieros, económicos y sociales registrados, la efectividad de los

procedimientos internos (operativos, financieros y contables), la protección de los recursos de la entidad u organismo público y la confiabilidad de los estados e informes contables, elaborándose, en concertación con el nivel directivo correspondiente, el respectivo Plan de Mejoramiento Continuo.

El Artículo 11, en el marco de lo dispuesto en el parágrafo del Artículo 9° de la Ley 87 de 1993, la Unidad u Oficina de Coordinación de Control Interno o la dependencia que haga sus veces, presentará informes periódicos a la Dirección de la entidad pública recomendando la adopción de las medidas necesarias para que en la entidad u organismo correspondiente se garantice la efectividad de los procesos financieros, contables y de los controles inherentes a ellos; igualmente para que todas las transacciones se registren en forma exacta, veraz, confiable y oportuna y que los estados e informes contables se emitan en cumplimiento del Plan General de Contabilidad Pública y de las Normas y Procedimientos vigentes en cada periodo, expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Artículo 11, Parágrafo 1º, establece que los Informes de los funcionarios de Control Interno sobre el estado del Control Interno Contable, deficiencias y debilidades encontradas y la confiabilidad, oportunidad y utilidad de los estados e informes contables deberán ser presentados a la dirección de la entidad pública y al Comité de Coordinación de Control Interno. En los casos que así se requiera o a petición de parte, los informes de Control Interno Contable deberán ser remitidos a los organismos de control que corresponda, para que obren como prueba en los procesos que llevan a cabo estos organismos.

En la Resolución mencionada, Artículo 12, se regula lo relacionado con la clasificación y presentación de los diferentes informes que la oficina de control interno debe presentar sobre control interno contable: Los intermedios, presentados a la dirección de la entidad por lo menos 3 veces al año, enfocados directamente a reportar sobre la efectividad de los controles en el periodo examinado; los eventuales, adicionales a los intermedios, que se refieren a situaciones que ameritan comunicar una debilidad significativa del Sistema de Control Interno Contable, con el fin de corregir desviaciones en los procesos financiero, contable, operacionales y o relacionados con la elaboración de los estados o informes contables; de observaciones, cuyo objeto es reportar a la dirección y al jefe del área correspondiente las deficiencias significativas del control interno contable, irregularidades, errores, fraudes y demás condiciones reportables así como las recomendaciones que juzgue pertinente con relación a tales situaciones.

Igualmente, Artículo 12, el Informe anual de evaluación del sistema de control interno contable se refiere a la identificación de deficiencias y debilidades de control interno, eficacia de los planes de acción implementados y su resultado, niveles de mejoramiento y concepto de cómo el Sistema de Control Interno Contable de la entidad, permite una garantía razonable sobre el cumplimiento de los objetivos institucionales de orden financiero y contable.

Así mismo, el Artículo 12 establece que el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, deberá ser enviado por el representante legal de la entidad como anexo a la información financiera, económica y social en los términos de la Resolución 373 de 1999, a la Contaduría General de la Nación a más tardar el 15 de

febrero del año siguiente al período evaluado y, hará parte del Informe Ejecutivo Anual de Evaluación del Sistema de Control Interno a presentarse al Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, en los términos del Decreto 2145 de 1999.

Así mismo, el Artículo 12 prevé un informe de gestión de las unidades u oficinas de coordinación de control interno dirigido al representante legal sobre las actividades de evaluación, seguimiento y verificación realizadas por la Unidad u Oficina de Coordinación de Control Interno en relación con el proceso de gestión financiera y contable y del Sistema de Contabilidad Pública adelantados en un periodo de tiempo determinado, no mayor de cuatro (4) meses, así como sobre la adopción por parte de los niveles de dirección correspondientes de las recomendaciones para el mejoramiento de las deficiencias de control interno contable.

En el Artículo 13 de esta Resolución se refiere a la conservación y acceso para consulta de los informes de evaluación de control interno contable.

La Resolución 196 de 2001, fue demandada por falta de competencia del Contador General de la Nación para expedir la resolución acusada, invadiendo áreas de competencia del Contralor General de la República y del legislador, pues lo que *“...el Contador General pretende es que los Jefes de las Oficinas o Unidades de Control Interno "emitan un concepto sobre la calidad del Control Interno de una parte de la gestión fiscal". Se confunde la función que tienen los jefes de control internos establecidas en el artículo 12 de la Ley 87 de 1993, con la función constitucional de las contralorías de conceptuar sobre el control interno fiscal, función conferida al Contralor General de la República al tenor del artículo 272 (sic) de la Constitución”*. Igualmente,

*“El Contador General de la Nación le está pidiendo a los Jefes de las Oficinas o Unidades Coordinadoras de control interno que refrenden la información financiera, económica y social reflejada en los estados contables, lo que equivale a decir que violen **el parágrafo del artículo 12 de la Ley 87 de 1993** y se salten la prohibición. Se contradice al legislador a través de un acto administrativo”.* Negrilla extratextual.

El Consejo de Estado, sección primera, mediante fallo con Radicación número: 11001-03-24-000-2001-0335-01(7529)⁷⁸⁷, de marzo 13 de 2003, desestimó las pretensiones de la demanda.

Cabe indicar que esa Corporación judicial señaló que *“La Resolución acusada hace referencia a normas de control interno “contable” categoría especial que no fue delimitada en la Ley 87 de 1993 que se refiere genéricamente a “Control Interno” el cual define, también en forma general (...)”.*

En esta ocasión el Consejo de Estado falla con base en lo señalado en la sentencia C- 487 de 1997, a la cual ya se hizo alusión en este documento, al igual que en lo previsto en el decreto 2145 de 1999, artículo 6, literal d), modificado por el decreto 2539 de 2000, artículo 3, mediante el cual se faculta a la CGN como regulador en el Sistema Nacional de Control Interno para que *en materia contable, diseñe, implante, establezca políticas de Control Interno y coordine con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.*

En este caso el Consejo de Estado concluye diciendo *“De conformidad con la jurisprudencia y con las normas vigentes, **no cabe duda que el concepto de control***

⁷⁸⁷ <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/7529.htm>

interno contable forma parte de las actividades contables y resulta fundamental para realizar una contabilidad fidedigna. Teniendo en cuenta entonces que el control interno forma parte del proceso contable y que tanto la Constitución Política como la ley facultan al Contador General de la Nación para la determinación de las normas contables que deben regir en el país, la Sala considera que el Contador General no se extralimitó en sus funciones al expedir el acto demandado”. Negrilla extratextual.

Así las cosas, corresponde a la CGN expedir normas en materia contable que permitan la adecuada elaboración de la Contabilidad, el control interno contable es una condición para que la actividad contable de una entidad refleje objetivamente la situación económica de esta, por lo que la CGN debe regular las funciones de control interno contable.

La CGN puede dictar normas sobre control interno contable y atribuirle funciones específicas a la OCI sobre control interno contable.

La Resolución 196 de 2001, contempla como función de la OCI, en desarrollo del CIC, verificar que los controles internos garanticen que las transacciones contables se registren en forma exacta, veraz y oportuna; además, señala que el CI debe tener los componentes del COSO orientados específicamente a aspectos contables y financieros, lo cual servirá, entre otros propósitos, como base del control fiscal.

La Resolución 196 de 2001, como se señaló atrás, fue modificada por la Resolución 420 de 2002, esta elimina el numeral 4 del Artículo 12 de aquella, sobre “Informe Anual de Evaluación del Control Interno contable”, y se dispone que “*previo acuerdo con la Contraloría General de la República y el Departamento Administrativo de la Función Pública*” el Informe Anual de Evaluación del Control Interno que deben

realizar los jefes de control interno y presentar al Departamento Administrativo de la Función Pública, incluya en su acápite 4.2 los aspectos significativos relacionados con el mejoramiento del control interno contable de la entidad, y que como anexo a la información financiera, económica y social, se remita a la CGN copia en medio magnético del informe Anual presentado al citado Departamento Administrativo, eliminándose el Informe Anual que sobre control interno contable debían presentar las entidades a la Contaduría General de la Nación. Lo anterior, *“con el propósito de racionalizar la presentación de informes a los diversos entes de control y regulación de política”*.

Adicionalmente, la Resolución 420 de 2002, modificó el Artículo 9° de la Resolución 196 de 2001, principalmente, respecto a la función de la Oficina de control interno, prevista en el numeral 1° del citado Artículo.

El numeral 1° del Artículo 9 de la Resolución 196 de 2001, establecía como función de la OCI *“Evaluar y determinar la eficiencia, eficacia y economía de los siguientes ciclos o procesos corporativos de la entidad (...)”*,

- a) *Planeación*
- b) *Presupuesto*
- c) *Rentas y/o Cuentas por Cobrar – Ingresos*
- d) *Nómina*
- e) *Adquisiciones o Compras*
- f) *Deuda Pública*
- g) *Tesorería*
- h) *Cuentas por Pagar*

i) Activos Fijos (Bienes muebles, inmuebles y ambientales)

j) Inversiones

k) Costos

l) Archivos y documentación fuente de respaldo

La Resolución 420 de 2002, Artículo 1°, reemplazó esa función por *“Evaluar y determinar, con base en la complejidad de la entidad u organismo respectivo, la eficiencia, eficacia y economía de los controles establecidos en los procesos corporativos de la entidad proveedores de información al Sistema de Contabilidad Pública, realizando el seguimiento necesario para que se apliquen las medidas recomendadas, así como de los controles y mecanismos de verificación implantados”*.

A pesar de que la legalidad de la Resolución 196 de 2001, tenía el respaldo de una sentencia del Consejo de Estado, la CGN la derogó mediante la 420 de 2002. Entonces la función del CIC ya no era evaluar la economía, eficiencia y la eficacia de los ciclos y procesos económicos y financieros de las entidades, sino evaluar la economía, eficiencia y la eficacia de los controles sobre esos ciclos y procesos.

Si bien es cierto que de acuerdo a lo previsto en la Ley 87 de 1993, la responsabilidad del diseño e implementación del control interno es de la administración de la entidad y que la función de verificar que los controles internos se hayan implementado y se cumplan es de la OCI, la OCI también tiene la función de auditoría interna, por lo que evaluar y determinar la eficiencia, eficacia y economía de los ciclos o procesos corporativos de la entidad, previstos en el numeral 1° del Artículo 9 de la Resolución 196 de 2001, que se referían a actividades de manejo de recursos públicos,

no excedía las competencias de la OCI. Sin embargo, debido a la confusión o a la falta de claridad, que había en ese tiempo y que hay actualmente, sobre el alcance del control interno y de las funciones de la OCI, la CGN cambió esa función de la OCI.

Con la Resolución 196 de 2001, el control interno contable, reconocía la función de auditoría interna de la OCI. Esta posición se cambió luego con la Resolución 420 de 2002.

En 2004 la CGN expidió la Resolución 048, “Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con el Control Interno Contable” y derogó las resoluciones 196 de 2001 y 420 de 2002.

La Resolución 048 de 2004, se fundamenta en, entre otras, las siguientes razones:

“Que la confiabilidad y la utilidad social de la información que genera el Sistema de Contabilidad de cada entidad u organismo del sector público, se ve afectada por la efectividad de sus sistemas de Control Interno y en particular el de Control Interno Contable.

“Que la Contraloría General de la República, en ejercicio de su función constitucional de certificar el Balance General de la Hacienda, presentado al Congreso de la República por el Contador General de la Nación; de manera reiterada, ha venido realizando observaciones al mismo, por efectos de la ausencia o debilidades del Sistema de Control Interno en general y del Control Interno Contable en particular en las entidades controladas, circunstancia que afecta igualmente la confiabilidad y utilidad de la información contable pública”.

*“Que además de la obligatoriedad sobre la existencia de un efectivo Control Interno Contable en las entidades públicas, **se deben compatibilizar sus políticas,** sus métodos y sus procedimientos con los establecidos por la Contraloría General de la República en materia de evaluación del Control Interno, elaboración y seguimiento a los Planes de Mejoramiento, avanzando con ello en la estandarización de estos métodos a fin de facilitar la Auditoría del Balance General de la Nación y de los estados contables consolidados del sector público”.* Negrilla nuestra.

En esta Resolución *“Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con el Control Interno Contable”*, se relacionan conceptos de contabilidad pública, Artículos 3 y 4; se señalan como fundamentos del CIC el autocontrol, la autorregulación y la autogestión, Artículo 5; la operatividad del CIC está prevista en los Artículos 6 y 7, en el 6 se declara que *“Para su desarrollo, el Sistema de Control Interno Contable, toma como fundamento legal los objetivos generales, elementos y características establecidas en los Artículos 2, 3 y 4 de la Ley 87 de 1993, el Artículo 4 de la Ley 298 de 1996 y demás normas que la modifiquen o complementen”*, y señala que *“Los objetivos que persigue el Sistema de Control Interno Contable son estratégicos, operativos y de cumplimiento”*, y define cada uno de esos objetivos; el artículo 7° se refiere a la *“estructura de control interno contable”* y señala que la estructura se conforma de subsistemas, componentes y elementos. Los subsistemas son de control estratégico, de control de gestión y de evaluación de la gestión, los cuales son definidos en la norma; los componentes y elementos son señalados en forma esquemática, pero sus enunciados plasman el ambiente de control, la evaluación de los riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y el monitoreo,

elementos del Marco de referencia de control interno COSO. Señala esta Resolución que la CGN *reglamenta, a través de métodos y procedimientos, lo pertinente para el debido cumplimiento de las disposiciones relacionadas con el Control Interno Contable*, Artículo 18, es decir, que esa estructura esquemática del CIC debe ser desarrollada por la CGN mediante métodos y procedimientos, conforme lo consagra el Parágrafo del Artículo 7°.

Esta Resolución señala, Artículo 8° al 12°, que los representantes legales son responsables de establecer y poner en marcha el CIC; los jefes del área financiera, secretarios de hacienda o contadores generales son responsables de la implementación del CIC; los servidores públicos del área contable son responsables de realizar todas y cada una de sus acciones atendiendo los conceptos de autocontrol y autoevaluación; el Comité de Coordinación del Sistema de Control Interno es responsable del diseño de estrategias y políticas orientadas al fortalecimiento del Sistema de Control Contable Institucional, y la OCI es responsable de evaluar en forma independiente y objetiva el Control Interno Contable, así como desarrollar la función de Auditoría Interna con alcance sobre el proceso contable y sus áreas responsables informando al representante legal de la entidad, sobre las medidas que permitan el mejoramiento continuo del Sistema.

En esta Resolución, artículo 12, al igual que en la 196 de 2001, artículo 10, se contempla que la OCI tiene también la función de auditoría interna con alcance sobre el proceso contable y sus áreas responsables.

En la mencionada Resolución se define lo que es evaluación independiente y objetiva del CIC; se establecen para la OCI las siguientes funciones específicas en relación con el CIC:

1. Identificar y diseñar los **procesos** necesarios para ejecutar las funciones básicas de evaluación independiente y objetiva del Control Interno Contable.
2. Diseñar e implementar **métodos y procedimientos** integrales de evaluación del Control Interno Contable.
3. Verificar la pertinencia del **diseño del proceso contable, su interrelación con los demás procesos** entre ellos, los financieros, sus actividades, procedimientos, controles e indicadores y su contribución a la efectividad del Sistema de Contabilidad Pública.
4. **Determinar el nivel de cumplimiento** de leyes, normas, políticas, planes y programas, asociados al proceso contable.
5. **Medir y evaluar la eficiencia, eficacia y economía de los controles asociados** a las fases del proceso contable,
6. Presentar conclusiones y recomendaciones sobre el estado del Sistema de Control Interno Contable, a sus responsables.
7. Propender por la elaboración y ejecución de los Planes de Mejoramiento en relación con el Control Interno Contable, y realizar su seguimiento.
8. Presentar al representante legal de la entidad los informes de evaluación del Control Interno Contable, en tiempo oportuno.

9. Asesorar a la Dirección de la entidad, en el mejoramiento de las actividades propias del proceso contable, en la gestión del riesgo, y en la generación de valor.

La resolución igualmente contempla que la OCI, para la evaluación del CIC y para realizar la auditoría interna, utilizará diferentes metodologías y herramientas para evaluar los diferentes **subsistemas, componentes y elementos** de la estructura del Control Interno Contable.

En forma general esta resolución, Artículo 16, regula el tema de los informes de evaluación de CIC señalando que se deben presentar a las instancias correspondientes y en los plazos indicados.

La CGN, por medio de la Resolución 250 de 2003, estableció los plazos para reporte de información financiera, contable y social, y señaló que copia del informe anual de evaluación del control interno se remita en medio magnético a la CGN como anexo de esa información. En el informe de CI se debían incluir los aspectos relacionados con el control interno contable de la entidad como resultado de las evaluaciones internas realizadas **según lo previsto en las normas vigentes**. Lo anterior de acuerdo al Artículo 7. La Resolución 250 de 2003 fue derogada por la Resolución 550 de 2005, que dispuso que el informe sobre CIC se debía enviar a través de CHIP (Consolidador de Hacienda e Información Pública). La Resolución 550 de 2005 fue subrogada por la Resolución 248 de 2007, y esta fue subrogada por la Resolución 706 de 2016.

La CGN mediante la Resolución 119 de 2006 adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública. Lo anterior con base en el artículo 7 del decreto 1914 de 2003, a través del cual desarrolla la Ley 716 de 2001, que se refería a medidas de saneamiento contable del sector público.

El Decreto 1914 de 2003, Artículo 7, se refiere a la responsabilidad que tienen las entidades de garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, y a la obligación de los jefes de control interno de evaluar la implementación del CIC necesario para mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado.

Lo previsto en el Modelo Estándar adoptado por la Resolución 119 de 2006, sobre sostenibilidad del saneamiento contable, y otros aspectos sobre CIC consagrados en ese manual, fueron recogidos en el procedimiento de control interno contable al que se refiere la Resolución 357 de 2008 y en el procedimiento de evaluación del CIC adoptado mediante la Resolución 193 de 2016, a los que se alude más adelante.

La Resolución 119 de 2006 fue derogada por la Resolución 393 de 2007 *“Por la cual se adoptó el Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1”*.

“...con el cual se pretende orientar a las entidades en el fortalecimiento de sus estructuras contables, en el diseño, desarrollo e implementación de cada uno de los elementos, componentes y subsistemas del Modelo Estándar de Control Interno, de tal

forma que les permita generar una información con las características indicadas en el Plan General de Contabilidad Pública”.

Sobre el propósito del CIC, en el Manual se señala:

*“La implementación del modelo de control interno contable le **implica** a las entidades la identificación de las principales situaciones que entorpecen el logro de los objetivos que se proponen las áreas contables y financieras, y en esa perspectiva se espera que implementen, de conformidad con la estructura del modelo, los elementos de control que le aseguren razonablemente una **información contable confiable, relevante y comprensible**”.* Negrilla extratextual.

La vigencia del Manual adoptado mediante la Resolución 393 de 2007 fue corta pues debido a las observaciones por parte de la Contraloría General de la República, el Departamento Administrativo de la Función Pública y los representantes de los jefes de control interno ante el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno, en el sentido que ese manual generaba confusión conceptual y metodológica en las entidades contables públicas, respecto del diseño, implementación y evaluación del Control Interno Contable, fue derogado por la Resolución 34 de 2008 “Por la cual se adoptan los procedimientos para reportar el informe anual de evaluación del control interno contable a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de 2007”.

La Resolución 34 de 2008, básicamente establece la estructura del formato para reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de 2007. Estructura que está conformada de modo esquemático por 5 partes: 1. el “estado del control interno

contable”, 2. “avances obtenidos respecto de las evaluaciones y recomendaciones realizadas”, 3. “calificación del estado general del control interno contable”, 4. “evidencias”, y 5. “recomendaciones”. El “estado del control interno contable”, consiste en evaluar cualitativamente las fortalezas y debilidades de las actividades del proceso contable. Los “avances obtenidos respecto de las evaluaciones y recomendaciones realizadas” son “logros obtenidos en el último periodo contable respecto de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe anual de evaluación del control interno con corte a 31 de diciembre de 2006, y/o demás evaluaciones realizadas al proceso contable”. La “calificación del estado general del control interno contable” se hace asignando una calificación de 1 – 4 con base en la evaluación del estado del control interno contable, calificación que equivale a 1. Inadecuado. 2. Deficiente. 3. Satisfactorio. 4. Adecuado. En cuanto a “evidencias” la resolución, Artículos 1 y 2, señala que hay que escribir las que tiene la entidad para soportar los datos registrados, tales como “los cuestionarios, programas de auditoría, inspecciones físicas, entrevistas, entre otros”. Las recomendaciones “Son las proposiciones que se hacen a partir de la evaluación realizada para efectos de mejorar la efectividad de los controles implementados. En las recomendaciones se identificarán las acciones y estrategias de mejoramiento que permitan superar las limitaciones presentadas en los elementos de control. Generalmente las recomendaciones se hacen con base en las deficiencias o debilidades detectadas”.

En esta Resolución, Artículos 3 y 5, se señala que “el informe anual de evaluación del control interno contable” se debe enviar a la CGN “a través del sistema Consolidador de Hacienda y de la Información Pública -CHIP”, y que los responsables

de este son “...el representante legal y el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces”.

Un considerando de esta resolución es “Que la Contaduría General de la Nación debe **centralizar y consolidar el informe anual de Control Interno Contable** de las entidades del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”.

En 2008, la CGN expide la Resolución 357 de 2008 “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”.

El propósito del procedimiento del CIC es evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable **confiable, relevante y comprensible**. Ese propósito está expresado en detalle, en los 17 objetivos del CIC que contempla el Procedimiento de CIC.

La gestión del riesgo contable, las acciones de control y la evaluación del CIC son los principales aspectos de este procedimiento.

La responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable es de los jefes de las oficinas de control interno.

Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

El CIC debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005

Un considerando de la Resolución 357 de 2008 es que “Las características **de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información** que genera el Sistema de Contabilidad de cada entidad u organismo del sector público, se ve afectada por la efectividad de sus sistemas de Control Interno y en particular por el Control Interno Contable”. Subraya extratextual.

Señala la Resolución “Que en el marco del Modelo Estándar de Control Interno – MECI 1000:2005- es necesario implementar controles al proceso contable público, para que la información contable de las entidades logre las **características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública**”. Negrilla extratextual.

El Procedimiento de CIC adoptado por la Resolución 357 de 2008, consta de 5 partes principales. Los aspectos más relevantes son los siguientes:

La parte 1 se dedica a los aspectos generales del CIC, se define lo que se entiende por CIC, se señalan los objetivos del CIC;

El Procedimiento de CIC establece 17 objetivos del CIC, los cuales se resumen en el propósito del CIC que es “...lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas **de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública**”. Negrilla extratextual.

En la Parte 2 se define el Proceso contable, se relacionan las etapas y actividades que conforman el proceso contable, se relacionan en una tabla las

situaciones que ponen en riesgo **la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable**. Negrilla extratextual.

En la parte 3 se relacionan los procedimientos de CIC, lo mínimo que debe tener la entidad, para que la contabilidad refleje la realidad económica.

La Parte 4 se dedica a las acciones de control asociadas a las actividades del proceso contable, son todas las medidas implementadas con el objetivo de solucionar las situaciones de riesgo señaladas en la tabla de la Parte 2.

La parte 5 del procedimiento se refiere al Informe anual de evaluación del CIC. Informe que se presenta con base en un Formulario que contiene una parte cuantitativa y una parte cualitativa. La Resolución 248 de 2007, estableció la obligatoriedad de reportar a la Contaduría General de la Nación el informe de control interno contable a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública -CHIP.

En la parte cuantitativa, el Formulario contempla las actividades del proceso contable, se formulan una serie de preguntas por cada actividad del proceso contable para evaluar la existencia y efectividad del control interno contable de cada una de las actividades del proceso contable. El Formulario tiene dos columnas al lado de las preguntas formuladas, la de las calificaciones y la de las observaciones.

Adicional a las preguntas relacionadas con las actividades contables, el Formulario contiene preguntas sobre “otros elementos de control” y “acciones implementadas”, que son elementos a tener en cuenta para lograr una información contable con características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

El Formulario bajo la regulación del 2008, en la parte cuantitativa, trae preguntas, en total 62, que se refieren a las actividades del proceso contable y a otros

elementos de control – acciones implementadas; dichas preguntas se califican de 1 a 5, donde 1 es no se cumple, 2 es se cumple insatisfactoriamente, 3 es se cumple aceptablemente, 4 es se cumple en alto grado, y 5 es se cumple plenamente.

La calificación para cada actividad del proceso contable y para otros elementos de control – acciones implementadas, se obtiene dividiendo el valor de la sumatoria de las calificaciones de cada pregunta entre el número de preguntas formuladas para obtener un promedio aritmético.

A partir de la calificación se obtiene un criterio de valoración que se confronta con un rango de interpretación de las calificaciones obtenidas.

El rango de interpretación es de 1.0 – 2.0 inadecuado; de 2.0 – 3.0 deficiente; de 3.0 – 4.0 satisfactorio; de 4.0 – 5.0 adecuado. Señala el Procedimiento que para inadecuado y deficiente se debe proponer acciones para el diseño e implementación de las acciones de control; si el criterio de valoración es de satisfactorio o adecuado las acciones se orientan hacia el mejoramiento o mantenimiento de la acción de control.

El Procedimiento contempla que las calificaciones en la evaluación del CIC deben responder a criterios de objetividad, por lo que el jefe de la OCI debe realizar las verificaciones necesarias para cumplir con ese criterio.

En la parte del Formulario que se refiere a la evaluación cualitativa del CIC se deja registrado cuáles son las principales fortalezas y debilidades del control interno contable que se determinaron en la valoración cuantitativa, así como los avances y mejoras del proceso de CIC, como también las recomendaciones para mejorar el mismo.

Como se señaló, este Formulario se transmite a través del CHIP que administra la CGN, en la categoría CIC.

El procedimiento adoptado por esta Resolución establece que una de las actividades que debe realizar la OCI es evaluar permanentemente la implementación y efectividad del CIC para mantener la calidad de la información financiera, económica y social.

Como se indicó, este acto administrativo se refiere específicamente al reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, sin mencionar a qué otras instancias se debe presentar ese informe. Claro que según el Artículo 12, literal j) de la Ley 87 de 1993, se entiende que la OCI tiene que informar permanentemente a los directivos de la entidad sobre la situación del CI.

En 2016, la CGN expide la Resolución 193 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, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar razonablemente la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. Esta Resolución deroga la 357 de 2008.

Los principales aspectos de este procedimiento son la gestión del riesgo contable, las acciones de control y la evaluación del CIC.

Según esta Resolución, el jefe de la oficina de control interno será el responsable de realizar esa evaluación, y junto con el representante legal de la entidad es responsable de reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina ese organismo de regulación contable.

Esta Resolución tiene el propósito de ajustar y actualizar el control interno contable con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014), y se evaluará observando el procedimiento adoptado por dicha Resolución.

El propósito del control interno contable según el procedimiento adoptado es lograr la **existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable**, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las **características fundamentales de relevancia y representación fiel** de que trata el Régimen de Contabilidad Pública. Negrilla extratextual.

El procedimiento define la evaluación del control interno contable como la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de **determinar la existencia de controles y su efectividad** para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar. Negrilla extratextual.

Uno de los aspectos más importantes incluidos en este procedimiento, tiene que ver con la gestión del riesgo en las actividades contables de las entidades, lo anterior según lo establece el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el

Estado Colombiano MECI 2014, adoptado por el Departamento Administrativo de la Función Pública en virtud del Decreto 943 de 2014, que determina que las entidades deberán realizar un estudio cuyos resultados se concreten en la valoración de los riesgos y políticas que conduzcan a su gestión efectiva.

Se señala en el Procedimiento que “Una visión integral del proceso contable debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad; por lo cual, se hace necesario que el preparador de la información los identifique y revise permanentemente, y que emprenda las acciones necesarias para mitigar o neutralizar su impacto”.

El Procedimiento relaciona las diferentes etapas del proceso contable y sus diferentes factores de riesgo de cada una de esas etapas, y relaciona las actividades que la entidad tiene que realizar y los elementos con los que debe contar para lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública. También se relacionan los factores de riesgo para las políticas contables, para las políticas de operación, para la rendición de cuentas e información a partes interesadas y para gestión del riesgo contable.

El procedimiento define los controles asociados al proceso contable como las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

El Procedimiento contiene las acciones de control que, como mínimo, la entidad debe adelantar en cada etapa del proceso contable para la existencia y efectividad de

los controles en el proceso contable y el sistema de contabilidad. También hay acciones de control para las políticas contables, para las políticas de operación, para la rendición de cuentas e información a partes interesadas y para gestión del riesgo contable.

Para la evaluación del control interno contable de la entidad, el procedimiento incluye un formulario, dividido en dos partes, la valoración cuantitativa y la valoración cualitativa; la cuantitativa verifica la existencia y el grado de efectividad de las políticas contables, de las etapas y subetapas (actividades) del proceso contable, la rendición de cuentas y la información a partes interesadas, y la gestión del riesgo contable. Cada uno de los anteriores aspectos se desagregan en varios criterios de control, que en total son 32.

De cada criterio de control se derivan unos subcriterios, los primeros se califican para evaluar la existencia y los subcriterios para evaluar la efectividad del criterio de control. Para ello se formulan una serie de preguntas por cada uno de los criterios y subcriterios mencionados; en la cualitativa se deja registrado cuáles son las principales fortalezas y debilidades del control interno contable que se determinaron en la valoración cuantitativa, así como los avances y mejoras del proceso de CIC, como también las recomendaciones para mejorar el mismo.

La respuesta sobre cada criterio y subcriterio de control es si, parcialmente y no, que tienen un valor de 0,5, 0,3, 0,1, respectivamente, lo que se traduce, después de tabular los resultados, en deficiente, adecuado y eficiente.

Cada criterio de control tiene un valor de 1, el 30% de ese valor corresponde a la pregunta sobre existencia del control, el 70% restante se distribuye entre las preguntas que buscan evaluar la efectividad del control.

Una vez resuelto el cuestionario en su totalidad, se divide la sumatoria de todos los puntajes obtenidos entre el total de criterios; obtenida la calificación, se contrasta con un rango de calificación cuantitativa que de 1.0 – 3.0 es deficiente, de 3.0 – 4.0 es adecuado y de 4.0 – 5.0 es eficiente.

El procedimiento señala que *“Para el diligenciamiento del formulario, se debe tener en cuenta que las calificaciones asignadas a cada una de las preguntas por el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, son producto de la evaluación independiente practicada. Para ello, harán las verificaciones que correspondan a efectos de lograr objetividad en los resultados de dicha evaluación, la cual estará soportada en los programas de auditoría y demás papeles de trabajo utilizados”*. Subraya extratextual.

El jefe de las oficinas de control interno es el responsable de la evaluación del control interno contable, Artículo 3° de la Resolución 193 de 2016; el representante legal de la entidad y el jefe de control interno de la misma son responsables del informe, Artículo 4° ibidem.

La Resolución 706 de 2016, Artículos 10 - 11 y 16, establece que la evaluación del control interno contable al que se refiere la Resolución 193 de 2016, se envía a la CGN en el Formulario de la categoría evaluación del control interno contable, señala el plazo para el envío de esa información.

El procedimiento de la Resolución 193 de 2016, se refiere a relevancia y representación fiel como características de la información contable de las entidades. En el procedimiento de la Resolución 357 de 2008, esas características eran de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. Este cambio se da a raíz de la expedición de la Ley 1314 de 2009 sobre convergencia de las normas colombianas de contabilidad con las normas internacionales de información financiera (NIIF). En el fondo esas características son las mismas, salvo porque la comprensibilidad y la confiabilidad se unen en la de representación fiel.

Los objetivos en el procedimiento de 2016 son 11; se aborda la prevención y la neutralización del riesgo, y se relacionan los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación como etapas del proceso contable. En el procedimiento de CIC y en el formulario de evaluación del CIC se incluyen expresamente los conceptos relacionados con políticas contables y políticas de operación como marco de referencia del proceso contable, así como la “rendición de cuentas e información a partes interesadas” y el de “gestión de riesgo contable”.

En este procedimiento, el tema de gestión del riesgo contable y factores de riesgo, se tratan principalmente en el Capítulo 3°. En elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, estructura área contable y mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, etc.

La tabla “Factores de Riesgo” de este procedimiento, contiene las actividades del proceso contable, las políticas contables y políticas de operación y la “rendición de cuentas e información a partes interesadas” y el de “gestión de riesgo contable”, como aspectos posiblemente expuestos a esos factores.

En el procedimiento anterior, los temas relacionados con el marco de referencia del proceso contable, rendición de cuentas, gestión del riesgo contable y situaciones de riesgo, se tocan en varias partes. En la tabla situaciones de riesgo del procedimiento anterior solo se incluían las actividades del proceso contable.

El Procedimiento de la Resolución 193 de 2016 también contempla las Acciones de control como las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que puedan llegar a afectar la información contable y por consiguiente la calidad de los estados financieros. Las acciones de control en este procedimiento tienen que ver con las etapas y actividades del proceso contable, las políticas contables y políticas de operación y la “rendición de cuentas e información a partes interesadas” y el de “gestión de riesgo contable”. En el procedimiento anterior las acciones de control solo se referían a las etapas y actividades del proceso contable.

En el procedimiento de la Resolución 193 de 2016, el contenido de cada etapa del proceso contable cambia respecto al anterior. En la etapa de reconocimiento se adiciona la actividad “medición inicial”; al proceso contable se adiciona la etapa denominada “medición Posterior”, la cual tiene dos actividades, valuación y registro de ajustes contables; la etapa de revelación se desarrolla en las actividades de presentación de estados financieros y presentación de notas a los estados financieros.

Así mismo, al formulario se le incluyen esos cambios, y se le adicionan los de “rendición de cuentas e información a partes interesadas” y el de “gestión de riesgo contable”. En el formulario anterior, solo se evaluaban las etapas y actividades del proceso contable, aunque al final de este, trae una parte denominada “otros elementos de control – acciones implementadas” que consta de 15 preguntas relacionadas con lo

que supuestamente debe hacer la entidad para llevar una contabilidad que refleje la realidad económica. Manejo de riesgos, políticas contables, efectividad de controles, etc.

La Constitución de 1991, la Ley 87 de 1993 y la 298 de 1996⁷⁸⁸, facultan a la CGN para expedir normas y regulaciones sobre control interno contable que son de obligatorio cumplimiento para las entidades a las que se refiere el Artículo 5° de la Ley 87 de 1993. A pesar de que desde 1991, la Constitución de 1991, estableció el control interno, no fue sino hasta 1997, que la CGN empezó a expedir regulaciones sobre control interno para la actividad contable. En ese año y en los posteriores, hasta el 2007, la regulación expedida por la CGN sobre CIC era muy general, y se limitaba a exigir un informe sobre la evaluación del CIC, anexo a la información financiera, económica, y social. En la Resolución 373 de 1999, se señalaba que la evaluación incluía los componentes ambiente de control, la valoración de riesgos y las actividades de control de los procesos, tres de los 5 componentes previstos en el Marco de Referencia de Control Interno COSO de 1992, para el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información que garanticen que el registro de las transacciones se realiza en forma exacta, veraz y oportuna de acuerdo con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

El proceso de regulación del control interno contable ha tenido avances y retrocesos. Por ejemplo, con la Resolución 420 de 2002, elimina el Informe Anual que

⁷⁸⁸ La demora en la expedición de la ley que regula la creación de la CGN se debió a que al comienzo se quiso desarrollar el Artículo 354 de la Constitución a través de Decreto Reglamentario 085 de 1995. Dicho Decreto fue primero derogado tácitamente por la Ley 298 de 1996, y posteriormente declarado nulo por el Consejo de Estado. Expediente **AI-008** del 19 de noviembre de 1996. Lo anterior causó demoras en la expedición de regulaciones sobre CIC por parte de la CGN.

sobre control interno contable debían presentar las entidades a la Contaduría General de la Nación, que se había consagrado en el numeral 4 del Artículo 12 de la Resolución 196 de 2001, y se dispone que los aspectos significativos relacionados con el mejoramiento del control interno contable de la entidad se incluya en el Informe Anual de Evaluación del Control Interno que se presenta al Departamento Administrativo de la Función Pública. Copia de este informe en medio magnético se enviaba a la CGN.

Por otra parte, la modificación de la función de la OCI, prevista en el numeral 1° del Artículo 9 de la Resolución 196 de 2001, por el numeral 1°, Artículo 1° de la Resolución 420 de 2002, fue producto de la confusión y falta de claridad sobre el alcance del control interno y de las funciones de OCI de la Ley 87 de 1993. De acuerdo a la Ley 298 de 1996, sus decretos reglamentarios y a la jurisprudencia, la CGN es competente para dictar normas sobre control interno contable y atribuirle funciones a la OCI sobre control interno contable.

La implementación del control interno contable si bien es responsabilidad, principalmente, de la dirección de la entidad, la CGN con la habilitación constitucional y legal, reconocida por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, debió regular el CIC de las entidades, y en los primeros años no lo hizo; como se dijo, se limitó a exigir un informe de evaluación de CIC, pero el objeto de esa evaluación era lo que la administración de las entidades implementara como CIC, que supuestamente debían basarse en las normas contable emitidas por la CGN, en desarrollo de la constitución y la Ley 298 de 1996. Así mismo, la CGN exigió que la implementación del CIC tuviera en cuenta los componentes de control interno del marco de referencia de control interno COSO.

No fue sino hasta el año 2007 que la CGN adoptó el *“Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1”*, a través de la Resolución 393 de ese año, Manual que como se dijo arriba, duró muy poco tiempo debido a que, según varias entidades, *“generaba confusión conceptual y metodológica en las entidades contables públicas, respecto del diseño, implementación y evaluación del Control Interno Contable”*.

Con la Resolución 357 de 2008, el procedimiento de control interno contable se estructura en forma más completa que el previsto en la Resolución 196 de 2001 y en la Resolución 048 de 2004, con objetivos, gestión de las situaciones de riesgos, procedimientos de CIC, lo mínimo que debe tener la entidad para que la contabilidad refleje la realidad económica, proceso contable, acciones de control y evaluación del control interno contable, con un formulario para evaluación cuantitativa y cualitativa del CIC. El procedimiento de evaluación de CIC adoptado por la Resolución 193 de 2016, es más completo y depurado que el anterior, debido a la experiencia y conocimiento ganados con los años, sin embargo, contempla aspectos similares que el anterior, gestión del riesgo contable, elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, acciones de control y evaluación del CIC.

Ahora bien, para saber si las autoridades responsables de implementar el CIC en las entidades obligadas lo hicieron en la forma indicada por la CGN, o si el CIC previsto en los procedimientos adoptados por la CGN garantizan que todas las transacciones se registren en forma exacta, veraz, y oportuna, literal e) Artículo 3 de la Ley 87 de 1993, se depende de la Evaluación del CIC, a cargo de las OCI. Aunque las

normas disciplinarias consagran para los directivos de las entidades la obligación de implementar el SCI, y como falta, no adoptar la contabilidad pública⁷⁸⁹.

11.16.1. Evaluación del CIC.

El procedimiento adoptado por la Resolución 193 de 2016 establece: “...las calificaciones asignadas a cada una de las preguntas por el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, son producto de la evaluación independiente practicada. Para ello, harán las verificaciones que correspondan a efectos de lograr objetividad en los resultados de dicha evaluación, la cual estará soportada en los programas de auditoría y demás papeles de trabajo utilizados”. Página 41.

Básicamente lo mismo consagraba, en su penúltima página, el procedimiento adoptado por la Resolución 357 de 2008. En términos más generales, el Artículo 13 de la Resolución 048 de 2004, consagraba esa objetividad de la evaluación del control interno contable. En el Artículo 10 de la Resolución 196 de 2001, se consagraba, en forma detallada, la independencia de la evaluación del CIC.

La evaluación objetiva de la existencia, y principalmente de la efectividad del CIC es importante que se dé, pero si tenemos en cuenta quién es el encargado de realizar esa evaluación no hay certeza de la objetividad de la misma.

Como se señaló más arriba, de acuerdo con la Ley 87 de 1993, el jefe de la oficina de control interno es un funcionario de libre nombramiento y remoción, hasta el 2011 nombrado por el jefe de la entidad, salvo en el lapso 2000 a 2003, tema que se comenta más abajo, es decir, dicha Ley consagraba que al alcalde lo rondaba un funcionario que él mismo nombraba. El Decreto 2145 de 1999, Artículo 20, señalaba

⁷⁸⁹ Ley 1952 de 2019, Código General Disciplinario. Artículo 38, numeral 32; Artículo 57, numeral 11.

que el nombramiento del jefe de control interno de las entidades *se efectuará por parte de la autoridad competente conforme a la delegación prevista en las disposiciones vigentes*, pero que el presidente de la República reasumirá, en cualquier momento, su facultad nominadora sobre los jefes de Control Interno de la Rama Ejecutiva, en los casos que lo considere conveniente, de conformidad con el Decreto 1172 de 1999.

El Decreto 2145 de 1999, Artículo 20, fue modificado por el Decreto 2539 de 2000, Artículo 8. En ese decreto se dispuso que los jefes de control interno de las entidades de la rama ejecutiva del orden nacional serían nombrados por el presidente de la república, quien podría pedirle al DAFP, concepto sobre idoneidad y conveniencia técnica.

En 2003, mediante el Decreto 2756 de septiembre 30, se volvió a modificar el Decreto 2145 de 1999, Artículo 20, disponiendo que el nombramiento del jefe de la oficina de control interno de las entidades de la rama ejecutiva del orden nacional sería realizado por el director de la respectiva entidad.

El Artículo 8 del Decreto 2539 de 2000, fue demandado ante el Consejo de Estado, y mediante auto de 13 de marzo de 2003, decretó la suspensión provisional del mismo, y mediante Sentencia de 9 de octubre de 2008⁷⁹⁰, declaró su nulidad, porque, si bien es cierto, como decían los demandantes, el capítulo sexto de la Ley 489 de 1998, contempla que el funcionamiento del control interno de las instituciones públicas se encuentra dirigido por el Presidente de la República como máxima autoridad administrativa, no le confiere al Presidente la calidad de nominador de los Jefes de

⁷⁹⁰ Radicación número: 11001-03-25-000-2002-00253-01(5242-02) [http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/ConsejoEstado/30033359?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/ConsejoEstado/30033359?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0), recuperado el 28 de octubre de 2020.

Control Interno de las entidades y organismos de la Rama Ejecutiva del orden Nacional. El Artículo 11 de la Ley 87 de 1993, señala que el jefe de cada entidad designa al jefe de la oficina de control interno.

Es decir, después de que se decretó la suspensión provisional del Artículo 8 del Decreto 2539 de 2000, fue derogado por el Decreto 2756 de 2003, y se volvió a lo previsto en la Ley 87 de 1993, en materia de nombramiento del jefe de la oficina de control interno.

La razón para que el presidente se arrogara, en contra de la ley, el nombramiento de los jefes de control interno de las entidades de la rama ejecutiva del orden nacional, pudo ser una equivocada interpretación del alcance de la Ley 489 de 1998. Hipotéticamente, se puede decir que de esa forma se suponía que el funcionario nombrado no fuera subordinado del jefe de la entidad y por lo tanto tendría más independencia respecto a él, y por ende adelantaría su trabajo más objetivamente, contrario sensu, que el director de la oficina de control interno sea nombrado por el jefe de la entidad, en teoría, conllevaría la pérdida de la independencia de ese funcionario, y en consecuencia la pérdida de la objetividad en sus funciones de evaluar el control interno.

Mediante el Artículo 8° de la Ley 1474 de 2011, que se encuentra en el capítulo de *“medidas administrativas para la lucha contra la corrupción”*, finalmente se consagró que el presidente de la república es el competente para nombrar a los jefes de control interno de las entidades de la rama ejecutiva del orden nacional. Lo anterior significaría que desde que el presidente es el competente para nombrar a esos funcionarios, las irregularidades administrativas por lo menos han disminuido, y, en consecuencia, con el

anterior régimen, las irregularidades administrativas se presentaban en mayor medida. Sin embargo, esto no es claro, pero en teoría podría serlo, según las consideraciones del párrafo anterior.

Por otra parte, por lo menos desde el año 2004, la importancia de la efectividad del control interno contable para la calidad de la información del sistema de contabilidad ha sido destacada en los procedimientos de control interno contable y su evaluación, expedidos por la CGN. Así lo contemplan las Resoluciones 048 de 2004, 357 de 2007 y 193 de 2016, en los considerandos.

“Que la confiabilidad y la utilidad social de la información que genera el Sistema de Contabilidad de cada entidad u organismo del sector público, se ve afectada por la efectividad de sus sistemas de Control Interno y en particular el de Control Interno Contable”.

La CGN, mediante las resoluciones y procedimientos de evaluación de control interno contable, establece funciones específicas a la OCI en relación con el CIC. Es decir, que aparte de las funciones de la OCI consagradas en la Ley 87 de 1993, la mencionada Oficina tiene las que la CGN le asigna en materia de CIC.

El procedimiento de la Resolución 193 de 2016, se refiere a relevancia y representación fiel como características de la información contable de las entidades. El Régimen de contabilidad pública es el marco normativo de las NIIF. En el procedimiento de la Resolución 357 de 2008, esas características eran de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. En este caso el marco normativo de la contabilidad pública era el Decreto 2649 de 1993.

Uno de los propósitos de las Resoluciones 196 de 2001 y 048 de 2004, era compatibilizar las políticas, métodos y procedimientos del CIC, con los establecidos por la Contraloría General de la República en materia de evaluación del Control Interno, elaboración y seguimiento a los Planes de Mejoramiento, para estandarizar esos métodos a fin de facilitar la Auditoría del Balance General de la Nación y de los estados contables consolidados del sector público. Lo anterior a raíz de que la CGR realizó observaciones al balance general de hacienda, por efectos de la ausencia o debilidades del Sistema de Control Interno en general y del Control Interno Contable en particular en las entidades controladas, circunstancia que afectaba igualmente la confiabilidad y utilidad de la información contable pública. Las mencionadas debilidades se superaron, con la mejora de la información, a raíz de la expedición de la Ley 1314 de 2009, sobre convergencia de las normas colombianas de contabilidad con las normas internacionales de información financiera (NIIF).

Aunque solo en la Resolución 357 de 2008 se contempla *“Que la Contaduría General de la Nación debe **centralizar y consolidar el informe anual de Control Interno Contable** de las entidades del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”*, en todas las resoluciones expedidas por la CGN sobre este tema, el informe sobre CIC o de evaluación de CIC, se debe enviar a la Contaduría General de la Nación. Negrilla extratextual.

Con los informes anuales sobre la evaluación de control interno contable reportados por las entidades, la CGN prepara anualmente el Informe de Evaluación del Control Interno Contable Consolidado. En dicho informe se compila la evaluación de la eficiencia, eficacia y efectividad de los controles que se tienen en el proceso contable,

preparados por cada entidad pública y a nivel de grupos de entidades, con el fin de homogeneizar, comparar y focalizar los resultados, pensando en acciones a emprender con las conclusiones obtenidas⁷⁹¹.

Dicho informe consolidado se presenta a las autoridades del gobierno y legislativas respectivas, de acuerdo a lo establecido en el literal a) del artículo 2.2.21.2.2. del Decreto 1083 de 2015⁷⁹².

11.16.2. La contabilidad como mecanismo de control.

La contabilidad es considerada desde tiempos inmemoriales como un medio de control de los recursos de las entidades, esto es cierto siempre y cuando el registro de las transacciones se realice en forma exacta, veraz y oportuna de manera que la contabilidad refleje la realidad económica de la entidad. Lo anterior, de acuerdo con las normas expedidas por la autoridad competente. El control interno contable CIC, por su parte, es el mecanismo mediante el cual se verifica que las transacciones sean registradas de acuerdo con las normas contables.

En Colombia, tanto las normas de contabilidad pública, de acuerdo con las cuales se debe llevar la contabilidad de las entidades públicas, como las normas de CIC, procedimientos que contienen instrucciones de cómo diseñar e implementar controles internos sobre la contabilidad de la entidad y mecanismos para verificar existencia y evaluar la efectividad de esos controles internos, son expedidas por la Contaduría General de la Nación. Las entidades deben implementar esos controles

⁷⁹¹ Contaduría General de la Nación. Oficio Radicado CGN: 20201100066301 Fecha: 16-12-2020.

⁷⁹² Ibidem. Esta norma originalmente es el Decreto 2145 de 1999, Artículo 5, literal a), Inciso 2.

internos, y las oficinas de control interno de las entidades, deben verificar la implementación de esos controles y evaluar la efectividad de los mismos.

Como se dijo atrás, la contabilidad es un medio de control de los recursos de las entidades, siempre y cuando el registro de las transacciones se realice en forma exacta, veraz y oportuna de manera que la contabilidad refleje la realidad económica de la entidad, pero si el registro de las transacciones está a cargo de las directivas de la entidad, y los controles internos contables los debe diseñar e implementar las directivas de la entidad, y la evaluación del control interno contable lo hace la oficina de control interno de la entidad, si esa oficina no es independiente, no hay garantía de que la contabilidad se esté llevando de tal manera que refleje la realidad económica de la entidad, y aunque, en el mejor de los casos, la evaluación del CIC fuera objetiva, el resultado podría ser que el CIC no es efectivo, y que el registro de las transacciones se realice en forma inexacta, no veraz e inoportuna de manera que la contabilidad no refleje la realidad económica de la entidad, y que los recursos de la entidad no estén bien contabilizados, lo que da pie a que no estén bien administrados o se pierdan.

Ante la ausencia del control fiscal de primer nivel, o control administrativo de la ejecución del presupuesto, cuyo principal rasgo es su carácter preventivo, pues el control interno de acuerdo con la Ley 87 de 1993, es intrínseco a las actividades adelantadas por la administración, encontramos que los recursos están en riesgo permanente.

Incluso podría presentarse el caso de que hubiera una contabilidad bien llevada, porque las directivas diseñaron e implementaron un buen CIC y la OCI evaluará objetivamente como buenos esos controles, sin embargo, esa contabilidad reflejará una

gestión de la entidad con problemas y fallas debido a la ausencia del control fiscal de primer nivel. Una contabilidad llevada correctamente ayuda a detectar fácilmente los problemas de gestión de la entidad, pero esos problemas ciertamente existen.

En Estados Unidos, como se señaló en el Capítulo 2°, desde 1950, mediante el *Accounting and Auditing Act*, Sec. 13, se establecieron normas que contemplan que el jefe de departamento o agencia es responsable por mantener apropiados controles contables e internos para proveer controles efectivos sobre todos los fondos, propiedad y otros activos por los cuales la agencia es responsable, así como la obligación de rendir cuentas sobre los mismos. Además, debían implementar auditorías internas apropiadas.

Lo de las auditorías internas apropiadas no funcionó muy bien pues poner a cuidar los recursos al mismo ejecutor de los recursos no es muy efectivo, por lo que con *The Inspectors General Act* de 1978, se crearon las Oficinas de los Inspectores Generales, para que, de manera independiente, ejercieran auditorías e investigaciones sobre las operaciones y programas de las agencias federales. Los Inspectores Generales son nombrados por el presidente de los EE.UU., con el consejo y aprobación del Senado, sin consideración a su filiación política y solamente sobre la base de la integridad y demostrada habilidad en contabilidad, auditoría, análisis financiero, derecho, análisis administrativo, administración pública, o investigaciones.

Adicionalmente, mediante *The Federal Managers' Financial Integrity Act* de 1982, se refuerza y reafirma el mandato previsto en la Ley de 1950 sobre controles contables e internos o administrativos, y la *Chief Financial Officers Act* de 1990, crea el cargo de *Chief Financial Officer (CFO)*, obligado por dicha ley a implementar y

mantener controles internos contables y administrativos efectivos. Los CFO de las agencias federales son nombrados por el presidente de los Estados Unidos con el visto bueno del Senado, deben tener vasta experiencia en el tema del manejo financiero, y en controles internos administrativos, y son apoyados por un CFO suplente.

Así las cosas, los que evalúan y los responsables de implementar y mantener los controles internos contables y administrativos en las agencias federales en Estados Unidos se caracterizan porque en su nombramiento intervienen el poder ejecutivo y el legislativo, lo que en cierta forma le da independencia respecto al jefe de la entidad, y porque tienen amplio conocimiento y experiencia en el tema.

No ocurre lo mismo en Colombia, donde los evaluadores y responsables de los controles internos son cargos de libre nombramiento y remoción, lo que se traduce en amiguismo o recomendaciones políticas, y muchas veces no tienen conocimiento ni experiencia en el tema. Además, el control interno en Colombia es intrínseco a las funciones de los cargos, en Estados Unidos es previo a los desembolsos de recursos.

11.17. Concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno

El numeral 6 del artículo 268 de la C.P. consagra como función a cargo 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.

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

(...)

6. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.”.

El Contralor General de la República ejerce esta función a través de las auditorías, que, en forma posterior y selectiva, practica sobre los sujetos de control fiscal. El concepto sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno lo da mediante un informe que lo entrega al Congreso. El mencionado informe se elabora con la información obtenida en desarrollo de las auditorías.

Alcance de la evaluación: En el informe sobre calidad y eficiencia del control fiscal del año 2015, se señala que el propósito de la función prevista en el No. 6 del Artículo 268 de la C.P. es “la evaluación del diseño y efectividad de los controles de las entidades sujetas a vigilancia, especialmente de aquellos implementados para asegurar el adecuado manejo de los bienes y recursos públicos⁷⁹³”.

En el mismo informe se indica:

*“En ese contexto normativo, ha de señalarse que los términos Control Interno, Control Fiscal Interno y Sistema de Control Interno se soportan esencialmente en el ejercicio del autocontrol, entendido como todas las medidas y mecanismos de apoyo (ej. políticas, planes, normatividad interna, seguimientos sobre la planeación y la ejecución, monitoreo sobre indicadores, manejo de riesgos) definidos y aplicados principalmente por los representantes legales y por quienes, al ejercer cargos de dirección y mando, tienen el compromiso de garantizar el funcionamiento de las entidades, el logro de los objetivos y el cumplimiento de la misión institucional*⁷⁹⁴.”

subraya extratextual.

⁷⁹³ Informe sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno 2015. Página 10 y 11.

⁷⁹⁴ *Ibidem*.

En ese mismo informe se señalan las posibles debilidades del control interno para identificar riesgos fiscales y su materialización, pues se insiste en que el control interno es tan solo una herramienta técnica de apoyo.

*“El modelo de Sistema de Control Interno, implementado para Colombia en el sector público bajo el esquema del MECI, requiere ser revisado al menos para confirmar si metodológicamente es el adecuado, fundamentalmente en lo concerniente a identificación de riesgos fiscales y la asociación y aplicación de los respectivos controles que impidan su ocurrencia o materialización. Sin embargo, es prudente aclarar que éste, por bien concebido que haya sido, por sí solo no tendría la fortaleza suficiente de evitar que se presenten fallas, errores o actos corruptos, **ya que es tan solo una herramienta técnica de apoyo**”.* Negrilla extratextual.

En el informe sobre calidad y eficiencia del control fiscal del año 2020, respecto al propósito del control interno implementado en las entidades públicas, expresa:

“El control interno implementado por las entidades públicas constituye un elemento fundamental en su administración, en razón a que permite que los gestores públicos cuenten con un sistema de evaluación al interior de las mismas, que aporte elementos eficaces para la adopción de decisiones⁷⁹⁵”.

El mismo informe, respecto a los resultados del control interno en las entidades públicas, señala:

“El resultado de la consolidación de las 174 evaluaciones del control interno detallado en este informe determina que el sistema en el conjunto de las entidades auditadas no ha sido eficiente para garantizar una mejora permanente y continua en la

⁷⁹⁵ <https://www.contraloria.gov.co/documentos/Conc...>

*administración y manejo de los recursos públicos y que, por lo tanto, es de vital importancia fortalecer el control interno de las entidades públicas para ejercer una correcta gestión*⁷⁹⁶.

El mencionado informe recopila los resultados del control fiscal micro, generando conclusiones con enfoque de control fiscal macro a través del desarrollo de auditorías especializadas financieras, de cumplimiento y de desempeño⁷⁹⁷.

De las anteriores afirmaciones se concluye que la función que adelanta el Contralor en virtud de la atribución hecha por el No. 6 del Artículo 268 de la C.P. es, en desarrollo del control fiscal posterior, hacer auditorías, y de acuerdo a los hallazgos encontrados, conceptúa sobre la calidad y eficiencia del CI. Previamente a esto, la Contraloría aplica un cuestionario sobre si los controles internos que dice tener la entidad existen y se aplican, esto como forma de seleccionar la muestra de las auditorías. Para realizar las auditorías en desarrollo del control posterior, la Contraloría no aprovecha el trabajo realizado por la auditoría interna u oficina de control interno, que por definición también es posterior.

Si tenemos en cuenta que el control interno en Colombia, regulado por la Ley 87 de 1993, es intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos de la entidad, y se desarrolla bajo los principios de autocontrol y autoevaluación, el control fiscal interno como tal, es decir, el entendido como control fiscal de primer nivel y complemento necesario del control fiscal externo o de segundo nivel para que el control fiscal sea eficaz, no existe.

⁷⁹⁶ Ibidem.

⁷⁹⁷ Ibidem. Página 18.

Las normas que desarrollan la atribución prevista en el Artículo 268, No. 6 de la Constitución, “Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”, se refieren a esa función como evaluación del control interno y no a evaluación del control fiscal interno⁷⁹⁸.

Lo anterior, además, porque la Ley 87 de 1993, es una norma llena de buenas intenciones que tiene el propósito de que las entidades de la administración pública

⁷⁹⁸ Ley 42 de 1993.

Artículo 9°.- Para el ejercicio del control fiscal se podrán aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno, de acuerdo con lo previsto en los artículos siguientes.

Artículo 18°.- La evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las entidades sujetas a la vigilancia, con el fin de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les pueda otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Decreto Ley 267 de 2000

Artículo 5. Funciones. Para el cumplimiento de su misión y de sus objetivos, en desarrollo de las disposiciones consagradas en la Constitución Política, le corresponde a la Contraloría General de la República:

(...)

9. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control interno en los términos previstos en la Constitución Política y la ley.

Artículo 51. Contralorías delegadas para la vigilancia fiscal. Las contralorías delegadas para la vigilancia fiscal de los sectores Agropecuario; Minas y Energía; Social; Infraestructura Física y Telecomunicaciones, Comercio Exterior y Desarrollo Regional; Gestión Pública e Instituciones Financieras; Defensa, Justicia y Seguridad, y Medio Ambiente tienen las siguientes funciones:

(...)

2. Dirigir la evaluación de los sistemas de control interno en las entidades de su respectivo sector y proponer los correctivos necesarios para garantizar su óptimo funcionamiento.

Artículo 52. Direcciones de vigilancia fiscal. Son funciones de las direcciones de vigilancia fiscal, en lo que compete a su respectivo sector y a la contraloría delegada de la cual forman parte, en desarrollo de su misión:

(...)

3. Dirigir en forma inmediata la evaluación de la calidad y eficiencia del control interno de las entidades del respectivo sector e imprimirle orientación técnica a la misma.

Artículo 53. Direcciones de estudios sectoriales. Son funciones de las direcciones de estudios sectoriales en lo que compete a su respectivo sector y a la contraloría delegada de la cual forman parte y en desarrollo de su misión consagrada en el presente Decreto:

(...)

3. Dirigir los estudios sobre el sistema nacional de control interno y la forma como éste se desarrolla en el respectivo sector.

cumplan sus funciones de manera adecuada y de esa forma alcancen los fines para los cuales fueron creadas, pero que por la forma en que está redactada, en términos muy generales, permite que su aplicación sea casi que discrecional, es decir, que sus destinatarios la apliquen de cualquier forma, con lo que dicha Ley no tiene la potencialidad de ser un instrumento de control fiscal interno.

Además, las disposiciones contenidas en la mencionada Ley no son de control fiscal interno sino de control interno de gestión. Las primeras deben estar orientadas a vigilar el buen uso de los recursos públicos, a controlar el gasto público, las segundas son más generales y se orientan a la verificación de procesos administrativos en desarrollo de las funciones de una entidad, y aunque, en teoría, los controles internos de gestión podrían ayudar a que se hiciera buen uso de los recursos de la entidad, para ello se necesitaría que los directivos de la entidad tuvieran la voluntad y el compromiso, pero que además, el control fuera ejercido independientemente y previo a la ejecución del presupuesto.

Así las cosas, en el caso colombiano se presenta una situación especial relacionada con el control fiscal. La Constitución de 1991 contempla el control fiscal externo posterior, y la Ley 87 de 1993, un control fiscal interno posterior también, el que ejercen las OCI en su función de auditoría interna, dejando incompleto el control fiscal, ya que no existe el control fiscal interno previo, que pudiera prevenir las irregularidades con los recursos públicos. Además, en el control interno intrínseco, que es el que existe, es ejercido bajo el principio de autocontrol, el empleado aplica los controles sobre la actividad que está adelantando, es decir, por los mismos empleados de la

entidad y no por funcionarios independientes. Lo mismo ocurre con la auditoría interna que está a cargo de personal de la misma entidad.

El control fiscal previo se eliminó con la Constitución de 1991, y como lo señala la Corte Constitucional, fue reemplazado por el control posterior⁷⁹⁹, lo que significa que el control fiscal en Colombia le falta el control fiscal interno previo para que sea un control fiscal completo. La doctrina y la jurisprudencia sostienen que el control fiscal tiene que estar constituido por un control fiscal interno de primer nivel, que se ejerce en forma previa, y por un control fiscal externo o de segundo nivel y que se ejerce en forma posterior. El de primer nivel es complementario del de segundo nivel, y para el éxito del control fiscal externo es necesaria la existencia y el ejercicio adecuado del control fiscal interno.

11.18 Control concomitante y preventivo

En la Sentencia C-103 de 2015, la Corte Constitucional, para establecer si la función de advertencia prevista en el Decreto 267 de 2000, era constitucional o no, se impuso resolver los siguientes interrogantes:

“(i) si la función de advertencia establecida en el precepto demandado respeta el carácter posterior que la Constitución asigna al control fiscal externo que lleva a cabo la Contraloría o si, por el contrario, representa una modalidad de control previo; (ii) si a través del ejercicio de esta función, la Contraloría interviene en la toma de decisiones

⁷⁹⁹ “Ante la demostrada ineficiencia e ineficacia del control fiscal que con carácter previo y perceptivo venían realizando tanto la Contraloría General de la República como las contralorías regionales, el constituyente de 1991 decidió introducir algunos cambios sustanciales en esta materia (...). Así pues se estableció la vigilancia de la gestión fiscal sobre todas las entidades públicas, y los particulares y entidades que manejen bienes o fondos de la Nación y se suprimió el control previo y perceptivo que fue reemplazado por el posterior y selectivo...” (Sentencia C-623 de agosto 25 de 1999) Subraya extratextual.

administrativas, estableciéndose por esta vía una suerte de coadministración constitucionalmente proscrita”.

Para resolver el primer interrogante, la Corte dilucida las diferencias existentes en las funciones de vigilancia y control atribuidas a la Contraloría, y concluye que: la vigilancia se limita a la mera observación, mientras que “...el control supone además intervención, esto es, algún tipo de interacción con los procesos y operaciones que desarrolla la entidad sometida a control”. Según la Corte, la intervención comprende un amplio espectro de operaciones, tales como la formulación de observaciones, conceptos, **advertencias**, etc. Fundamento 50.

Continúa la Corte profundizando en la naturaleza de la advertencia y señala, “La formulación de advertencias supone, por definición, un llamado de atención que tiene el declarado propósito de intervenir, antes de que se adopten las decisiones administrativas o concluya la ejecución de los procesos de gestión fiscal, para evitar que se produzca o consume un daño al patrimonio público. En consecuencia, se trata de una modalidad no de simple vigilancia sino de control fiscal, que ha de someterse, por tanto, a los límites constitucionales que enmarcan el ejercicio legítimo de este último”. Fundamento 51. Subraya extratextual.

De acuerdo con lo anterior, la Corte “concluye que la función de advertencia, a la vez que un mecanismo de control, se realiza en un momento previo y no posterior a la toma de decisiones administrativas o a la culminación de procesos u operaciones sometidas a vigilancia fiscal, con lo cual la norma que la establece contraviene lo dispuesto en el artículo 267 superior, en lo atinente al carácter a posteriori que debe tener el control fiscal”. Subraya extratextual. Fundamento 52.

En suma, para la Corte, de acuerdo con los fundamentos 50, 51 y 52 de la sentencia C-103 de 2015, la función de advertencia representa una modalidad de control fiscal previo.

Por otra parte, para determinar si la función de advertencia tiene la capacidad de incidir en las decisiones sobre procesos y operaciones en desarrollo de la entidad vigilada, la Corte hace un análisis de los aspectos que conforman una expresión lingüística como la contenida en la función de advertencia, y concluye que *“el ejercicio de esta modalidad de control fiscal ex ante que representa la función de advertencia conserva una efectiva capacidad de incidir en las decisiones y en el curso de los procesos y operaciones de las autoridades administrativas sometidas a vigilancia, en tanto mantiene el potencial de disuadir al destinatario de la advertencia de mantener el curso de acción objeto de reparos”*, independientemente del lenguaje usado en ella⁸⁰⁰, pues quien la emite *“...está en posición de ejercer autoridad respecto de la persona a quien se dirige”*. Subraya extratextual. Fundamento 55.

La Corte indica las razones por las que las advertencias formuladas por la CGR inciden en las decisiones de las entidades sometidas a control.

(i) el ejercicio de la función de advertencia trae implícito el ejercicio de control posterior sobre los hechos respecto de los cuales recae la advertencia, de tal suerte

⁸⁰⁰ Se dijo en la mencionada Sentencia que esa función había sido desarrollada por la propia CGR a través de la Circular 005 del 21 de junio de 2007, en la cual se señalaba el carácter **excepcional** de esa función, el procedimiento, contenido, forma y momento para llevarla a cabo, y los titulares de esta. Fundamentos 39 a 42.

En relación con la forma de ejercer las advertencias, la Circular mencionada señalaba: *“deben en todo momento estar desprovistos de alocuciones indicadoras de acciones que debe o debería tomar la administración o el gestor fiscal para superar o minimizar el riesgo o amenaza, toda vez, que tales acciones se enmarcarían dentro de la coadministración, entrando en la órbita de competencias propiamente administrativas”*. Fundamento 41.

que en estos casos el funcionario destinatario de la advertencia tiene la certeza de que la operación objeto de controversia será objeto de fiscalización posterior. Fundamento 55.

“(ii) la libertad del funcionario o entidad a quien se dirige la advertencia se reduce considerablemente. Si la libertad implica la opción de elegir entre cursos de acción diversos, cuando uno de estos ha merecido reparos por parte de la autoridad encargada de efectuar control fiscal externo, dotada de la capacidad de investigar y, eventualmente, sancionar directamente o solicitar la imposición de sanciones disciplinarias al funcionario que ha desatendido la advertencia, elementales consideraciones de racionalidad práctica indican que la formulación de una advertencia reduce las posibilidades decisorias del gestor fiscal, pues cierra o, al menos, siembra de graves riesgos el transitar por el camino que ha merecido la sospecha del ente de control”. Fundamento 55.

La Corte concluye que la función de advertencia incide en las decisiones sobre los procesos y operaciones en curso de la entidad vigilada, lo cual “...deviene en una suerte de coadministración contraria a la prohibición establecida en el artículo 267 superior”. Fundamento 56.

La Corte señala que la función de advertencia, por instaurar una modalidad de control fiscal previo, pero además por tener un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos, desconoce el artículo 267 de la Constitución, que consagra el *carácter posterior del control fiscal y la prohibición de coadministración*. Fundamento 57.

Adicionalmente, en los fundamentos 33 a 37 de la Sentencia C-103 de 2015, la Corte Constitucional se refiere a la prohibición de coadministración para el órgano de control fiscal que contempla el Artículo 267 de la constitución⁸⁰¹. Al respecto señala que uno de los propósitos del constituyente de 1991 fue **separar** el ejercicio de las funciones administrativas de las funciones de control fiscal, encargando a la Contraloría sólo de estas últimas, a fin de evitar la coadministración y, a la vez, garantizar la autonomía, independencia e imparcialidad del órgano de control fiscal. Lo anterior a través de la **prohibición** de atribuir a la Contraloría *“funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización”*. **Prohibición** ya consagrada en el artículo 59 de la anterior Constitución.

La Sentencia C-103 de 2015, fundamentos 34 y 35, hace referencia a lo dicho por la Corte en las Sentencias C-189 de 1998 y C-113 de 1999, sobre la prohibición mencionada.

En la primera, la Corte señaló:

“Esta autonomía funcional y orgánica de las contralorías no sólo tiene como finalidad fortalecer el control fiscal sino también hacer frente a las disfuncionalidades que dicho control puede generar, por lo cual la Carta pretende evitar que la actividad de control se traduzca en una coadministración (...).

En la segunda sentencia citada se dan las razones por las cuales se establece esa prohibición:

⁸⁰¹ “La Contraloría es una entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal. No tendrá funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización. Inciso cuarto, artículo 267 de la constitución”.

“(L) as posibilidades de co-gestión por parte de delegados de los entes fiscalizadores, tal como se daba con anterioridad a la Carta Política de 1991, no solamente resultaba ineficaz para lograr una verdadera transparencia de los procesos administrativos, en especial los de contratación, sino que se había constituido en oportunidad y motivo de corrupción, en cuanto se prestaba para ilícitos pactos entre funcionarios administrativos y los encargados de su vigilancia. Eso, además de la injustificada dilación que en los trámites correspondientes implicaba la permanente consulta de las decisiones con los órganos de control, especialmente las auditorías, cuyos titulares creían gozar de autoridad suficiente para obstaculizar y para desviar las actuaciones previas a la contratación, imponiendo no pocas veces sus criterios a las autoridades competentes, con ostensible vulneración del principio de separación funcional y distorsionando el verdadero papel que se atribuye a quienes ejercen el control fiscal”.

La prohibición de coadministración estaba consagrada incluso en tiempos del control previo. Fundamento 36 de la C-103 de 2015. Recordemos que desde el Decreto 911 de 1932, la Contraloría tenía prohibido *ejercer funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización.*

Así las cosas, la prohibición mencionada ha estado presente en la legislación del país, sobre control fiscal, independientemente de que este se ejerza de manera previa, perceptiva o posterior a la ejecución de las operaciones o transacciones. El control perceptivo, era una modalidad de control fiscal aplicada por la CGR, junto al previo y al posterior en tiempos de la Ley 20 de 1975, que consistía en la comprobación de las

existencias físicas de fondos, valores y bienes nacionales, y en su confrontación con los comprobantes, documentos, libros y demás registros⁸⁰².

De esta manera, la Corte Constitucional en la sentencia C-103 de 2015, declaró inexecutable el numeral 7 del artículo 5 del Decreto Ley 267 de 2000, que consagraba la función de advertencia, porque 1. Era un control previo y 2. porque la función de advertencia suponía una suerte de coadministración o injerencia indebida en el ejercicio de las funciones de las entidades sometidas a control. Fundamento 64.

Es necesario señalar que el control fiscal previo en estricto sentido no implica coadministración⁸⁰³. El alcance de esa modalidad de control, tal como se consagra en el Decreto 911 de 1932, era el siguiente:

*“Artículo 36. (...) El Contralor General, al examinar las cuentas o documentos justificativos presentados por la autoridad que los haya ordenado, **se limitará a cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional.** Al Contralor General no le corresponde dictaminar sobre la necesidad de los gastos, ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna tocante a la facultad administrativa que para subvenir a ellos tenga la autoridad que los haya ordenado”.* Negrilla extratextual.

Frente a esta norma, la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia del dos de agosto de 1933, corte plena, señaló lo siguiente:

⁸⁰² Decreto 925 de 1976, Artículo 3°.

⁸⁰³ En el Capítulo denominado “el control interno en Colombia”, de este documento, se trata, por un lado, el control fiscal previo, y por otro, la facultad de intervenir en las decisiones de las entidades vigiladas, funciones diferentes, establecidas en el Decreto 925 de 1976.

*“Del texto transcrito se deduce claramente la perfecta autonomía del Gobierno en su función constitucional, desde luego que la intervención del Contralor se limita a cerciorarse del cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley que regula los gastos hechos con fondos del Tesoro Nacional, sin permitírsele dictaminar sobre la necesidad de los gastos **ni suscitar con respecto a ellos discusión alguna** con la autoridad que los haya ordenado⁸⁰⁴”.*

El Decreto 925 de 1976, Artículo 2°, señalaba que el control previo consistía *“...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”*. Subraya extratextual.

Así las cosas, el alcance del control fiscal previo es examinar *los actos y documentos que originan o respaldan las órdenes de pago, para comprobar que esos actos y documentos cumplan con las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos*, con antelación a la ejecución de las órdenes de pago contra recursos públicos, y no implica intervenir en las decisiones del gestor fiscal, es decir, con el control previo no se coadministra, lo que si se hace con las advertencias. El control fiscal previo, si no se ejerce correctamente, puede generar otras irregularidades, diferentes a la coadministración, pues por definición el control fiscal previo es posterior a las decisiones de gasto, y anterior a la ejecución de las órdenes de pago o transacciones y operaciones financieras. En resumen, se circunscribe a

⁸⁰⁴ http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30003998#ver_30004004

verificar que las decisiones de gasto cumplan los requisitos legales para la ejecución del gasto público.

Igualmente, cabe precisar que las normas que regulan la función de advertencia en cabeza de la CGR establecen que la advertencia se da sobre procesos en ejecución. El ejercicio del control fiscal concomitante y preventivo se manifiesta mediante la emisión de una advertencia sobre hechos u operaciones, actos, contratos, programas, proyectos o procesos en ejecución, con sustento en los ejercicios de vigilancia y seguimiento permanente al recurso público. La vigilancia y seguimiento permanente de los bienes, fondos y recursos públicos se realizará en todas sus etapas o ciclos. Lo anterior según los Artículos 54, 55, 56 y 67 del Decreto 403 de 2020.

De acuerdo con lo anterior, el gestor fiscal puede recibir una advertencia por parte del Contralor en cualquier momento del ciclo del gasto, ya sea cuando vaya a comprometer, a contratar o a pagar, no solo antes o en un momento previo a la ejecución de las órdenes de pago, como señala la corte en el fundamento 52 de la C-103 de 2015, transcrito arriba. Entonces, por el momento en que procede o se ejerce la advertencia, no es control previo exclusivamente.

De acuerdo con lo anterior, considero que la Corte, en la Sentencia C-103 de 2015, en la que señaló que la función de advertencia era control previo, incurrió en una inexactitud, pues una cosa es el control previo, que no tiene potencial para coadministrar, pues se realiza antes de la gestión fiscal, antes de ordenarse un pago contra las cuentas del tesoro, y otra diferente es la advertencia que, se da sobre

procesos en ejecución, y como dice la corte en esa sentencia, si tiene potencial para intervenir en las decisiones de las entidades vigiladas.

En el año 2019, y como reacción al anterior pronunciamiento de la Corte Constitucional, el contralor general de la república presentó un proyecto de acto legislativo, el cual fue aprobado por el Congreso de la República, con el número 04 de 2019. Ese acto legislativo adiciona, al control posterior y selectivo, el control concomitante y preventivo, como modalidades de control fiscal en cabeza del órgano de control fiscal externo.

El mencionado Acto Legislativo fue demandado porque presuntamente sustituía la Constitución, al consagrar el control concomitante y preventivo, como modalidad del control fiscal externo, siendo que este se consagró en la Constitución de 1991, en las modalidades de posterior y selectivo.

Las normas demandadas por su presunta inconstitucionalidad son como sigue:

ARTÍCULO 1o. El artículo 267 de la Constitución Política de Colombia quedará así:

“Artículo 267.

(...)

El control fiscal se ejercerá en forma posterior y selectiva, y además podrá ser preventivo y concomitante, según sea necesario para garantizar la defensa y protección del patrimonio público. El control preventivo y concomitante no implicará coadministración y se realizará en tiempo real a través del seguimiento permanente de los ciclos, uso, ejecución, contratación e impacto de los recursos públicos, mediante el uso de tecnologías de la información, con la participación activa del control social y

con la articulación del control interno. La ley regulará su ejercicio y los sistemas y principios aplicables para cada tipo de control.

El control concomitante y preventivo **tiene carácter excepcional**, no vinculante, no implica coadministración, no versa sobre la conveniencia de las decisiones de los administradores de recursos públicos, **se realizará en forma de advertencia al gestor fiscal** y deberá estar incluido en un sistema general de advertencia público. El ejercicio y la coordinación del control concomitante y preventivo corresponde exclusivamente al Contralor General de la República en materias específicas.

(...)

ARTÍCULO 2o. El artículo 268 de la Constitución Política quedará así:

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

(...)

13. Advertir a los servidores públicos y particulares que administren recursos públicos de la existencia de un riesgo inminente en operaciones o procesos en ejecución, con el fin de prevenir la ocurrencia de un daño, a fin de que el gestor fiscal adopte las medidas que considere procedentes para evitar que se materialice o se extienda, y ejercer control sobre los hechos así identificados.

(...)

16. Ejercer, directamente o a través de los servidores públicos de la entidad, las funciones de policía judicial que se requieran en ejercicio de la vigilancia y control

fiscal en todas sus modalidades. La ley reglamentará la materia". Subraya y negrilla extratextual.

La Corte Constitucional, inicialmente, en comunicado de prensa del 6 de mayo de 2020⁸⁰⁵, informó que declaró ajustado a la Constitución el Acto Legislativo 4 de 2019, "Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal", que adiciona, al control posterior y selectivo, el control concomitante y preventivo, como modalidades de control fiscal en cabeza del órgano de control fiscal externo.

El texto del comunicado, en lo pertinente, es el siguiente:

*"En este caso, la Corte concluyó que la norma demandada no sustituye la Constitución Política, **por cuanto el establecer adicionalmente un novísimo sistema de control fiscal como el examinado –preventivo y concomitante- (no previo) no constituye per se una afectación del principio de separación de poderes, pues, la propia norma constitucional examinada justamente establece los límites, cautelas y prohibiciones bajo los cuales dicho control debe ejercerse.** En efecto, el nuevo modelo de control fiscal:*

i) No implicará coadministración.

*ii) Se realizará en tiempo real a través del **seguimiento permanente** de los ciclos, uso, ejecución, contratación e impacto de los recursos públicos.*

iii) Mediante el uso de tecnologías de la información.

iv) Con la participación activa del control social y

v) Con la articulación del control interno.

⁸⁰⁵ <https://www.corteconstitucional.gov.co/noticia.php?Corte-Constitucional-declar%C3%B3-ajustado-a-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-el-Acto-Legislativo-4-del-18-de-septiembre-de-2019-que-reforma-el-R%C3%A9gimen-de-Control-Fiscal-8894>

vi) Tiene carácter excepcional y no vinculante.

vii) No versará sobre la conveniencia de las decisiones de los administradores de recursos públicos.

viii) Se realizará en forma de advertencia al gestor fiscal

ix) Su ejercicio y coordinación corresponde exclusivamente al Contralor General de la República en materias específicas”. Subraya y negrilla extratextual.

El mencionado acto legislativo fue desarrollado por el Decreto 403 de 2020, el cual, en relación con esas “novísimas” modalidades de control fiscal, establece:

“ARTÍCULO 67. DEL CONTROL FISCAL CONCOMITANTE Y PREVENTIVO. El ejercicio del control fiscal concomitante y preventivo **se manifestará mediante la emisión de una advertencia** sobre el evento o riesgo identificado, con sustento en los ejercicios de vigilancia y seguimiento permanente al recurso público (...).”

“ARTÍCULO 68. DE LA ADVERTENCIA. Es el pronunciamiento, **no vinculante**, mediante el cual el Contralor General de la República previene a un gestor fiscal sobre la detección de un riesgo inminente de pérdida de recursos públicos y/o afectación negativa de bienes o intereses patrimoniales de naturaleza pública, con el fin de que el gestor fiscal **evalúe autónomamente** la adopción de las medidas **que considere procedentes** para ejercer control sobre los hechos así identificados y evitar que el daño se materialice o se extienda (...).” Subraya y negrilla extratextual.

La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-140 de 2020, declaró ajustado a la Constitución el Acto Legislativo 4 de 2019, que adiciona al control posterior y selectivo, el control concomitante y preventivo, el cual se realiza en forma de advertencia al gestor fiscal. Lo anterior, dijo la Corte, en razón a que la norma

constitucional examinada establece los límites, cautelas y prohibiciones bajo los cuales dicho control debe ejercerse, tales como que tiene carácter excepcional y no vinculante, y que no implica coadministración.

Si el control concomitante y preventivo, previsto en el A. L. mencionado, que para la Corte expresamente no es previo, se realiza en forma de advertencia al gestor fiscal, como lo señala el A.L. mencionado, surge la siguiente pregunta. ¿La advertencia consagrada en el No 7 del Artículo 5° del Decreto Ley 267 de 2000, declarada inexecutable por la Corte mediante Sentencia C-103 de 2015 era de diferente naturaleza a la advertencia prevista en el A.L. 4 de 2019?

Si la función de advertencia mediante la cual se realiza el control concomitante y preventivo es de la misma naturaleza que la declarada inexecutable por la Corte a través de la Sentencia C-103 de 2015, entonces sería una forma de control fiscal previo, así lo sostuvo la Corte en esta sentencia, aspecto sobre el cual no estamos de acuerdo, que implicaría intervención en los procesos y operaciones en ejecución de la entidad vigilada, lo que conllevaría coadministración, aspecto en el cual si estamos de acuerdo.

Como se señaló arriba, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-103 de 2015, declaró inexecutable el numeral 7 del artículo 5 del Decreto Ley 267 de 2000, que consagraba la función de advertencia, porque 1. *“La función de advertencia implica una intervención de la Contraloría con carácter previo a la adopción de decisiones y la culminación de los procesos y operaciones administrativas”* y 2. *“La función de advertencia representa una intervención previa del ente de control susceptible de incidir en la toma de decisiones administrativas y, por tanto, constituye una modalidad de*

coadministración”. Recordemos que los defensores de esta advertencia también decían que la misma era excepcional, no vinculante, que no era control previo y que no constituía coadministración. Fundamento 5 de la sentencia C-103 de 2015.

Ahora bien, si el A.L. 4 de 2019 consagra un *control concomitante y preventivo que se realiza en forma de advertencia*, y esta, según concluyó la Corte en la *Sentencia C-103 de 2015*, implica control fiscal previo y constituye una modalidad de *coadministración*, entonces no es claro por qué la Corte declaró exequible el control concomitante y preventivo que se realiza por el órgano de control fiscal externo en forma de advertencia. ¿Fue un cambio jurisprudencial? ¿Ese cambio de jurisprudencia no es arbitrario?

La propia corte en la *Sentencia SU 406 de 2016*, señaló que “...para que un cambio jurisprudencial no sea arbitrario es necesario que el tribunal aporte razones que sean de un peso y una fuerza tales que, en el caso concreto, primen no sólo sobre los criterios que sirvieron de base a la decisión en el pasado sino, además, sobre las consideraciones de seguridad jurídica e igualdad que fundamentan el principio esencial del respeto del precedente en un Estado de derecho”.

Para determinar si la Corte Constitucional cambió su jurisprudencia en relación con el tema de las advertencias, y si ese cambio no fue arbitrario, debimos esperar a que se publicara la sentencia mediante la cual la Corte declaró el acto legislativo 4 de 2019 ajustado a la constitución, pues como se indicó, fue por medio de un comunicado de prensa del 6 de mayo de 2020, que se informó esa decisión.

11.18.1. La sentencia C-140 de 2020.

Actualmente, y desde hace ya varios años, como se ha señalado a lo largo de este documento, la doctrina y la jurisprudencia considera que el control fiscal se compone de dos niveles, separados uno del otro, pero complementarios, el interno o de primer nivel y el externo o de segundo nivel⁸⁰⁶; así mismo, se piensa que el control fiscal debe estar consagrado en una norma de rango constitucional⁸⁰⁷.

En sus orígenes, el órgano de control fiscal en Colombia se consagraba en una norma de rango legal, en 1945 se eleva a rango constitucional, supuestamente era autónomo e independiente del ejecutivo, era externo a las entidades vigiladas, sin embargo, ejercía control fiscal previo. Es decir, el diseño del control fiscal no cumplía con el postulado de que el control fiscal se compone de dos niveles, interno y externo, separados uno del otro, pero complementarios.

Algunos señalan que el control fiscal previo permitió la intervención del órgano de control externo en las decisiones administrativas de la entidad vigilada, es decir, que incurría en coadministración, fenómeno causante de trastornos en la gestión de las entidades vigiladas, y factor de corrupción. Sin embargo, el control fiscal previo, como

⁸⁰⁶ “...el primero, constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa⁸⁰⁶ y administrativa; el segundo nivel corresponde al control fiscal externo, de carácter posterior y selectivo, que compete realizar a una entidad autónoma e independiente como es la Contraloría, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control”. Sentencia C-103 de 2015.

⁸⁰⁷ Independientemente de la filosofía y organización del modelo de control externo elegido: el Westminster, el napoleónico, el germánico, el kemmeriano o el norteamericano -preferiblemente bajo dirección unipersonal o bajo la alternativa de una colegiatura muy reducida en número de integrantes- dentro de la división de poderes en un Estado de Derecho, el control externo está, normalmente, previsto en la Carta Magna del país; y se basa en la existencia de un adecuado control interno, que prepare las condiciones y sirva de apoyo al primero. Se trata de dos jurisdicciones de control distintas, con objetivos de control diferentes, pero complementarios, en una democracia. Entre ambos constituyen la red de control sobre los recursos del Estado y, trabajando en conjunto para los tres poderes, representan un elemento sustancial a favor de la eficiencia y eficacia de la estructura operativa del Estado, y un arma poderosa en el combate contra el fraude, la corrupción, el abuso y el despilfarro de los recursos públicos. González Malaxetxebarria, Á. En Alternativa Iconoclasta al Modelo de Control Público https://cincodias.elpais.com/cincodias/2012/07/06/economia/1341687347_850215.html

se señaló más arriba, se debía ejercer con anterioridad a la ejecución de las transacciones y operaciones y consistía en verificar que el gestor fiscal cumpliera con las leyes que regulaban los gastos hechos con recursos públicos, es decir, con el control previo, en estricto sentido, no se coadministraba, solo se verificaba previamente al gasto, que el gestor fiscal cumpliera con las normas que regulaban la ejecución del gasto.

En otro capítulo de este documento se señala que el Decreto 925 de 1976, contenía una norma que facultaba abiertamente a la Contraloría a intervenir en la contratación de las entidades vigiladas, norma ilegal, y que nada tenía que ver con el control previo. El ejercicio de la mencionada facultad si desconocía la prohibición de coadministración consagrada en la constitución. Extrañamente, la facultad de intervención mencionada no fue tan satanizada como lo fue el control previo, o hubo confusión conceptual sobre esas funciones.

Sea como sea, en 1991 la constituyente de ese año decretó la extinción total del control fiscal previo en cabeza del órgano de control fiscal externo. A partir de ahí, el control fiscal ejercido por la CGR era posterior a la ejecución de los procesos y operaciones de las entidades vigiladas; con el propósito de reemplazar el control previo se consagró un control interno, a cargo de la dirección de las entidades vigiladas. El control interno mencionado, tiene graves fallas en su diseño, y ha tenido muchas fallas en su implementación y efectividad, tal como se señala en este capítulo de este documento.

Los cambios introducidos al control fiscal por la constituyente de 1991 fueron decisiones políticas y no técnicas tomadas en consideración a que el mismo no era

efectivo, pero, además, se sostenía por los constituyentes que entorpecía las operaciones de las entidades vigiladas y era factor de corrupción. Es decir, la constituyente de 1991 consideró inconveniente para el país, que el órgano de control fiscal externo continuara ejerciendo control fiscal previo.

Con el modelo de control fiscal consagrado en la Constitución de 1991, posterior y selectivo, se pretendió superar los problemas aparentemente generados por el control previo, el cual se quiso reemplazar con el control interno a cargo de la dirección de las entidades. Con el control posterior y selectivo a cargo del órgano de control externo, y con el control interno, a cargo de la dirección de las entidades, se estaría cumpliendo, al menos formalmente, con el postulado del modelo de control fiscal actual, que establece que el control fiscal se compone de dos niveles, separados uno del otro, pero complementarios, el externo y el interno. El diseño del control fiscal externo a cargo del órgano de control externo y del control interno a cargo de la propia administración, previsto en la constitución, demostró sus fallas, como se evidencia en la exposición de motivos del proyecto de acto legislativo de 2019, en la cual se señala que, con el control fiscal posterior, el órgano de control fiscal externo siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido. Si esto era así, era porque el control interno no prevenía ni previene el daño al patrimonio público.

Al igual que el constituyente de 1991, el de 2019 tomó decisiones políticas y no técnicas cuando introdujo los cambios al control fiscal, adicionando al control posterior, el control concomitante y preventivo a la ejecución de los procesos y operaciones de la entidad vigilada. Esta modificación de la modalidad de control fiscal en cabeza del órgano de control fiscal externo, de acuerdo con la experiencia, no sería conveniente, y

se volvería a desconocer el postulado de que el control fiscal está compuesto por un control externo y por otro interno, que se ejercen por separado uno del otro, pero que el externo se apoya en el interno para que sea efectivo, postulado aparentemente alcanzado con el control posterior y selectivo y el control interno que se consagraron en la constitución de 1991.

Por otro lado, el control fiscal concomitante y preventivo en cabeza del órgano de control fiscal externo, para que sea constitucional no debe desconocer ninguna norma de la constitución. En la constitución, antes de la reforma se consagraba en el Inciso 4 del Artículo 267 que *“La Contraloría es una entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal. No tendrá funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización”*. Con la reforma realizada por medio del A.L. 4 de 2019, el contenido de esa norma está en el inciso 6 del Artículo 267 de la Constitución, en los siguientes términos:

“La Contraloría es una entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal. No tendrá funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización y al cumplimiento de su misión constitucional”.

Como vemos, la mencionada norma fue reformada en 2019, pero conservó básicamente la misma prohibición prevista para la CGR antes de la reforma, y existente desde el Decreto 911 de 1932. Esa prohibición hace que el control fiscal concomitante y preventivo, que se desarrolla a través de advertencias no pueda radicarse en cabeza del órgano de control fiscal externo, pues el ejercicio de dicho control en cabeza del órgano de control fiscal externo tiene como efecto directo la coadministración.

La inconstitucionalidad de la reforma llevada a cabo a través del A.L. 4 de 2019, no consiste en que en la Constitución de 1991 estuviera consagrado el control fiscal posterior y se haya introducido otra modalidad de control adicional al posterior, sino en que la modalidad de control concomitante y preventivo en cabeza del órgano de control fiscal externo introducida, se realiza a través de advertencias, las cuales, según la sentencia C-103 de 2015, implican coadministración, la cual está prohibida por la constitución.

Por otra parte, dice la Corte en la Sentencia C-103 de 2015, que, para salvaguardar la autonomía e independencia de la Contraloría, se establece el carácter posterior del control fiscal externo y la prohibición de coadministración. Fundamentos 26, 33, 58 y 67.

La advertencia, según la Corte Constitucional, implica control previo, con lo cual no estoy de acuerdo, y coadministración, con lo cual, si estoy de acuerdo, sentencia C-103 de 2015, entonces con ella se desconocería la autonomía y la independencia del órgano de control fiscal.

Cualquier modalidad de control fiscal que sea desarrollada por el órgano encargado del control fiscal externo, que se traduzca en advertencias, implica coadministración, la cual no es buena para este, ni para la entidad vigilada. Al primero le resta autonomía e independencia y a la segunda le provoca ineficiencia e ineficacia en la gestión, y es un factor de corrupción, además, está prohibida por la constitución.

Lo anterior confirma que la clasificación del control fiscal en control fiscal externo y control fiscal interno es acertada, en cuanto deben funcionar separadamente

uno del otro, sin desconocer que el trabajo realizado por el control fiscal interno le sirve al control fiscal externo para cumplir sus funciones.

La Corte Constitucional mediante la Sentencia C-140 de 2020 examina si con el AL 04 de 2019, y específicamente, si con el control concomitante y preventivo, se sustituyó la constitución. Para ello agota el test de sustitución, que se realiza a través de un ejercicio que establece cuál es la premisa mayor, la premisa menor y la conclusión.

La premisa mayor, establece cuál es el eje identitario de la constitución, y la menor, la reforma; la menor se confronta con la mayor y se concluye si la reforma sustituye total o parcialmente el eje identitario de la constitución.

En este caso la Corte estableció que la premisa mayor o eje identitario es la separación de poderes, la reforma es la introducción al control fiscal del control concomitante y preventivo. La corte concluye que con el control concomitante y preventivo no se sustituye la constitución.

En los siguientes términos la Corte concluye que el “novísimo” sistema de control fiscal introducido por la reforma no sustituye la constitución:

“102. En tales condiciones, la Corte concluye que el Acto Legislativo 4 de 2019 no sustituye la Constitución, por cuanto el establecimiento de un novísimo sistema de control fiscal -como el examinado- no constituye per se una afectación al principio de separación de poderes tanto más si la propia norma constitucional examinada justamente establece los límites de no coadministración”.

Hay que señalar que en la sentencia hubo un salvamento de voto por parte de la magistrada Cristina Pardo Schlesinger, que consideró que la reforma si sustituía la

constitución, “ *por cuanto permite que, a través de las competencias de policía judicial y recaudo de información sobre procesos en desarrollo, el órgano de control se inmiscuya en las funciones administrativas que son propias de las entidades vigiladas y a través de la función de advertencia, intervenga en la decisión del administrador, usurpando su autonomía y afectando la independencia que la misma Contraloría debe tener para el inicio de los juicios fiscales que puedan darse eventualmente*”.

Negrilla extratextual.

La magistrada Pardo Schlesinger considera que las competencias atribuidas al órgano de control al exigir información de las entidades y ejercer atribuciones de policía judicial en desarrollo de procesos de gestión fiscal “*sin una razón cierta y verificable*” resultan desbordadas, además, “*tienen como objetivo servir de insumos a la función de advertencia, dirigida a que el funcionario “adopte las medidas” esto es, que cambie las decisiones y acciones que estaba adelantando sobre gestión de los recursos de su entidad*”. Considera que “*a través de advertencias*”, el órgano de control puede “*intervenir en las decisiones que son propias de cada autoridad*”.

El fundamento para que la corte declarara que la reforma no sustituye la constitución, es que la misma, establece límites de no coadministración.

Señala la Sentencia C-140 de 2020, número 81, punto iii, de las Consideraciones, que a través de la función de advertencia se desarrolla el control concomitante y preventivo; en el número 82 de las Consideraciones señala la Corte que el control preventivo y concomitante es ejercido a través de “la función de advertencia sin que ello implique coadministración”.

Entonces, la reforma sustituiría la constitución sí con la advertencia hay coadministración, pues la coadministración es una forma de desconocer la separación de poderes.

Dice la Corte en el número 83 de las Consideraciones *que “el control preventivo y concomitante no puede incidir en las decisiones de la administración”*, sin embargo, la advertencia a través de la cual se desarrolla el control preventivo y concomitante, necesaria y fatalmente conlleva a la coadministración. Así lo señaló la misma corte en la sentencia C-103 de 2015, fundamentos 56 y 57, que se citaron más arriba. En dichos fundamentos la Corte concluye que la función de advertencia incide en las decisiones sobre los procesos y operaciones en curso de la entidad vigilada, lo cual “...deviene en una suerte de coadministración contraria a la prohibición establecida en el artículo 267 superior”. Fundamento 56.

Como se indicó arriba, la Corte, en la sentencia C-103 de 2015, señala que la función de advertencia, por instaurar una modalidad de control fiscal previo, apreciación con la que discrepo, pero además por tener un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos, afirmación con la que estoy de acuerdo, desconoce el artículo 267 de la Constitución, que consagra el *carácter posterior del control fiscal y la prohibición de coadministración*. Fundamento 57.

Entonces, si bien es cierto que la manera como se ejerce el control fiscal no es eje definitorio de la constitución, en todo caso, la modalidad de control fiscal que se escoja no debe desconocer la prohibición de la coadministración. Es decir, que el AL 04 de 2019, podía adicionar al control posterior y selectivo, el control concomitante y

preventivo, siempre que con este último no se desconociera la prohibición de la coadministración, pero como vimos, “*elementales consideraciones de racionalidad práctica indican*” que la advertencia, a través de la cual se desarrolla el control concomitante y preventivo, siempre implica, como lo señaló la Corte en la sentencia C-103 de 2015, cierto grado de coadministración, la cual está prohibida por la constitución.

La corte constitucional, en la sentencia C-140 de 2020, sostiene que el AL 04 de 2019, establece límites de no coadministración y por eso, entre otros motivos, lo declara exequible, esto en contravía de lo señalado por esa misma corte en la sentencia C-103 de 2015, en la que dijo que la advertencia tiene *un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos*, pues quien la emite “...*está en posición de ejercer autoridad respecto de la persona a quien se dirige*”, por lo que declaró inexecutable el numeral 7 del Artículo 5 del Decreto 267 de 2000, que consagraba la función de advertencia.

Así, aunque en la norma se establezca que la nueva modalidad de control no implica coadministración, en la práctica, la advertencia tiene potencial para coadministrar. Los hechos son tozudos.

La función de advertencia que la Corte declaró inexecutable mediante la Sentencia C-103 de 2015, fue desarrollada o reglamentada por la CGR mediante la Circular 005 del 21 de junio de 2007, en la misma también se señalaba el carácter **excepcional** de esa función, y la competencia para ejercerla estaba radicada en cabeza del contralor general de la república, pero también la podían ejercer los

contralores delegados sectoriales, y se establecía que la función fiscalizadora como **la de advertencia no es coadministración**.

La función de advertencia del AL 04 de 2019, según dicha norma, también tiene carácter excepcional, y solo la puede ejercer el contralor general. Características que comparte con la función de advertencia del Decreto 267 de 2000, con la única diferencia que, en esta, los contralores delegados sectoriales también la podían ejercer, diferencia que no es relevante, pues sea que la ejerza solo el contralor general u otro funcionario de la CGR, la advertencia, según señala la Corte en la sentencia C-103 de 2015, tiene un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos.

Las sentencias de la Corte C-103 de 2015 y C-140 de 2020, abordan un mismo problema jurídico, el cual es establecer si la función de la CGR de advertir a la administración sobre riesgos de daño al patrimonio público, consagrada en el Artículo 5°, numeral 7, Decreto 267 de 2000, y en los Artículos 1° y 2, numeral 13° del AL 04 de 2019 eran contrarios a la constitución.

El Artículo 5°, numeral 7, Decreto 267 de 2000, al respecto establecía:

“Advertir sobre operaciones o procesos en ejecución para prever graves riesgos que comprometan el patrimonio público y ejercer el control posterior sobre los hechos así identificados”.

Los Artículos 1° y 2, numeral 13° del AL 04 de 2019, al respecto establecen:

“Advertir (...) de la existencia de un riesgo inminente en operaciones o procesos en ejecución, con el fin de prevenir la ocurrencia de un daño, a fin de que el gestor

fiscal adopte las medidas que considere procedentes para evitar que se materialice o se extienda, y ejercer control sobre los hechos así identificados”⁸⁰⁸.

Si nos fijamos en la redacción de las dos normas transcritas, vemos que la segunda contiene todos los elementos de la primera, e incluso contempla expresamente lo que debe hacer el gestor fiscal como respuesta a la advertencia, *“adopte las medidas que considere procedentes para evitar que se materialice o se extienda”* el daño.

El principal argumento esgrimido como sustento para adicionarle al control posterior, el control concomitante y preventivo en el proyecto de acto legislativo, que finalmente vendría a convertirse en el Acto Legislativo 4 de 2019, fue que la CGR, con el control fiscal posterior, siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido. En el proyecto de Acto Legislativo 355 de 2019, al respecto se señaló lo siguiente:

“Una de las mayores críticas a las que se ha enfrentado el actual sistema, corresponde a que el ente de control solo actúa después de la ocurrencia del daño; es decir, cuando éste se ha materializado, lo que implica en muchas ocasiones que, en contratos o ejecuciones plurianuales, el ente de control debe permanecer inerte, mientras el daño al patrimonio tiene lugar y se consolida”.

Esto se ha transformado en una verdadera barrera para la efectiva protección del patrimonio público, fin último de los entes de control fiscal; pues son innumerables los casos en que el daño al patrimonio público resulta previsible e inminente; sin

⁸⁰⁸ Esta disposición fue recogida en el numeral 4° Art. 3 del Decreto 405 de 2020, que modificó el Artículo 5° del Decreto 267 de 2000.

embargo, como la consolidación o materialización de este, en términos jurídicos y económicos aún no ocurre, no es procedente la actuación de los órganos de fiscalización”.

Considero que el argumento de que el órgano de control fiscal externo llegaba tarde no es válido. El problema consiste en que el control fiscal interno en Colombia, que es el que debe prevenir el daño al patrimonio público, no existe o está mal implementado.

Para que el control fiscal en Colombia sea eficaz se debe implementar debidamente el control fiscal interno, el cual realiza el control previo del gasto y tiene la función de prevenir el daño al patrimonio público, control que se articula con el control fiscal externo, que es posterior al gasto y tiene a su cargo, Artículo 119 de la Constitución, la vigilancia de la gestión fiscal y el control de resultados de la administración.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-103 de 2015, respecto al control fiscal interno y externo expresó:

“En definitiva, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, 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, 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, que compete realizar a una entidad autónoma e independiente como es la Contraloría, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control”.

La necesidad del control interno y del control externo como los dos niveles del control fiscal para que sea eficaz, es reconocida por expertos académicos en la materia, aspecto visto en el capítulo 14.2 de este trabajo. Por ejemplo, la Intosai, en la Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización, Artículo 3°, reconoce esos dos niveles de control fiscal⁸⁰⁹.

El modelo de control fiscal de los dos niveles, interno y externo, complementarios pero separados, al tiempo que se presume eficaz, evitaría que el órgano de control fiscal externo busque, para evitar el daño patrimonial del estado, mecanismos como las advertencias, que desconocen la norma constitucional que prohíbe la coadministración, pues en ese modelo, eso sí, bien implementado⁸¹⁰, el control fiscal de primer nivel o control fiscal interno, a cargo de un órgano independiente de la administración de las entidades públicas, es el que realiza el control previo del gasto y las auditorías correspondientes, previniendo el fraude y el desperdicio de recursos públicos, y el control fiscal de segundo nivel o externo, a cargo del órgano de control fiscal, es el que realiza el control fiscal con carácter posterior, evaluando la gestión fiscal y controlando los resultados de la administración.

⁸⁰⁹Declaración de Lima. Recuperado de https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_40y_Lima_Declaration/SP_40_Jahre_Lima_Deklaration.pdf. El 20 de marzo de 2023.

⁸¹⁰ Actualmente, el control interno implementado en Colombia con la Ley 87 de 1993, no es independiente y tampoco ejerce el control previo, como se ve en este documento.

11.19 Conclusiones

1. El control fiscal en Colombia, al menos desde 1923, ha tenido problemas de diseño, ya que la Contraloría General de la República (CGR), como órgano de control fiscal externo realizaba control previo en las entidades vigiladas, cuando se supone que el control previo del gasto lo debería adelantar el control administrativo. En 1923, se crea la Contraloría, pero se elimina el control administrativo del gasto, en cabeza del Ministerio del Tesoro, previsto en la Ley 110 de 1912 o Código Fiscal, Artículos 245, 264 y ss. y 278.

Con la Constitución de 1991, se imparte oficialmente el acta de defunción del control fiscal previo en Colombia, y el control fiscal que ejerce la CGR es posterior. Así mismo, se instaure un control interno a cargo de las directivas de las entidades estatales, que es más una herramienta de gestión que un control administrativo del gasto público. Es decir, el control fiscal es el ejercido por la CGR, posterior a todas las actuaciones de la administración.

En el 2019 se reforma la Constitución, introduciendo una modalidad de control denominado concomitante y preventivo, que, junto con el posterior, lo ejerce la CGR. Dicha modalidad se manifiesta a través de advertencias, que tienen un efectivo potencial para incidir en las decisiones administrativas atinentes al manejo de recursos públicos por lo que constituye una modalidad de coadministración, la cual está prohibida en la Constitución.

Además de los problemas de diseño, el control fiscal en Colombia ha tenido problemas relacionados con las calidades éticas y profesionales de los empleados que

ejercent el control fiscal, problema especialmente evidente en vigencia de la Constitución de 1886.

2. El control fiscal previo es una modalidad de vigilancia de la gestión fiscal, que consiste en la verificación previa de los actos y documentos que originan o respaldan las transacciones y operaciones financieras, para comprobar el cumplimiento de la normatividad que regula esos actos y documentos, el cual, en Colombia era ejercido por la CGR en vigencia de la Constitución de 1886.

Desde 1932, con el Decreto 911, se estableció que la CGR no tendría funciones administrativas distintas a las propias (No coadministración), una de las premisas del control fiscal. Eso se elevó a canon constitucional en 1945. En teoría se separa la actividad administrativa de la de vigilancia o control fiscal.

Según la asamblea nacional constituyente de 1991, la CGR en ejercicio del control previo, coadministraba y generaba corrupción, razón por la cual el control previo fue eliminado. Para la Corte Constitucional esa modalidad de control fue eliminado porque con él se coadministraba.

En este mismo capítulo se demostró que el control previo nada tenía que ver con coadministración pues aquél se ejercía para comprobar que los actos y documentos que originaban o respaldaban las transacciones y operaciones financieras cumplieran con las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos. Es decir, era un ejercicio de verificación en donde la CGR no intervenía en las decisiones de las entidades vigiladas. Igualmente se demostró que la facultad atribuida a la CGR por el Decreto 925 de 1976, Artículo 5, si constituía una flagrante intervención en las decisiones de las entidades vigiladas.

3. El control previo ejercido por la CGR, per se, no era el causante de la corrupción, incluso esta modalidad de control fiscal, según Leopoldo Lascarro, representa la máxima aspiración en materia de fiscalización.

4. La causa de la corrupción más bien era la politización y el clientelismo que se apoderaron de la CGR, pero que son característicos de todas las entidades públicas en Colombia, desde siempre, como lo señaló Luis del Corral cuando evaluaba los efectos de la Misión Kemmerer en el país. Situación descrita en extenso, en el libro Colombia Amarga. Páginas 323 a 354.

5. La Corte Constitucional sostiene que el control previo mencionado, en cabeza de la CGR, fue eliminado y asumido por el control interno introducido por la Constitución de 1991. Esta última tesis también fue sostenida por el gobierno nacional en la exposición de motivos de la Ley 87 de 1993. La CGR a partir de 1991 ejerce el control fiscal posterior. Desde 2019 la CGR ejerce el control posterior y el “control concomitante y preventivo”.

6. El Artículo 65 de la Ley 80 de 1993 estableció, en cabeza de la OCI, el control previo administrativo de la contratación estatal, con el alcance de control previo que hasta 1991, ejercía la CGR. De esta forma, el control previo administrativo si podía ser complemento del control fiscal posterior a cargo de la CGR, y ajustarse al modelo de los dos niveles, pero la Ley 87 de 1993, desestructuró ese modelo, prohibiéndole a las OCI participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones. Lo criticable de ese control administrativo era que estaba a cargo de la OCI, una dependencia de la entidad, y no de un ente del ejecutivo, como el Ministerio de Hacienda, que garantizara algo de independencia y objetividad.

7. El control interno de la Ley 87 de 1993, no reemplazó el control fiscal previo previsto en la Ley 20 de 1975, reglamentada por el decreto 925 de 1976, Artículo 2, porque el control interno no examina con antelación a las transacciones y operaciones, los actos o documentos que las originan o respaldan, para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos. El control interno es intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos de las entidades y se ejerce de acuerdo con los principios de autocontrol y autoevaluación.

La Corte Constitucional ha sostenido que el control interno es una herramienta de gestión, pero también que es un control fiscal previo, concomitante y posterior, a cargo de la propia administración para vigilar el buen uso de los recursos públicos, afirmación que no se aviene con lo previsto en la Ley 87 de 1993, Artículo 1 y 12, que establece que el control interno es intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos de la entidad.

La Contraloría General de la República, en sus informes sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno, dice que este es tan solo una herramienta técnica de apoyo. Más recientemente dijo que el control interno es deficiente.

En el trabajo de Ortega Mazorra se señala que el constituyente creó el Control Interno como una instancia asesora y de acompañamiento al Gerente Público. Como herramienta de Gestión no pudo ser implementado por la falta de una legislación que estableciera un mismo marco para todas las entidades públicas. Con la adopción del MECI se quiso superar ese problema, pero, aparte de sus deficiencias técnicas, ha habido resistencia por parte de los funcionarios de todos los niveles a la implementación de los controles internos. Como se señala en otra parte de este

documento, el componente “Ambiente de Control”, del COSO es fundamental para el éxito del control interno, y ese ambiente lo fomentan principalmente las directivas de la entidad. El ambiente de control ha estado ausente en las entidades públicas colombianas.

El diseño y la implementación del control interno está a cargo de los directivos de las entidades, lo cual permite que las órdenes de pago y el control sobre las mismas las efectué la administración de la entidad, desconociéndose, como señala José Pascual García, citado por Juan Velarde Fuertes, el principio de *que en todos los actos de la Administración con repercusión económica deben concurrir dos voluntades, recíprocamente independientes, para garantizar los intereses de la Hacienda Pública*; es un control de gestión, intrínseco a las funciones administrativas, no posterior a los actos y contratos que implican gasto ni previo a las órdenes de pago; la evaluación de la efectividad de los controles internos la adelanta la oficina control interno, esta es una dependencia a cargo de un funcionario de libre nombramiento y remoción, aunque actualmente lo nombra el presidente de la república, depende de la administración de la entidad, lo que pone en tela de juicio la independencia de la evaluación.

La exposición de motivos de la Ley 87 de 1993 se refiere al control fiscal de los recursos públicos por parte de las propias entidades, pero la Ley 87 de 1993, se refiere es a una herramienta de gestión.

El plazo previsto en la Ley 87 de 1993 para que en las entidades públicas se implementara el control interno era de seis meses, el cual nunca se pudo cumplir, a pesar de las varias medidas administrativas dictadas para facilitar esa implementación.

La Ley 87 de 1993 desarrolla los artículos constitucionales que establecían el control interno, 209 y 269, de manera general, lo que hizo imposible que la implementación del control interno se llevara a cabo con éxito.

De acuerdo con lo descrito en este documento, la tesis de que el control previo fue reemplazado por el control posterior es la admisible pues la constitución de 1991, respecto al control fiscal que adelanta la CGR, establece que es posterior, esto, al menos, antes del AL 04 de 2019.

Ahora bien, si el control previo *“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”*, tenemos que concluir que el control previo es distinto al control interno previsto en la Ley 87 de 1993.

El control interno contable es el relacionado específicamente con la actividad contable de las entidades, donde estas tienen que, de acuerdo con el procedimiento expedido por la CGN, implementar controles para el cumplimiento del régimen contable expedido por la CGN, y evaluar la efectividad de esos controles. Esa última función la adelanta la oficina de control interno. El CIC tiene que ver con el registro exacto, veraz y oportuno de las transacciones financieras de las entidades, control a cargo de la dirección de las entidades; la verificación de la efectividad de esos controles internos está a cargo de la OCI. Aunque aparentemente, esos controles son importantes para el buen manejo de los recursos financieros de las entidades, en realidad, y por lo que se ha sostenido a lo largo de este trabajo, por estar a cargo de la propia administración de las entidades, cuyo origen es clientelista, no son efectivos para velar por el buen uso de

los recursos públicos, y lo mismo se puede decir de la evaluación de la efectividad de esos controles. Todo lo anterior porque, como se señaló más arriba, ni los controles ni la evaluación de los mismos son independientes, pues los que los implementan y los que los evalúan no son independientes por su procedencia clientelista. Además, la cultura política nuestra no es la más transparente y los niveles de integridad de nuestra clase dirigente no son los más altos; como se dijo antes, Colombia no obtiene buenas calificaciones en el índice de percepción de la corrupción (IPC).

8. El control fiscal previo tiene un alcance distinto al de la función de advertencia.

9. El control fiscal previo no tiene potencial para coadministrar, la función de advertencia si tiene ese potencial.

10. La advertencia contemplada en el AL 04 de 2019, reglamentada en el numeral 4° Art. 3 del Decreto 405 de 2020, que modificó el Artículo 5° del Decreto 267 de 2000, tiene la misma naturaleza y alcance que la función de advertencia contemplada en el Numeral 7° del Artículo 5° del Decreto 267 de 2000, declarada contraria a la constitución por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-103 de 2015.

11. La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-140 de 2020, sin aportar razones suficientes, cambió la jurisprudencia sobre la función de advertencia que había sentado en la sentencia C-103 de 2015.

12. El modelo de control fiscal colombiano de control posterior a cargo del órgano de control fiscal externo y de control interno a cargo de la propia administración, consagrado en la constitución de 1991, con el que aparentemente se alcanza el

postulado del modelo de control fiscal de los dos niveles, no era efectivo porque estaba mal diseñado. Los cambios que se introdujeron con el acto legislativo 04 de 2019, así lo confirma. Dichos cambios al modelo de control fiscal colombiano, control concomitante y preventivo, que se ejerce a través de advertencias, además de alejarse más del postulado de los 2 niveles separados del modelo de control fiscal, es inconstitucional porque coadministra.

13. El principal fundamento del proyecto de Acto Legislativo que después se convirtió en AL 04 de 2019, fue que la CGR, con el control fiscal posterior, siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido. La anterior declaración refleja, uno, que el control interno no era idóneo ni eficaz para prevenir el daño y proteger el patrimonio público, y dos, que el control externo tampoco lo era.

Capítulo 12. Denuncia de irregularidades al interior de las entidades

Whistleblowing

En relación con el tema *whistleblowing* o denuncia de graves irregularidades al interior de una entidad por parte de los empleados de esa entidad u otras personas vinculadas a la entidad y la protección de esos denunciantes o terceros o familiares de los denunciantes, como se vio en los capítulos relacionados con la Oficina del Inspector General en Estados Unidos, Capítulo 6°, y con el control interno en España, Capítulo 10°, hay unos elementos típicos identificados por la literatura internacional que caracterizan ese “mecanismo” de protección de recursos públicos y privados, esto último, según se implemente en el sector público o en el sector privado.

La denuncia de las graves irregularidades y de la protección del denunciante contra represalias a raíz de esas denuncias, están estrechamente relacionados, pero cada uno de esos temas tiene elementos y características propias, y se manejan por dos procedimientos separados, unas veces en el mismo cuerpo legislativo, lo cual, según la OCDE, hace que sea más efectivo, como se verá más adelante, y otras veces en más de una norma.

Como se acaba de señalar el *whistleblowing* es un mecanismo muy importante en la detección y prevención de irregularidades ocurridas al interior de una entidad pública o privada, pues nadie está en mejores condiciones de conocer lo que pasa al interior de la entidad en donde trabaja, que un funcionario de la misma. Si hay una cultura del *whistleblowing* en la entidad, habrá menos posibilidades de que las irregularidades surjan, y si surgen, pero hay mediadas de protección al denunciante,

contra represalias de los afectados con la denuncia, el *whistleblowing* tiene posibilidades de operar con éxito.

Para que el mecanismo de *whistleblowing* funcione, la entidad debe tener implementado internamente un efectivo sistema de denuncia interna, el cual es una parte importante del sistema de control interno de una entidad, y complementariamente debe existir un sistema de denuncia externa.

El whistleblowing es el acto por el cual un empleado (o ex-empleado), revela a la alta dirección (denuncia interna) o a una autoridad externa (denuncia externa) o al público (revelación pública), lo que él cree que es un comportamiento poco ético o ilegal⁸¹¹. (Bouville).

Si la entidad no maneja adecuadamente el *whistleblowing* en la etapa interna, lleva a un reporte externo. Las denuncias externas surgen típicamente después de un no exitoso intento de una denuncia interna. Las denuncias externas potencialmente significan fallas en el control interno de la entidad teniendo en cuenta que el error/fraude identificado por un denunciante externo no fue prevenido o detectado por el control interno de la empresa. Una denuncia externa puede también ayudar a identificar deficiencias en el control interno de una entidad. Es factible una opinión adversa sobre controles internos por denuncias externas fundamentadas, pues esas denuncias indican controles internos no efectivos⁸¹².

⁸¹¹ Bouville, M. (2008). Whistle-Blowing and Morality. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 579–585. <http://www.jstor.org/stable/25482237>

⁸¹² Kuang, Y.F., Lee, G. and Qin, B. (2021), Whistleblowing Allegations, Audit Fees, and Internal Control Deficiencies*. *Contemp Account Res*, 38: 32-62. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12619>

Por otra parte, existe una relación directa entre la denuncia interna de irregularidades y la cultura de una organización: los arreglos internos efectivos de denuncia de irregularidades son un componente importante de una cultura corporativa adecuada que fomente que los empleados, contratistas y proveedores planteen inquietudes. La denuncia interna actúa como disuasivo de prácticas corruptas, promueve la transparencia, respalda los sistemas de gestión de riesgos y ayuda a proteger la integridad de la entidad. Un buen ambiente de control es una condición necesaria para un buen sistema de denuncias internas⁸¹³.

En el amplio estudio denominado “*Snitches Get Stitches and End Up in Ditches: Una revisión sistemática de los factores asociados con las intenciones de denuncia de irregularidades*”, se concluyó que las personas eran más propensas a denunciar cuando percibían que su organización valoraba la denuncia⁸¹⁴.

La responsabilidad de establecer y operar procedimientos internos efectivos de denuncia de irregularidades recae en la alta dirección, que reporta a la junta directiva. La auditoría interna que constituye el componente monitoreo del sistema de control interno debe hacer seguimiento y evaluación del manejo que la dirección le da a las denuncias internas presentadas, incluso el auditor interno, quien por su actividad está en posesión de información sensible, puede hacer las veces de *whistleblower* comunicando las irregularidades de que conozca a través de los canales de denuncia

⁸¹³ <https://www.iaa.org.uk/resources/ethics-values-and-culture/whistleblowing/position-paper-internal-audit-and-whistleblowing/#:~:text=Internal%20audit's%20role%20can%20include,management%20reporting%20to%20the%20board.>

⁸¹⁴ Nicholls Adam R. et al. Frontiers in Psychology
<https://www.frontiersin.org/articles/10.3389/fpsyg.2021.631538/full>

apropiados, cuando a nivel interno, esas denuncias no sean tratadas en debida forma⁸¹⁵.

Debe existir un marco legal que obligue a que las entidades adopten arreglos internos de denuncia, que regulen los canales de denuncia que permitan que las denuncias se tramiten sin exponer al denunciante a represalias, y si estas se presentan, que lo protejan contra estas.

Sobre las denuncias externas presentadas por un empleado, ex empleado, contratista o proveedor sobre irregularidades en el lugar de trabajo, porque, por ejemplo, las denuncias presentadas internamente no fueron manejadas adecuadamente, hay unos rasgos o elementos específicos, que se relacionan a continuación.

12.1.1. Marcos legales.

Los marcos legales vigentes del whistleblowing se clasifican en leyes que regulan íntegramente la presentación y trámite de las denuncias y protección de los denunciantes, llamadas leyes dedicadas; hay leyes dedicadas que se refieren únicamente a las entidades públicas, como en Estados Unidos, y otras que abarcan el sector público y el privado, como en España, y disposiciones que se encuentran en más de una ley o en una ley que también se refiere a otras materias. Las leyes dedicadas ofrecen más protección a los denunciantes que las que abordan el tema de manera fraccionada OCDE⁸¹⁶.

⁸¹⁵ Ibidem.

⁸¹⁶ *Committing to effective whistleblowing protection highlights*. Recuperado de <https://www.oecd.org/corruption/committing-to-effective-whistleblower-protection-highlights.pdf>, el 01 de abril de 2023.

En el primer caso son leyes dedicadas a regular la presentación y trámite de las denuncias, así como el competente para conocerlas y los recursos legales contra las decisiones sobre esas denuncias. Igualmente, en la misma ley se regula lo relacionado con la protección de los denunciantes y el trámite de los procesos en que se ventilan las amenazas de represalias o las represalias contra los denunciantes. Un ejemplo de esta clase de regulaciones es *The Whistleblowing Protection Act* de 1989, modificado por *The Whistleblower Protection Enhancement Act* (WPEA) de 2012, que regula íntegramente la denuncia de graves irregularidades al interior de las entidades federales y establece las medidas de protección de los denunciantes contra represalias, así como las acciones administrativas y judiciales contra los actores de las amenazas de represalias o de las represalias, o últimamente la legislación española que con la Ley 2 de 2023, desarrolla y traspone lo previsto en la Directiva 1937 de 2019 de la Unión Europea y el Consejo, sobre *whistleblowing* y protección de los denunciantes de graves irregularidades al interior de una entidad. La diferencia entre una y otra legislación, como se señaló, es que la de Estados Unidos es para las agencias federales y la de España es tanto para el sector público como para el privado.

De otra parte, las provisiones sobre *whistleblowing* y protección a los denunciantes de irregularidades graves al interior de las entidades, que se encuentran en más de una ley proporcionan protección menos efectiva que una ley dedicada integralmente a la protección de denunciantes (OCDE)⁸¹⁷.

La denuncia de irregularidades no es bien vista en muchas partes, por lo que la sensibilización es una dimensión importante de la protección de los denunciantes ya

⁸¹⁷ Ibidem.

que puede ayudar a cambiar la cultura, connotación negativa, que existe en contra de la revelación de irregularidades. Según la OCDE, en el documento *Committing to effective whistleblowing protection highlights*, los países que proveen protección a los denunciantes a través de provisiones previstas en más de una ley tienen muchas menos probabilidades de tener actividades de sensibilización que los países con leyes dedicadas.

12.1.2. Confidencialidad – anonimato.

Otro aspecto que se considera en la regulación del *wistleblowing* y la protección del denunciante es si esta es más efectiva cuando la denuncia se hace anónimamente o cuando se identifica al denunciante. La denuncia anónima tiene el problema que si el que la recibe y la tramita necesita que se amplíe la denuncia no tiene como contactar al denunciante, por lo que las denuncias anónimas terminan archivadas. Igualmente, la denuncia anónima genera menos compromiso de parte del que la debe tramitar, generalmente termina archivada por falta de doliente. Por lo anterior, las legislaciones que protegen al denunciante, por regla general, optan por la protección de la confidencialidad o reserva de la identidad, y solo excepcionalmente aceptan el anonimato del denunciante. Un ejemplo de lo anterior es la mencionada Directiva 1937 de 2019, transpuesta en España por la Ley 2 de 2023.

Las denuncias anónimas pueden ser indicio de falta de confianza en el sistema de protección de denunciantes y en la integridad de una organización. Adicionalmente, pueden generar dudas sobre la confiabilidad, pues pueden constituir acusaciones vengativas, lo cual puede basarse en la suposición de que el anonimato puede hacer

que el denunciante no rinda cuentas y puede atraer a "los chiflados, los perdedores de tiempo y a los quejumbrosos (OCDE)⁸¹⁸".

12.1.3. Competente para conocer y tramitar las denuncias de irregularidades al interior de la entidad.

Es recomendable para garantizar la protección del denunciante y de las personas de su entorno, compañeros de trabajo que también conocen de las irregularidades denunciadas, y de los familiares de los denunciantes y de los compañeros de trabajo, que la entidad que tramita las denuncias de irregularidades sea autónoma e independiente para que el mecanismo del *whistleblowing* cumpla con su finalidad. Lo anterior al menos para las denuncias por canales externos; para las denuncias por canales internos lo deseable sería que los que las tramitan fueran independientes también, sin embargo, esto no es tan fácil de conseguir.

Competente para conocer y tramitar las denuncias de retaliaciones contra el denunciante.

La independencia y autonomía que se predica para la entidad que conoce y tramita las denuncias externas de irregularidades graves, también se debe predicar para la entidad que tramita y decide sobre las retaliaciones contra los denunciantes de esas irregularidades.

12.1.4. Altruismo – recompensas. Delación premiada.

⁸¹⁸ Ibidem.

Respecto a los motivos que puede tener un empleado, expleado, contratista o proveedor de una entidad para tomar la decisión de denunciar o no denunciar hechos irregulares que ocurren al interior de la entidad, se presentan varias teorías.

Hay literatura que señala que desde el punto de vista subjetivo esa decisión es una cuestión ética (capacidad de reflexionar para distinguir sobre qué está bien y que está mal) y moral en el sentido de que la cultura de la organización y de la sociedad en la que ese potencial denunciante desarrolla su actividad, tenga establecida como deber moral la práctica o costumbre de la denuncia de irregularidades al interior de una entidad.

El denunciante desde el punto de vista moral debe comportarse de acuerdo a estándares de conducta o normas de comportamiento basadas en los valores y principios que guían la conducta de los individuos dentro de la sociedad. Desde el punto de vista ético el denunciante tiene la capacidad de determinar si el comportamiento de otros es correcto o incorrecto, a la luz de las normas de conducta.

Aunque el potencial denunciante determine que esta frente a un hecho irregular, no ajustado a los estándares de conducta, no lo va a denunciar, si en el ámbito laboral o social en que ocurre la irregularidad, no se valora, sino que más bien se cuestiona el acto de denunciar irregularidades. En ciertos países, el término denunciante a menudo es asociado con ser informante, traidor, espía o incluso soplón (Transparencia International, 2009).

Desde el punto de vista del autor de la irregularidad, también se puede hablar de ética y moral. Ética pues el autor de la irregularidad tiene la capacidad de saber qué comportamiento es correcto y qué comportamiento es incorrecto y elegir entre el uno y

el otro. Moral, cuando el autor de la irregularidad no pone en práctica los principios, valores o normas morales o la cultura imperante en la sociedad, porque no tiene interiorizados esos valores, sino que, por el contrario, tiene incorporados antivalores, categoría contraria a los valores. Es decir, que, si los valores en la sociedad son la transparencia, la integridad, la honestidad, el autor del comportamiento digno de denuncia, no tiene esos valores dentro de sus normas de comportamiento o estándares de conducta.

Desde el punto de vista objetivo la decisión de denunciar tendría que ver con el sector al cual pertenece la organización donde se presenta la irregularidad, público o privado, y con el riesgo que represente para el denunciante esa decisión, es decir, a que haya o no mecanismos que protejan a los denunciantes de las represalias que puedan tomar los afectados con la denuncia, así como con la existencia de incentivos o la ausencia de estos.

Igualmente, respecto a la justificación del *whistleblowing* hay posiciones que tienen en cuenta los deberes de lealtad y confidencialidad de los empleados con la entidad versus la protección del bien o interés público.

Otros debaten si el *whistleblowing* es un deber o una obligación.

12.1.5. *Whistleblowing* una cuestión ética (reflexión sobre el bien y el mal)

En primer lugar, es importante señalar que ética y moral, generalmente son utilizados como conceptos equivalentes o intercambiables, sin embargo, son conceptos diferentes. Moral es el conjunto de comportamientos y normas que se aceptan como válidos; ética es la reflexión sobre por qué los consideramos válidos y la comparación con otras morales que tienen otras personas. La ética no es más que el intento racional

de averiguar cómo vivir mejor (Savater ética para amator). La ética basa sus argumentos en la razón; la moral está fundamenta en tradiciones (Obiora Ike).

Judy Nadler y Miriam Schulman sostienen que la denuncia de irregularidades tiene que ver con la ética porque representa la comprensión de una persona, en un nivel profundo, de que una acción que están tomando uno o varios miembros de la organización es dañina, que interfiere con los derechos de las personas o que es injusta o que va en detrimento del bien común⁸¹⁹.

Steven Mintz señala que un denunciante está dispuesto a mantenerse firme incluso frente a la presión de los superiores para permanecer en silencio. No es por la posibilidad de recibir un premio por denunciar. Es porque, el denunciante cree en un comportamiento basado en principios y lleva su vida de acuerdo con los valores éticos⁸²⁰.

El mismo Steven Mintz cree que la denuncia de irregularidades es una práctica ética cuando existe evidencia clara de un daño significativo y prevenible para el público, y el denunciante ha agotado todas las vías internas para efectuar el cambio⁸²¹.

12.1.6. *whistleblowing* es una cuestión moral.

⁸¹⁹ *Whistle Blowing in the Public Sector*. Judy Nadler and Miriam Schulman <https://www.scu.edu/government-ethics/resources/what-is-government-ethics/whistle-blowing-in-the-public-sector/#:~:text=Whistle%20blowing%20has%20to%20do,detracts%20from%20the%20common%20good>

⁸²⁰ *Blog posted by Dr. Steven Mintz, aka Ethics Sage, on March 24, 2015. Professor Mintz is on the faculty of the Orfalea College of Business at Cal Poly San Luis Obispo.* <https://www.ethicsage.com/2015/03/is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice.html> He also blogs at: www.workplaceethicsadvice.com.

⁸²¹ The ethics behind blowing the whistle. **Steve Mintz** on February 3, 2012 <https://www.pacbiztimes.com/2012/02/02/the-ethics-behind-blowing-the-whistle/>

Para Robert A. Larmer, el punto de vista estándar es que los empleados poseen deberes prima facie de lealtad y confidencialidad hacia sus empleadores y que el *whistleblowing* no puede justificarse, excepto sobre la base de un deber superior para el bien público⁸²².

Denunciar irregularidades y la existencia de un buen gobierno organizacional es *lo ideal*, pero la cultura prevaleciente en la sociedad y en la empresa puede influir en la aceptación y la percepción de la conducta del denunciante. Por eso es importante que se fomenten en el lugar de trabajo las prácticas de denuncia: Sobre este enfoque Steven Mintz señala que, si las empresas promovieran un buen gobierno corporativo para todos, la denuncia de irregularidades no se vería negativamente o como un territorio exclusivo de las empresas o líderes comunitarios⁸²³.

En el mencionado estudio denominado “*Snitches Get Stitches and End Up in Ditches*: Una revisión sistemática de los factores asociados con las intenciones de denuncia de irregularidades”⁸²⁴, en relación con la moral de los individuos como factor para denunciar, se concluye que se asocia positivamente con las intenciones de denunciar, y la desconexión moral se asoció con individuos que no tenían la intención de denunciar irregularidades.

⁸²² Larmer, Robert A. “Whistleblowing and Employee Loyalty.” *Journal of Business Ethics*, vol. 11, no. 2, 1992, pp. 125–28. JSTOR, <http://www.jstor.org/stable/25072254>. Accessed 13 Apr. 2023.

⁸²³ <https://www.ethicssage.com/2015/03/is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice.html>
 Blog posted by Dr. Steven Mintz, aka Ethics Sage, on March 24, 2015. Professor Mintz is on the faculty of the Orfalea College of Business at Cal Poly San Luis Obispo. He also blogs at: www.workplaceethicsadvice.com.

⁸²⁴ Nicholls Adam R. et al Frontiers in Psychology
<https://www.frontiersin.org/articles/10.3389/fpsyg.2021.631538/full>

En *Whistle-blowing and morality*, Bouville⁸²⁵ debate la naturaleza del acto de denunciar irregularidades. El *whistleblowing* es una elección o decisión que toma el denunciante, no es un deber moral, si fuera deber moral el comportamiento del denunciante no sería loable o encomiable, y él no sería tratado como héroe, como a veces ocurre, pues simplemente estaría haciendo lo que le corresponde hacer. Heroísmo y obligación moral son lógicamente incompatibles. El *whistleblowing* como acto de elección o decisión, lo cual hace que se considere al *whistleblower* como héroe o santo, excluye las recompensas, pues estas manchan los motivos que tiene el *whistleblower* para denunciar. Por otra parte, las recompensas fomentan las denuncias, lo que conlleva más denuncias, lo que puede prevenir más irregularidades (*Bouville*).

El acto de denunciar irregularidades, animado por una recompensa no puede considerarse como *whistleblowing*, el cual se caracteriza por ser un acto de auto sacrificio y no persigue obtener un beneficio para el denunciante sino para el interés público. La denuncia fomentada por una recompensa sería un ejercicio de delación o de caza recompensas, conductas que no se realizan por altruismo sino por interés propio, obtener beneficios económicos o judiciales.

Hay actos que son moralmente encomiables, pero no obligatorios realizar y cuya omisión no es censurable (Mellema). Son actos de supererogación. Acción ejecutada más allá de los términos de la obligación (RAE). En ética un acto es supererogatorio si es bueno, pero moralmente no es requerido hacerlo.

El *whistleblowing* es una elección o decisión que toma el denunciante, no es un deber moral (*Bouville*), por lo que en principio constituiría un acto supererogatorio.

⁸²⁵ Bouville, M. (2008). Whistle-Blowing and Morality. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 579–585. <http://www.jstor.org/stable/25482237>

Hay actos quasi- supererogatorios que no son obligatorios, pero es censurable ejecutarlos (Mellema), como buscar venganza⁸²⁶. Acto quasi- supererogatorios, que es encomiable no ceder a ellos, o abstenerse de hacerlos, pero que es censurable hacerlos.

En este sentido, el acto del *whistleblowing* no es obligatorio hacerlo, pero es censurable no hacerlo.

12.1.7. El whistleblowing y el sector donde se ejerce.

Judy Nadler y Miriam Schulman parten del supuesto de que el gobierno, por su propia naturaleza, debe ser abierto y transparente, la divulgación completa de comportamientos no éticos o ilegales en la esfera pública es particularmente importante⁸²⁷. No obstante, ya desde hace un buen tiempo el mecanismo del *whistleblowing* en el sector privado viene siendo implementado. En Estados Unidos, el Programa de protección de denunciantes de la Ley de Salud y Seguridad Ocupacional (OSHA), por sus siglas en inglés, de 1970, Sección 11 (c), es un programa de protección de denunciantes de hechos relacionados con salud ocupacional y seguridad en el trabajo, y tiene el propósito de proteger a los empleados que denuncian esos hechos irregulares en el lugar de trabajo, contra represalias del empleador.

Así mismo, después de los escándalos de Enron y WorldCom de 2002, el Congreso aprobó la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), que extendió la protección a los

⁸²⁶ Gregory Mellen, *Supererogation and business ethic. Journal of applied philosophy* (1991) *Business Ethics- Critical Perspectives on business and Management*. (2001) Pag. 237 https://www.google.com.co/books/edition/Business_Ethics/NwakUoMEzwAC?hl=en&gbpv=1

⁸²⁷ *Whistle Blowing in the Public Sector*. Judy Nadler and Miriam Schulman <https://www.scu.edu/government-ethics/resources/what-is-government-ethics/whistle-blowing-in-the-public-sector/#:~:text=Whistle%20blowing%20has%20to%20do,detracts%20from%20the%20common%20good>

denunciantes fuera del sector gubernamental. Bajo SOX, Sección 806, los empleados de empresas privadas que coticen en bolsa (compañías públicas), también reciben protecciones si denuncian irregularidades, con esto el gobierno esperaba que sirviera para evitar más irregularidades, como las vistas con Enron⁸²⁸. En 2014 una decisión de la Corte Suprema cambió la forma en que se interpretaba la mencionada Ley, lo que extendió las protecciones a algunos trabajadores de empresas privadas. Dicha Ley ahora protege a los contratistas y subcontratistas privados de las empresas públicas, y también protege a las empresas de propiedad privada si brindan servicios para empresas que cotizan en bolsa (Mary L. Will , Michael R. MacPhail)⁸²⁹.

12.1.8. El *whistleblowing* y los incentivos económicos.

La consideración más importante al evaluar si un denunciante actúa de manera ética es la intención de su acción. ¿Es para corregir un mal? ¿Es para dar voz a los valores de uno frente a fuerzas opuestas? ¿O es la base de la acción la búsqueda de intereses propios, que pueden manifestarse al hacer sonar el silbato para cobrar el premio del denunciante? Después de todo, la codicia es una poderosa fuerza motivadora cuando se considera denunciar irregularidades financieras (Mintz)⁸³⁰.

⁸²⁸ <https://ethico.com/do-whistleblower-laws-apply-to-private-companies/#:~:text=The%20law%20protects%20any%20employee,taking%20place%20in%20their%20of fices.>

⁸²⁹ <https://www.faegredrinker.com/en/insights/publications/2014/3/us-supreme-court-expands-sox-whistleblowing-protection-as-sec-cautions-companies-against-incentivizi>

⁸³⁰ Blog posted by Dr. Steven Mintz, aka Ethics Sage, on March 24, 2015. Professor Mintz is on the faculty of the Orfalea College of Business at Cal Poly San Luis Obispo. <https://www.ethicsage.com/2015/03/is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice.html>

El mismo Mintz se pregunta ¿qué sucede si el motivo de un denunciante es obtener una recompensa financiera como la que está disponible a través de denuncias conforme a la Ley Federal de Reclamos Falsos y Dodd-Frank? ¿Sigue siendo una práctica ética?⁸³¹

Si se necesita una compensación financiera para llamar la atención del gobierno sobre casos de prácticas comerciales ilegales y fraude financiero, entonces, dice Mintz, es una práctica éticamente aceptable siempre que el denunciante, ante todo, esté motivado para actuar en el interés público y con la intención de corregir un error⁸³².

Roomy Khan dice que no todos los denunciantes son altruistas y rectos, y cita al profesor Alan A. Cavaola, asesor profesional de la Universidad de Monmouth, quien afirma: “Es importante mirar los dos lados de la moneda. Así como hay individuos que están motivados por un sentido de conciencia moral y altruismo mientras actúan en nombre de su corporación o del público en general; hay quienes actúan por codicia, venganza o para avanzar en sus carreras⁸³³”.

En el mencionado estudio denominado “*Snitches Get Stitches and End Up in Ditches*: una revisión sistemática de los factores asociados con las intenciones de denuncia de irregularidades”, se concluyó que, en general, las recompensas están asociadas positivamente con la intención de denunciar, pero especialmente en el

⁸³¹ Blog posted by Dr. Steven Mintz, aka Ethics Sage, on March 24, 2015. Professor Mintz is on the faculty of the Orfalea College of Business at Cal Poly San Luis Obispo.

<https://www.ethicsage.com/2015/03/is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice.html>

⁸³² The ethics behind blowing the whistle. **Steve Mintz** on February 3, 2012

<https://www.pacbiztimes.com/2012/02/02/the-ethics-behind-blowing-the-whistle/>

⁸³³ Denunciante: ¿Guerrero, saboteador o soplón?

<https://www.forbes.com/sites/roomykhan/2018/07/05/whistleblower-warrior-saboteur-or-snitch/?sh=676222ee6362>

individuo con rasgos de Maquiavelismo (es decir, un individuo que manipula a otros, es engañoso y piensa solo en sí mismo).

Bouville, coherente con lo anterior, indica que las recompensas son un problema, y dice que, para Grant (2002), “cualquier indicación de que la recompensa se anticipó, o de alguna manera entró en la decisión de hacer sonar el silbato, compromete la calidad ética del actuar en sí mismo” para que estos no sean “casos genuinos” de denuncia de irregularidades.

Considero, como Grant, que el que denuncia irregularidades animado por recibir una recompensa económica, no está actuando éticamente, pues no lo impulsa la defensa del interés público, que implica sacrificarse, sino que lo que lo anima a denunciar es la obtención de un beneficio personal.

El *whistleblower* o denunciante revela actos de corrupción, auto sacrificando su bienestar y su tranquilidad para beneficio del interés general; el delator revela información que afecta a personas incursoas en irregularidades, un cómplice, a cambio de recibir beneficios judiciales, el caza recompensas recibe beneficios económicos, por actuaciones que adelanta, como las previstas en Ley Federal de Reclamos Falsos (CFA) de 1863, o en la Dodd-Frank de 2011. Los actos realizados por el delator y por el caza recompensas están impulsados por el interés propio del que realiza el acto, no por el autosacrificio y por el interés público. Otro tipo de revelación de información es la que hace el soplón, cuya actuación no la impulsa el interés propio ni el interés general, pues no busca beneficios para él ni para la sociedad, sino perjudicar a un tercero que ha incurrido en una conducta que no representa un grave daño para la sociedad, como llegar tarde a clase o no llevar la tarea.

12.1.9. El *whistleblowing*: deber o derecho.

Los investigadores han planteado la pregunta de si la denuncia de irregularidades en el lugar de trabajo es un derecho y, por lo tanto, permite un comportamiento responsable, o si es un deber corporativo impuesto, lo que resulta en responsabilidad para los trabajadores⁸³⁴.

El *whistleblowing* es una elección o decisión que toma el denunciante, no es un deber moral, si fuera deber moral el comportamiento del denunciante no sería digno de loa y él no sería tratado como héroe, como a veces ocurre, pues simplemente estaría haciendo lo que le corresponde hacer. Entonces, el *whistleblowing*, como elección o decisión del *whistleblower*, sería un derecho, cuyo ejercicio conlleva riesgos para el denunciante, pero es bueno para el interés público, esto último es lo que justifica que se proteja al denunciante.

12.1.10. El *whistleblowing* y la protección del denunciante.

Judy Nadler y Miriam Schulman señalan que la denuncia de irregularidades también apela a las virtudes, especialmente al coraje, ya que defender los principios puede ser una experiencia de represalias⁸³⁵.

Sobre este enfoque, Steven Mintz señala que el Imperativo Categórico en el sistema ético de Kant es una ley moral incondicional que se aplica a todos los seres racionales y es independiente de cualquier motivo o deseo personal. Por lo tanto,

⁸³⁴ *Is Whistleblowing a Moral Act?* <https://www.stevenmintzethics.com/single-post/2015/07/14/is-whistleblowing-a-moral-act>

⁸³⁵ Whistle Blowing in the Public Sector. Judy Nadler and Miriam Schulman <https://www.scu.edu/government-ethics/resources/what-is-government-ethics/whistle-blowing-in-the-public-sector/#:~:text=Whistle%20blowing%20has%20to%20do,detracts%20from%20the%20common%20good>

podríamos decir que incluso si existe presión en una organización para no denunciar irregularidades, una persona moral y racional soportará tal presión, independientemente de la represalia percibida, porque es un requisito moral hacerlo. Kant argumentó que la conformidad con el imperativo categórico y, por lo tanto, con los requisitos morales mismos, es esencial para la agencia racional⁸³⁶.

El *whistleblowing* no es un deber moral sino que es una elección que hace el denunciante (*bouville*), es un acto ético a través del cual el denunciante determina que otra persona realiza un acto contra el interés común, y lo revela a la instancia competente con el propósito de prevenirlo. Esa revelación le puede generar al denunciante represalias, por lo que, si el Estado quiere fomentar la denuncia de hechos de corrupción para prevenirlos, debe establecer medidas que protejan al denunciante contra retaliaciones.

La protección de los denunciantes es la última línea de defensa para salvaguardar el interés público. Promueve una cultura de rendición de cuentas e integridad tanto en el ámbito público como en el privado, y alienta la denuncia de malas conductas, fraude y corrupción (OCDE).

Parece que la denuncia de graves hechos irregulares en el entorno laboral tiene como consecuencia las represalias. Muchas irregularidades, de todo tipo, en el entorno laboral, quedan sin denunciar porque los empleados que presencian esas irregularidades temen ser objeto de represalias como pérdida del trabajo, ser degradado de su cargo, negársele la posibilidad de ascensos, sufrir reducción de su salario o de la jornada laboral remunerada, ser transferido de lugar de trabajo o

⁸³⁶ *Is Whistleblowing a Moral Act?* <https://www.stevenmintzethics.com/single-post/2015/07/14/is-whistleblowing-a-moral-act>

asignarle uno diferente⁸³⁷. Es muy común dejar al empleado denunciante sin hacer nada, y ubicarlo en un sitio aislado para que se aburra y renuncie.

12.1.11. El *whistleblowing*: cuándo se justifica.

Larmer, Robert A. al respecto señala que el *whistleblowing* no puede justificarse excepto sobre la base de un deber superior para el bien público⁸³⁸.

Por su parte Mintz sostiene que, desde una perspectiva ética, esto sería incorrecto, ya que viola la obligación de lealtad de un empleado hacia el empleador, aunque existen casos en los que otros valores éticos triunfan sobre la lealtad.

El mismo Mintz señala que, aunque la lealtad es una virtud importante, no debe usarse para justificar quedarse callado, cuando el bien público está en juego, como cuando los recursos públicos se usan para fines ilegales⁸³⁹.

Sobre la tensión entre la lealtad hacia el empleador y el mal que el empleador hace a la sociedad o al bien común, Mintz concluye que el daño que una empresa le hace a una comunidad con prácticas ilegales supera el daño que una persona le hace a su empleador al denunciar después de intentar corregir el error por medios internos⁸⁴⁰.

⁸³⁷ Por qué los empleados no reportan las irregularidades en el lugar de trabajo. <https://vaultplatform.com/blog/why-workers-dont-report-misconduct-in-the-workplace/>

⁸³⁸ Larmer, Robert A. “*Whistleblowing and Employee Loyalty*”. *Journal of Business Ethics*, vol. 11, no. 2, 1992, pp. 125–28. JSTOR, <http://www.jstor.org/stable/25072254>. Accessed 13 Apr. 2023.

⁸³⁹ Ibidem.

⁸⁴⁰ *The ethics behind blowing the whistle*. Steve Mintz on February 3, 2012 <https://www.pacbiztimes.com/2012/02/02/the-ethics-behind-blowing-the-whistle/>

Nadie está obligado a realizar acciones que puedan perjudicar sus propios intereses. Sin embargo, nuestra obligación moral con la sociedad nos obliga a corregir un error cuando vemos que ha ocurrido (Mintz)⁸⁴¹.

Como queda evidenciado de lo citado anteriormente, el whistleblowing es una práctica muy compleja que puede ser analizada desde múltiples enfoques.

Consideramos que siendo la ética la capacidad que tiene el individuo racional de distinguir entre bien y mal, cuando presencia una conducta que genera daño al interés público, y reporta beneficio a unos pocos, ¿el denunciante debe revelar ese hecho a la instancia competente para recibir la información, como materialización de un acto ético? Pero porqué lo reporta o lo deja de reportar. La persona que presencia la conducta que genera daño al bien público, puede que no informe sobre esa conducta porque su propia conducta no está basada en valores éticos tales como la honestidad o la integridad, o que para denunciar necesite un estímulo económico. Si se necesita un estímulo económico para denunciar una conducta que le causa daño al bien público ya no estaríamos frente a un acto ético donde lo que prima es lo bueno para la sociedad, sino frente a un acto egoísta impulsado por el interés propio. Aristóteles, en la ética de Nicómaco, señala que lo mejor para un individuo es menos hermoso (kalos) y divino (theios) que lo que es bueno para un pueblo (ethnos) o ciudad (polis).

En cuanto al posible conflicto entre la lealtad y el interés público o bien común, en las entidades públicas esa situación no se debe considerar pues cuando los cargos son proveídos con base en el mérito, los funcionarios le deben lealtad únicamente al bien común y al interés público.

⁸⁴¹ <https://www.stevenmintzethics.com/single-post/2015/07/14/is-whistleblowing-a-moral-act>

Sin embargo, una persona puede no denunciar una conducta que dañe el interés público, y no desarrollar un acto ético, principalmente por temor a las represalias que puedan tomarse contra él o su entorno, lo cual sería justificado pues estaría velando por su propia supervivencia y la de sus allegados.

12.2. Protección del whistleblower en Colombia.

En Colombia, en años recientes se ha intentado legislar integralmente sobre denuncias de graves irregularidades al interior de las entidades públicas y la protección del denunciante de esos hechos; sin embargo, esos intentos no han tenido éxito, como más adelante se verá. No obstante, hay normas disciplinarias y sobre acoso laboral, de rango legal, que enuncian la protección del denunciante de hechos de corrupción, contra represalias.

Las mencionadas normas son la Ley 1474 de 2011, Artículo 43, que adicionó el Código Único Disciplinario, Ley 200 de 2002. En el numeral 64 del Artículo 48, sobre Faltas Gravísimas, se introdujo una norma sobre Prohibición de Represalias en la cual se calificaba como falta gravísima cometer directa o indirectamente, con ocasión de sus funciones o excediéndose en el ejercicio de ellas acto arbitrario e injustificado contra otro servidor público que hubiera denunciado hechos de corrupción, lo anterior sin perjuicio de la adopción de las medidas previstas en la Ley 1010 de 2006.

La Ley 1010 de 2006, sobre medidas para proteger a quienes han formulado denuncias de acoso laboral, contempla en ese sentido que la terminación unilateral del contrato de trabajo o la destitución de la víctima del acoso laboral carecerán de todo efecto, si se produce en un término de seis meses siguientes a la denuncia y se ha agotado el trámite previsto en esa norma. Además, la formulación de denuncia de

acoso laboral podrá provocar que el Ministerio Público ejerza el poder preferente, es decir, que conozca de esa denuncia y desplace a la oficina de control disciplinario de la entidad en la que se denuncia el acoso, supuestamente, con el propósito de que el proceso disciplinario se adelante con mayor objetividad.

Así, las dos normas legales mencionadas, aplicadas conjuntamente, actualmente constituyen la única herramienta de protección contra represalias del funcionario público que denuncia hechos de corrupción, como la destitución del empleo, entendiendo esto como acoso laboral.

Las convenciones internacionales contra la corrupción, tales como la interamericana 1997 y la de las Naciones Unidas adoptada en 2003 y con efectos a partir de 2005, instan a sus estados miembros a implementar mecanismos de denuncia por parte de funcionarios públicos de hechos de corrupción que conozcan en desarrollo de la función pública, y de protección de eso denunciantes de buena fe.

La Interamericana consagra en el Artículo 3 “los Estados parte establecerán medidas y sistemas que exijan a los funcionarios públicos informar a las autoridades competentes sobre los actos de corrupción en la función pública de los que tengan conocimiento”.

Sobre protección a los denunciantes, la mencionada convención establece, Artículo 3, los estados parte convienen en considerar “sistemas para proteger a los funcionarios públicos y ciudadanos particulares que denuncien de buena fe actos de corrupción, incluyendo la protección de su identidad”.

Por su parte la convención de la Naciones Unidas sobre denuncia de actos de corrupción establece, Artículo 5, “cada Estado debe considerar la posibilidad de

establecer medidas y sistemas para facilitar que los funcionarios públicos denuncien todo acto de corrupción a las autoridades competentes en el marco del ejercicio de sus funciones”.

En relación con la protección al denunciante, la convención de las Naciones Unidas, Artículo 33, contempla “cada Estado Parte considerará la posibilidad de incorporar en su ordenamiento jurídico interno medidas apropiadas para proporcionar protección contra todo trato injustificado a las personas que denuncien ante las autoridades competentes, de buena fe y con motivos razonables”.

Ninguna de esas convenciones se refiere específicamente a protección de denunciantes de actos de corrupción ocurridos en el entorno laboral, pero eso se concluye cuando señalan que los funcionarios públicos son los denunciantes de actos de corrupción en ejercicio de sus funciones o en la función pública.

Igualmente, Colombia es miembro de la Convención antisoborno de la OCDE; entre las recomendaciones que dicha organización ha dado a Colombia, en desarrollo del Artículo 12 de la Convención, para implementarla, está la de establecer mecanismos de denuncia y protección de denunciantes⁸⁴².

Colombia es estado miembro de esas convenciones, por lo cual ha intentado implementar los mecanismos de denuncia y de protección a denunciantes a los que se refieren esas convenciones, especificando que la protección es para el denunciante de actos de corrupción ocurridos en el entorno laboral, sin que lo haya logrado.

⁸⁴² *Implementing the OECD Anti-Bribery Convention*. Página 10. [Implementing the OECD Anti-Bribery Convention in Colombia: Phase 3 Two Year Written Follow-Up Report](#) mayo 27 de 2023.

Los intentos de legislar sobre denuncias de actos de corrupción en el entorno laboral y protección al denunciante se han realizado mediante los siguientes proyectos de ley:

Como anexo aparece un resumen con los principales aspectos de esos proyectos.

036 de 2015 Cámara (Archivado) Retirado por el autor.

116 de 2016 Senado. (Archivado) Por tránsito de legislatura.

076 de 2017 Senado. (Archivado) Por tránsito de legislatura.

008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez) (Archivado) Retirado por el autor.

341 de 2020 Cámara. La parte referente a denuncia de hechos de corrupción y protección del denunciante fue retirada del texto del proyecto, proyecto que se convirtió en la Ley 2195 de 2022.

210 de 2022 Senado. Estaba pendiente de ponencia 1er debate senado.

Finalmente, fue archivado.

En el informe de seguimiento al cumplimiento de la recomendación de finales de 2021, la OCDE señala su frustración porque el Capítulo del proyecto de ley 341 de 2020, que se debatía en el Congreso para el establecimiento de la protección a los denunciantes, se había removido⁸⁴³.

El Consejo Superior de Política Criminal, organismo colegiado asesor del Gobierno Nacional en la implementación de la *política criminal* del Estado colombiano,

⁸⁴³ COLOMBIA PHASE 3: TWO YEAR WRITTEN FOLLOW-UP – SUMMARY AND CONCLUSIONS
Página 5. 2021. Recuperado de <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/Colombia-phase-3-follow-up-report-en.pdf> el 6 de abril de 2023.

emitió concepto negativo sobre los proyectos de Ley 116 de 2016 y 076 de 2017⁸⁴⁴, con base en, entre otros argumentos, que:

“(E)l proyecto exige más requisitos a la denuncia de un acto de corrupción, que a la denuncia de un delito ordinario, es decir, dificulta la llegada de la información a las autoridades competentes”. Según lo previsto en el Artículo 6 del proyecto.

“Las medidas de protección a las que se refiere el artículo 8 no son claras ni aportan un esquema adicional de protección a los actualmente existentes, salvo la reserva de la identidad del denunciante”. Este aspecto, según el Consejo, “es incompatible con las normas y principios constitucionales, pues de aceptarse este tipo de medidas, podría significar una reducción importante de las garantías judiciales del procesado, en especial la de hacer comparecer al tribunal a los testigos y a interrogarlos de acuerdo con sus necesidades de defensa”.

Al respecto se debe señalar que la reserva de identidad es uno de los mecanismos que se utiliza en las legislaciones norteamericana y española para proteger al denunciante de irregularidades graves en el entorno laboral. La directiva 1937 de 2019, Artículo 16, No 2, establece que la revelación de la identidad del denunciante será procedente, entre otros casos, en el marco de un proceso judicial, para salvaguardar el derecho de defensa de la persona afectada, es decir, el procesado. En la legislación sobre protección al denunciante en Estados Unidos, se consagra que la identidad del denunciante no se puede revelar, sin el consentimiento de éste, a menos que el *Special Counsel* o el Inspector General consideren que es

⁸⁴⁴https://www.minjusticia.gov.co/programas-co/politica-criminal/Conceptos/25%20CSPC%20PL%20076%20de%202017%20S_Denunciantes%20de%20actos%20de%20corrupcio%CC%81n.pdf

inevitable revelar esa identidad para poder adelantar la investigación de la irregularidad denunciada. Lo que se consagra en esas normas es un derecho limitado a la confidencialidad de la identidad del denunciante.

Así las cosas, la reserva de la identidad o confidencialidad de la identidad es un mecanismo fundamental para proteger al denunciante, lo que no significa que no se pueda levantar en caso de que se adelante un proceso o investigación, para garantizarle al procesado el debido proceso.

Dice el Consejo que “En la actualidad –y de ello no da cuenta el proyecto- existe un amplio catálogo de normas administrativas y penales que establecen medidas dirigidas a combatir y prevenir la corrupción, mecanismos que no se han evaluado correctamente como para hacer un balance justo de su funcionamiento que permita determinar si se requieren otras normas que fortalezcan la lucha contra la corrupción, o si, por el contrario, lo que es necesario es facilitar el funcionamiento de las mismas”.

Desconoce el Consejo que la norma mencionada no es una norma más contra la corrupción, sino una que consagra un mecanismo especial que si se diseña adecuadamente puede tener un positivo impacto sobre ese fenómeno que afecta las finanzas del Estado y la sociedad en general. Por otra parte, la efectividad de las normas vigentes contra la corrupción en Colombia es muy cuestionable a la luz del índice de percepción de la corrupción (IPC) de transparencia internacional, el cual muestra que la percepción de la corrupción en Colombia es bastante alta, y que no hay signos de mejoría. En los últimos 5 años, Colombia, en promedio, ocupa en ese índice la posición 93, en el cual la posición 1 es el menos corrupto (Transparencia Internacional).

El Consejo señala que con este proyecto se pueden presentar estímulos negativos. “Posibilidad de que se abran canales para el incremento de denuncias sin fundamento. Una política criminal coherente debe examinar esta posibilidad, con el fin de evitar que la protección que ciertamente se debe brindar a quienes informen sobre actos de corrupción, se torne, en sí misma, una fuente para obtener beneficios injustificados”.

Al respecto se puede indicar que el proyecto contempla medidas para evitar que se presenten esas situaciones. El Artículo 11 de los dos proyectos que analiza el Consejo contemplan sanciones para la denuncia temeraria. Además, como el mismo Consejo señala, los requisitos para la denuncia que contempla este proyecto son más exigentes que para la denuncia de un delito ordinario. La denuncia tiene que ser sustentada y justificada, se tiene que individualizar al denunciado y debe referirse a hechos reales y ciertos, según lo consagra el Artículo 6° del proyecto.

El Consejo en su concepto sobre los proyectos de ley mencionados recomienda una “Evaluación de los mecanismos de lucha contra la corrupción y de acceso a la administración de justicia que actualmente se hallan regulados en la ley, para determinar cuáles de ellos han servido y cuáles no, así como las razones de tal situación, y sobre sus conclusiones elaborar respuestas de política que conduzcan a la prevención y sanción de la corrupción”.

El concepto desfavorable que emite el Consejo sobre los proyectos de Ley 116 de 2016 y 076 de 2017, se sustenta en la indebida configuración de su texto, la indefinición de las medidas propuestas, y la ausencia total de evidencia empírica que justifiquen la necesidad de acudir a la regulación mediante una norma adicional.

De acuerdo con lo anterior, para el Consejo el proyecto no constituye una propuesta sería para enfrentar la corrupción, e insiste en que antes de tramitar más normas contra la corrupción hay evaluar la efectividad de las normas existentes, desconociendo los indicadores de organismos como transparencia internacional, que señalan que el problema de la corrupción en Colombia es grave. El Consejo parece no conocer la importancia que actualmente y a nivel internacional tienen mecanismos como el *whistleblowing* y la protección del *whistleblower* para prevenir la corrupción, que las convenciones internacionales contra la corrupción recomiendan incorporar en las legislaciones de los países miembros. En materia de protección, el marco normativo sigue siendo muy disperso y escaso, poco relacionado y articulado con la legislación internacional (Transparencia por Colombia).

El proyecto de ley 210 de 2022, que se tramitaba en el Congreso acogía o era el mismo proyecto 076 de 2017, con algunos ajustes. Entre estos estaba la eliminación de la proyectada “Comisión del Programa de Protección a Reportantes de Actos de Corrupción”. El mencionado proyecto se encontraba (24 de mayo de 2023) para ponencia primer debate en el senado. Finalmente fue archivado porque no se rindió esa ponencia. Art 190 Ley 5 de 1992.

12.2.1. Tabla con los proyectos de ley con los que se ha intentado legislar sobre denuncias de actos de corrupción en el entorno laboral y protección al denunciante en Colombia:

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Propósito:	Art. 1° proteger y otorgar beneficios a los servidores públicos y a cualquier ciudadano en particular, que denuncie hechos de corrupción administrativa que ocurran en las entidades públicas.	Art. 1°. proteger la estabilidad laboral y Física a los servidores públicos y a cualquier persona natural o jurídica que reporte actos de corrupción en entidades públicas.	Art. 1°. proteger la estabilidad laboral y Física a los servidores públicos y a cualquier persona natural o jurídica que reporte actos de corrupción en entidades públicas.	Art. 1°. promover la transparencia y establecer medidas para lograr mayor efectividad y articulación del Estado en la lucha contra la corrupción, con el fin de asegurar una mayor integridad y recuperar la confianza ciudadana	Art. 1°. adoptar disposiciones tendientes a prevenir los actos de corrupción, a reforzar la articulación y coordinación de las entidades del Estado y a recuperar los daños ocasionados por dichos actos con el fin de asegurar promover la cultura de la legalidad e integridad y recuperar la confianza ciudadana y el respeto por lo público	Art. 1° Proteger la identidad, estabilidad laboral y física de los servidores públicos y cualquier persona natural o jurídica que reporten la realización de actos de corrupción en entidades de la administración pública.
Ámbito Laboral	Art. 1°. las entidades públicas	Art. 1°. Reportar actos de corrupción en las Entidades Públicas;	Art. 1°. Reportar actos de corrupción en las Entidades Públicas;		X Art. 2°	Art. 1°. Reportar actos de corrupción en las Entidades Públicas;
Todo Ámbito						
Sector público	X Art. 1°.	X Art. 1°.	X Art. 1°.		X Art. 2° y 7°.	X Art. 1°.
Sector privado					X Art. 6°.	
Canales de denuncia - interna				X Art. 6° Parágrafo. canales de denuncia en las entidades.	X Art. 6°. Inc.2°.	X Art. 14. Parágrafo canales de denuncia en las entidades.

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Canales de denuncia - externa	X Art. 7°. Contraloría General de la República, la fiscalía general de la Nación, la Procuraduría General de la Nación y las entidades (DIAN, Superintendencias) que conlleven inmersa esta facultad propia de control con base en la normatividad vigente, dentro del ámbito de su competencia y jurisdicción. Se crea una unidad de reacción inmediata contra la corrupción administrativa (URICA) integrada por funcionarios de las anteriores entidades. Velarán por el cabal cumplimiento de esta Ley.	X Art. 7°. Contraloría General de la República, la fiscalía general de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, Comisión del Programa de Protección a Reportantes de Actos de Corrupción y las entidades (DIAN, superintendencias) que conlleven inmersa esta facultad propia de control con base en la normatividad vigente, dentro del ámbito de su competencia y jurisdicción. Se crea una unidad de reacción inmediata contra la corrupción administrativa (URICA) integrada por funcionarios de las anteriores entidades. Velarán por el cabal cumplimiento de esta Ley.	X Art. 7°. Contraloría General de la República, la fiscalía general de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, Comisión del Programa de Protección a Reportantes de Actos de Corrupción y las entidades (DIAN, superintendencias) que conlleven inmersa esta facultad propia de control con base en la normatividad vigente, dentro del ámbito de su competencia y jurisdicción. Se crea una unidad de reacción inmediata contra la corrupción administrativa (URICA) integrada por funcionarios de las anteriores entidades. Velarán por el cabal cumplimiento de esta Ley.	X Art. 2° Parágrafo. Procuraduría General de la Nación, Contraloría General de la República, Fiscalía General de la Nación y cualquier entidad con funciones de vigilancia y control.	X Art 6°. Parágrafo 3°. Ministerio de Trabajo	X Art. 8°. Contraloría General de la República, la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, y las entidades (DIAN, superintendencias) que conlleven inmersa esta facultad propia de control con base en la normatividad vigente, dentro del ámbito de su competencia y jurisdicción. Se crea una unidad de reacción inmediata contra la corrupción administrativa (URICA) integrada por funcionarios de las anteriores entidades. Velarán por el cabal cumplimiento de esta Ley.

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Denunciantes	Art. 1°. servidores públicos y cualquier ciudadano actualmente presten servicios públicos a cargo del Estado o administren recursos de este y a quienes administren fondos privados o bienes de la Nación	Art. 1°. los servidores públicos y cualquier persona natural o jurídica (...) en entidades de la administración pública y en cualquier escenario donde se manejen recursos y/o bienes de origen público,	Art. 1°. los servidores públicos y cualquier persona natural o jurídica (...) en entidades de la administración pública y en cualquier escenario donde se manejen recursos y/o bienes de origen público,	Art. 5°. ¿Ciudadanos ?	Art. 2°. servidor público o a cualquier persona	Art. 1°. los servidores públicos y cualquier persona natural o jurídica (...) en entidades de la administración pública y en cualquier escenario donde se manejen recursos y/o bienes de origen público.
Características de la denuncia	Art. 1° y 6°. formal (escrita) y debidamente sustentada identificar e individualizar denunciados Que se refieran a hechos reales y ciertos.	Art. 1° y 6°. reportede forma oportuna, formal y justificada, identificar e individualizar denunciados Que se refieran a hechos reales y ciertos.	Art. 1° y 6°. reportede forma oportuna, formal y justificada, identificar e individualizar denunciados Que se refieran a hechos reales y ciertos.	Art. 3°. Estar escritas y sustentadas apropiadamente. Incluir claramente la identificación e individualización de las personas inmersas en las conductas. Hacer referencia a hechos reales y ciertos.	Art. 2° de buena fe y razonablemente	Art. 1° y 7°. reportede forma oportuna, formal y justificada, identificar e individualizar denunciados Que se refieran a hechos reales y ciertos.
Compromiso de Confidencialidad	X Art. 6°.	X Art. 6°.	X Art. 6°	X Art. 3° (f)		X Art.7 (e), Art 13
Sanciones Denuncia temeraria	X Art. 11.	X Art. 11.	X Art. 11			X Art. 12°
Legislación dedicada solo a protección a denunciantes	X se crea la ley de protección y compensación al denunciante de actos de corrupción administrativa en todas las áreas del gobierno nacional y se dictan otras disposiciones	X adopta la Ley de Protección y Compensación al Denunciante de Actos de Corrupción Administrativa en el Gobierno Nacional y se dictan otras disposiciones	X adopta la Ley de Protección y Compensación al Denunciante de Actos de Corrupción Administrativa en el Gobierno Nacional y se dictan otras disposiciones			X Sobre mecanismos de protección y compensación al denunciante de actos de corrupción administrativa

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Disposicione s sobre protección a denunciantes en una Ley que incluye otras materias.				X promover la transparencia y establecer medidas para lograr mayor efectividad y articulación del Estado en la lucha contra la corrupción, con el fin de asegurar una mayor integridad y recuperar la confianza ciudadana	X se adoptan medidas en materia de transparencia, prevención y lucha contra la corrupción y otras disposiciones.	
Denuncia anónima						
Denuncia con identidad	X	X	X	X	X	X
Protección identidad	X Art. 9° (a)	X Art.9° (a)	X Art. 9° (a)	X Art. 4° (a).	X Art. 4°.	X Art. 9° y Art. 13
Listado de hechos que se presumen represalias					X Art. 6°. Parágrafo 4°.	
Contempla cómo se desvirtúan esas presunciones						
Contempla quién tiene la carga de probar que los hechos que se presumen represalias no tienen que ver con la denuncia						
Contempla un periodo en el que las acciones contra el denunciante se presumen represalias						

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Beneficiarios protección	Art. 4°. Servidores públicos, Pensionados, Ex servidores públicos Contratistas (OPS/CPS) Supernumerarios. Cualquier ciudadano (nacional y/o extranjero) persona jurídica y/o natural No están incluidos los familiares o los que están en el entorno del denunciante.	Art. 4°. Servidores públicos Pensionados Ex servidores públicos, Contratistas (OPS/CPS) Supernumerarios. Cualquier ciudadano (nacional y/o extranjero), persona jurídica y/o natural No están incluidos los familiares o los que están en el entorno del denunciante.	Art. 4°. Servidores públicos Pensionados Ex servidores públicos, Contratistas (OPS/CPS) Supernumerarios. Cualquier ciudadano (nacional y/o extranjero) persona jurídica y/o natural No están incluidos los familiares o los que están en el entorno del denunciante.	Art. 5°. Ciudadanos que denuncien.	Art. 2°. servidor público o a cualquier persona que denuncie hechos de corrupción o testifique sobre esos hechos. No están incluidos los familiares, o los que están en el entorno del denunciante.	X Art. 5° Servidores públicos, Contratistas, Supernumerarios o Judicantes Pasantes. Cualquier ciudadano (nacional y/o extranjero) persona jurídica y/o natural que tuviere conocimiento de actos de corrupción. No están incluidos los familiares, o los que están en el entorno del denunciante.
Medidas de Protección sector público.	Art. 9°. Reserva de su identidad Garantizará su estabilidad laboral Según el caso y su grado de instrucción, se promoverá a cargos de mayor jerarquía y competencia Personal por contrato, supernumerario, practicante, judicante entre otros garantizará estabilidad y promoción. Particular y/o persona natural estímulos económicos. Beneficios, fiscales, penales y disciplinarios a denunciados.	Art. 9°. Reserva de su identidad Garantizará su estabilidad laboral Según el caso y su grado de instrucción, se promoverá a cargos de mayor jerarquía y competencia Personal por contrato, supernumerario, practicante, judicante entre otros garantizará estabilidad y promoción. Particular y/o persona natural estímulos económicos. Beneficios, fiscales, penales y disciplinarios a denunciados que se	Art. 9°. Reserva de su identidad Garantizará su estabilidad laboral Según el caso y su grado de instrucción, se promoverá a cargos de mayor jerarquía y competencia Personal por contrato, supernumerario, practicante, judicante entre otros garantizará estabilidad y promoción. Particular y/o persona natural estímulos económicos. Beneficios, fiscales, penales y disciplinarios a denunciados que se	Art. 4°. Reserva de la identidad; se garantizará su estabilidad laboral; reubicará en entidades similares; De ser posible, se promoverá a cargos de mayor jerarquía y competencia; personal por contrato, supernumerario, practicante, judicante entre otros; se le garantizará su continuidad; Cuando se trate de personas naturales y/o jurídicas	Art. 3°. Podrán ser objeto de medidas de protección física que debe brindar el Estado, previa evaluación del riesgo, a través de la entidad competente que corresponda. Art. 5°. (...) Sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar, la Procuraduría General de la Nación adelantará las investigaciones y sanciones correspondientes en contra de quienes impidan o intenten impedir las	Art. 9, 10 y 11. Reserva de identidad; Garantizará estabilidad laboral; reubicará en entidades similares; se promoverá a cargos de mayor jerarquía y competencia; Personal por contrato, supernumerario, practicante, judicante entre otros garantizará estabilidad y promoción; Particular y/o persona natural estímulos económicos. Beneficios, fiscales, penales y disciplinarios a denunciados que se

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
		encuentren inmersos en los hechos denunciados.	encuentren inmersos en los hechos denunciados.	extranjeras, el Gobierno Nacional reglamentará lo pertinente; Beneficios, fiscales y disciplinarios, en caso de que el denunciante o quejoso, se encuentre inmerso o hubiere participado en los hechos materia de investigación, siempre y cuando sea acordado entre las partes.	denuncias, o adopten medidas de represalia en contra de los quejosos o testigos. Art. 7° Traslado de dependencia administrativa dentro de la entidad, traslado de sede en otra ciudad cuando haya lugar, licencia remunerada en los términos regulados en la normativa vigente y las demás que garanticen la estabilidad laboral del informante, denunciante, testigo o interviniente, de acuerdo con las recomendaciones que formule la Procuraduría General de la Nación.	encuentren inmersos en los hechos denunciados.
Medidas de Protección sector privado.					Art. 6°. traslado de dependencia o del lugar de trabajo según sea el caso, reubicación en una ciudad diferente, asignación de funciones a través de las modalidades de trabajo en casa o teletrabajo, concesión de vacaciones,	

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
					permisos remunerados o salario sin prestación del servicio de dependencia administrativa dentro de la entidad, licencia remunerada y las demás que garanticen la estabilidad laboral del informante, denunciante, testigo o quejoso interviniente.	
Contemplan incentivos para denunciar.	X Art. 10 Recompensas. a los ciudadanos que denuncien actos de corrupción - beneficios de vivienda/educación) -cuando con su oportuna información se logre prevenir, evitar, sancionar y/o repetir contra los funcionarios públicos y particulares que estén inmersos en actos de corrupción	X Art. 10 Recompensas. a los ciudadanos que denuncien actos de corrupción - beneficios laborales, vivienda, educación (país y/o el extranjero) - cuando con su oportuna información se logre-prevenir y evitar el saqueo de los recursos públicos, -- sancionar y/o repetir contra los funcionarios públicos y particulares que estén inmersos en actos de corrupción.	X Art. 10 Recompensas. a los ciudadanos que denuncien actos de corrupción - beneficios laborales, vivienda, educación (país y/o el extranjero) - cuando con su oportuna información se logre-prevenir y evitar el saqueo de los recursos públicos, -- sancionar y/o repetir contra los funcionarios públicos y particulares que estén inmersos en actos de corrupción.	X Art. 5°. Recompensas a los ciudadanos que cumplan integralmente lo previsto en la presente ley, cuando en virtud a su colaboración se prevenga y evite el saqueo de los recursos públicos. beneficios laborales, vivienda, educación - en país y/o en el extranjero- Posibilidades de compensación económica		Art. 10 y 11.
Fomento de la cultura de la denuncia	X Art. 12.	X Art. 12.	X Art. 12.	X Art. 6°.	X Art. 8.	Art. 14.
Estado	ARCHIVADO	ARCHIVADO	Archivado	Archivado	ARCHIVADO	

Proyecto de Ley.	036 de 2015 Cámara	116 de 2016 Senado	076 de 2017 Senado	008 de 2019 Cámara (Pascacio Martínez)	341 de 2020 Cámara – Capítulo 1°.	210 de 2022 Cámara
Causa	Retirado por autor	Por tránsito de legislatura	Por tránsito de legislatura	Retirado por su autor	Cap.1° excluido de PL. El resto se convirtió en la Ley 2195 de 2022.	A principios de 2023 estaba Pendiente de ponencia 1er debate senado. Actualmente está archivado porque no se rindió esa ponencia. Art 190 Ley 5 de 1992.

Fuente: Creación propia.

12.3. Principales elementos del *whistleblowing*.

El *Whistleblowing* sirve para prevenir conductas corruptas despilfarro, fraude, abuso de autoridad. (ambiente de control contar con funcionarios idóneos y con ética).

Jefes Alta Dirección. (Empleadores). Dos roles, conocen denuncias internas – pueden ejercer represalias contra los denunciantes.

Qué se denuncia: irregularidades graves. Fraudes, abusos, despilfarros. Corrupción, salud y seguridad.

Características denuncia: No debe ser temeraria. (Sanciones) Buena fe. El denunciante debe tener motivos razonables para creer en la ocurrencia de irregularidades graves.

Quiénes reportan: Empleados, exempleados, solicitantes de empleo, contratistas, proveedores.

A quién protege: Denunciante, entorno del denunciante (compañeros de trabajo y familiares).

Quién conoce las denuncias (responsable): En España, Sistema interno (Alta dirección de la entidad) y sistema externo de denuncias (agencia autónoma e

independiente). En USA la denuncia se presenta ante la oficina del Inspector general de la agencia federal o ante la oficina del Consejero Especial, y se envía al director de la agencia para que investigue y presente informe en dos meses, si no presenta informe la oficina del consejero especial envía la denuncia al presidente y al congreso. Si de la denuncia se establece la existencia de delitos, se traslada a la fiscalía (EEUU).

Contra qué protege: Represalias o amenazas de represalias de los jefes contra los denunciantes y su entorno. (Sanciones disciplinarias y multas contra los que toman represalias contra los denunciantes)

Forma de la denuncia: con identificación del denunciante, se debe proteger reserva de identidad (confidencialidad regla general) (anonimato excepcional).

Altruismo – premiada. La denuncia de actos irregulares graves por empleados y otras personas en el entorno laboral, ni en Estados Unidos ni en España tienen contempladas recompensas. Solo se contemplan medidas de protección, como reserva de identidad y reintegro laboral en caso de que la represalia por denunciar haya sido la destitución.

Tipo de legislación de denuncia y protección al denunciante: Dedicada en una sola ley se regula el procedimiento de denuncia y de protección del denunciante. En dos o más leyes se incluyen provisiones sobre denuncia de irregularidades junto a otras provisiones sobre diferentes temas.

En Colombia, actualmente tampoco se prevén recompensas en la legislación sobre protección al denunciante. En los distintos proyectos de ley que se han presentado al Congreso desde 2015 para legislar en una sola ley el tema de denuncias de irregularidades en el entorno laboral y la protección de los denunciantes, se

contempla un régimen de recompensas y beneficios. En 2023 se estaba tramitando el proyecto de ley 210 de 2022, proyecto que por falta de ponencia primer debate en el senado fue archivado. Este proyecto establecía en los Artículos 10 y 11 recompensas y beneficios para el denunciante.

Responsable de proteger al denunciante: España: Alta dirección de la Entidad-Entidad Autónoma e independiente. En Estados Unidos la Oficina del Asesor Especial es la encargada de tramitar las medidas de protección del denunciante ante la *Merit Systems Protection Board (MSPB)*, por sus siglas en inglés). En Colombia actualmente, no se contempla una agencia específica que proteja al denunciante, solo se establece que el ministerio público, en desarrollo del ejercicio del poder preferente, conozca el proceso disciplinario contra el que comete las represalias contra el denunciante. En el proyecto de ley 210 de 2022, se contemplaba que la creación de una Unidad de Reacción Inmediata Contra la Corrupción Administrativa (URICA) integrada por funcionarios de las entidades que tienen competencia para recibir las denuncias de corrupción. Los integrantes de esa unidad velarían por el cabal cumplimiento de la Ley, en ese proyecto se contemplaban medidas de protección para el denunciante, lo que, en teoría, significaba que la URICA velaría porque las medidas de protección se aplicaran. En los proyectos de ley 116 de 2016 senado y 076 de 2017 senado, se contemplaba a la “Comisión del Programa de Protección a Reportantes de Actos de Corrupción” como entidad responsable de proteger al denunciante. Esos proyectos de ley terminaron archivados.

Forma de proteger al denunciante: La ley (España) establece como inválidos los actos del jefe que consistan en destitución o desvinculación del denunciante si esos

actos se dan dentro de un periodo de 2 años después de presentada la denuncia. El jefe debe demostrar que esos actos nada tienen que ver con la denuncia. (Carga de la prueba invertida). En estados Unidos, la forma de protección del denunciante no es tan contundente, pues para que se tomen las acciones correctivas, reintegro del puesto de trabajo, o se aplaque la medida de personal, se requiere, en el primer caso, que la oficina del Asesor Especial demuestre que la medida de personal fue una práctica de personal prohibida tomada como represalia contra el denunciante, y que tuvo como causa la denuncia o revelación de la irregularidad, y en el segundo caso que la oficina del Asesor Especial determine que hay bases razonables para creer que la acción de personal fue tomada como resultado de una práctica de personal prohibida o sea una retaliación por la revelación de información⁸⁴⁵. Las decisiones en contra del denunciante por parte de la entidad que conoce el proceso por las represalias – retaliaciones, se pueden impugnar ante los jueces.

⁸⁴⁵ U.S. CODE. Capítulo 5, Section 1214; sub (b) (1) (A) (i) (ii) (iii).

Capítulo 13

La autonomía y la independencia del control fiscal

La autonomía y la independencia del control fiscal son condiciones indispensables para que el control fiscal sea efectivo.

¿Qué es autonomía y qué es independencia?

La Constitución Política de Colombia, Artículo 267, inciso 6° consagra que *“La Contraloría es una entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal. (...)”*.

13.1. Dos enfoques de la independencia como condición del control fiscal efectivo.

La autonomía es condición para que haya independencia. Si hay autonomía e independencia el control fiscal es efectivo.

La independencia de las EFS se garantiza no interviniendo en las decisiones administrativas de las entidades vigiladas.

La independencia de las EFS se garantiza cuando sus funcionarios ingresan a estas a través de un proceso meritocrático, es decir, por sus conocimientos y demostrada experiencia en control fiscal.

La independencia de las EFS se socaba cuando sus funcionarios ingresan a estas por clientelismo político y también cuando intervienen en las decisiones administrativas de las entidades vigiladas.

En el Estado social y democrático de derecho, los individuos libres e iguales celebran un contrato social y crean la estructura básica, es decir, la constitución, y la dotan de instituciones formales (Estado) que garanticen la justicia como equidad entre

los miembros de la sociedad⁸⁴⁶; una de esas instituciones es el control fiscal ejercido por un órgano independiente de los demás poderes públicos y de sus vigilados. El control fiscal ejercido en el marco del Estado constitucional y, especialmente, dentro del Estado social de derecho tiene una función fundamental para el logro de la justicia como equidad, cual es que los recursos públicos sean utilizados de manera óptima para financiar el gasto público, tanto el tradicional como el social. El primero, prioritario para la existencia de los Estados, y el segundo, necesario para reducir la pobreza y la desigualdad, y por tanto, para conseguir la legitimación del Estado^{847 848}. El control fiscal es entonces una función pública que realiza el Estado a través de uno de sus órganos, en nombre de los miembros de la sociedad para vigilar los intereses de los miembros de la sociedad, entre ellos, la justicia social, solo alcanzada en un modelo económico de libre mercado con la redistribución de la riqueza por parte del mismo Estado. La vigilancia de los recursos públicos consiste en verificar que estos sean bien utilizados, y en primer lugar que hayan sido usados con sujeción a la ley, respetando el principio de legalidad, igualmente, consiste en verificar si dichos recursos han sido utilizados bajo los principios de eficiencia, economía y eficacia, es decir, si la asignación de recursos es la más conveniente para maximizar los resultados, si en

⁸⁴⁶ Rawls, J. (2001). *Justice as Fairness: A Restatement* (E. Kelly, Ed.). Harvard University Press. <https://doi.org/10.2307/j.ctv31xf5v0>

⁸⁴⁷ De acuerdo con el trabajo realizado por Jacqueline Jongitud Zamora la legitimación es una categoría sociológica jurídica que se refiere a la aceptación, la adhesión, el reconocimiento y respaldo a los valores y principios que tiene la autoridad política, los cuales tienen que ser compartidos por la sociedad para que reciba legitimación esa autoridad. (Jongitud Zamora, Jacqueline. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Veracruzana, México. p. 9).

⁸⁴⁸ “Todo poder tratar de ganarse el consenso para que se le reconozca como legítimo transformando la obediencia en adhesión. La creencia en la legitimación es, pues el elemento integrante de las relaciones de poder que se desarrollan en el ámbito estatal”. (Bobbio, 1998, p. 892).

igualdad de condiciones de calidad, los bienes y servicios se obtienen al menor costo, y si los resultados se logran de manera oportuna y guardan relación con los objetivos y metas. Igualmente, se debe verificar si la distribución de los recursos públicos se le aplica en principio de equidad, es decir, que se destinen más recursos a los sectores más necesitados. En otras palabras, el control fiscal evalúa la gestión y los resultados alcanzados con los recursos públicos. Si la entidad fiscalizadora superior (EFS) establece que los recursos públicos han sido mal utilizados o que sus administradores se los han apropiado, tiene la función de perseguir esos bienes y de recuperarlos, para restaurar el patrimonio del Estado. Lo anterior en desarrollo de la acción fiscal.

La Organización Internacional de Entidades Superiores de Fiscalización (Intosai⁸⁴⁹), a través de sus Declaraciones expide directrices que se recomienda seguir a las EFS en sus respectivos países para mejorar el desarrollo de la función de control fiscal de los recursos públicos⁸⁵⁰. Las Declaraciones de Lima y de México se refieren a la importancia de la independencia de los órganos de control externo para que puedan vigilar el buen uso de los recursos públicos de manera efectiva.

13.2. Declaración de Lima de 1977

La Declaración de Lima comienza por enunciar la finalidad del control de los recursos públicos en los siguientes términos:

⁸⁴⁹ La Organización internacional de Entidades Superiores de Fiscalización (INTOSAI) es una organización autónoma, independiente y apolítica, no gubernamental, con estatus consultivo especial del Consejo Económico y Social (ECOSOC) de las Naciones Unidas. Reúne a nivel mundial a las entidades que ejercen auditoría gubernamental externa. Fundada en 1953, a iniciativa del órgano de control fiscal de Cuba. Intosai, para el intercambio de experiencias e ideas, expide normas guías para que las EFS afiliadas mejoren su labor de auditoría gubernamental. www.intosai.org

⁸⁵⁰ Si bien esas normas no tienen carácter vinculante expresan las ideas consensuadas de las EFS miembros de Intosai. (Manteca Valdelande, 2003, p.p. 92-93).

“El concepto y la institución del control son inherentes a la economía financiera pública ya que el manejo de fondos públicos representa un fideicomiso. El control no representa un fin en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador cuyo propósito es revelar oportunamente desviaciones de estándares aceptados, y la violación de los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones para prevenir, o por lo menos para hacer más difícil, la repetición de tales infracciones”⁸⁵¹ .

Aquí cabría añadir que el control fiscal no es un fin en sí mismo porque, además de las consecuencias inmediatas de su ejercicio, señaladas en la anterior definición, sirve para que los recursos públicos sean correctamente utilizados para financiar los gastos del Estado, en funcionamiento, inversión y gasto social, con lo cual se redistribuye la riqueza, especialmente con el último.

La Declaración de Lima señala que la independencia⁸⁵² es un elemento fundamental a tener en cuenta si se quiere que las EFS cumplan sus funciones de manera eficaz. La independencia es una condición sine qua non para que las EFS

⁸⁵¹ Declarations of lima and mexico. Recuperado de <http://www.intosai.org/en/documents/intosai/general/declarations-of-lima-andmexico/lima-declaration/i-general.html>. El 20 de marzo de 2023.

⁸⁵² El propósito principal de la Declaración de Lima es reclamar una auditoría de los recursos públicos independiente. Si una EFS no es independiente de las influencias políticas de los otros órganos del Estado no podemos decir que está en capacidad de hacer una buena gestión de auditoría y velar por el buen uso de esos recursos. El tema de la independencia de la EFS continúa siendo debatido por los miembros de la Intosai, una EFS es independiente siempre y cuando eso se consagre en la constitución. Por eso las EFS solo pueden ser independientes en los estados democráticos. (Fiedler, Franz. Secretary General of INTOSAI, 1998, p. 1).

realicen auditorías objetivas y cumplan con su función de vigilar el buen uso de los recursos públicos, lo que redundará en la realización del Estado Social de Derecho⁸⁵³.

El Capítulo Segundo de la Declaración está dedicado a la independencia de las EFS, en él se señala, entre otras cosas, que la independencia debe ser respecto a las entidades controladas y también respecto a influencias externas. La independencia debe ser funcional y organizativa, y lo más importante, reconocida en la constitución.

Cuando los aspectos concretos de las EFS sean regulados mediante leyes, es importante, para garantizar la independencia de las EFS, la labor de los Tribunales Constitucionales, ya que mediante las leyes puede haber injerencia en su independencia y sus funciones de control.

En relación con la independencia de sus funcionarios, se refiere a los funcionarios superiores (Directivos) que son los que toman las decisiones de cómo proceder en caso de que los recursos públicos sean indebidamente manejados, señala que está inseparablemente unida a la independencia de las EFS. La independencia de los funcionarios también debe estar recogida en la constitución. Los funcionarios de las EFS deben ser absolutamente independientes de los órganos controlados y de influencias externas.

Señala la Declaración comentada que la independencia de los funcionarios no debe verse afectada por los sistemas establecidos para su sustitución, asunto que tiene que determinarse también en la Constitución.

⁸⁵³ *“El Estado social y democrático de Derecho (...) establece como deber de los poderes públicos promover las condiciones para el ejercicio real y efectivo de los derechos de los ciudadanos y de los grupos con independencia de su situación social; determina que toda la riqueza del país, cualquiera que sea su titularidad, está subordinada al interés general...”*. (García-Pelayo, *Obras Completas Tomo II*, 1991, p. 1657).

La Declaración de Lima también aboga por que las EFS tengan independencia financiera, es decir, que sus decisiones de control fiscal no sean condicionadas por el gobierno, a través de recortes o demoras en los recursos para su normal funcionamiento.

La declaración de Lima identifica cuatro objetivos para la auditoría del sector Público, los cuales promueven: El correcto y efectivo uso de los recursos públicos, el desarrollo de un sano manejo de las finanzas públicas, la ejecución correcta de las actividades administrativas, y la comunicación de la información a las autoridades públicas y al público en general a través de la publicación de informes objetivos.

13.3. Declaración de México 2007

La Declaración de México 2007, sobre independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), adoptada en el marco del XIX Congreso de la Intosai, es consecuencia del reconocimiento de que 20 años después de la Declaración de Lima seguía presentándose un déficit de independencia en las EFS, y por ello surge la necesidad de insistir en que las EFS deben ser independientes para poder realizar en debida forma el control fiscal de los recursos públicos⁸⁵⁴.

La declaración de México contiene ocho principios con los cuales se quiere reforzar la independencia de las EFS, principios que tienen que ver con el marco legal en el sentido de que se debe reconocer a nivel constitucional la independencia de las EFS, con el tema de garantía de recursos, tanto humanos como materiales y financieros, con las condiciones en que se nombran a los encargados de las EFS que

⁸⁵⁴ Se reconoce que actualmente ninguna EFS cumple con todas estas disposiciones para la aplicación y, por tanto, las pautas básicas adjuntas presentan otras buenas prácticas para lograr independencia. <http://www.intosai.org/es/documentos/intosai/documentos-basicos/declaraciones-de-lima-y-mexico/declaracion-de-mexicosobre-independencia-de-la-efs/preambulo.html>

deben consagrarse igualmente en la constitución; se señala que la independencia de los encargados de las EFS se garantiza si se nombran para un periodo lo suficientemente prolongado y fijo y su destitución se hace en un proceso independiente del ejecutivo y sus autoridades.

En relación con las funciones de auditoría la declaración se refiere a que las EFS deben adelantarlas sin presiones del legislativo o del ejecutivo, y poder decidir autónomamente sobre las auditorías que considere necesario adelantar y respecto a cómo hacerlo, así como tener acceso ilimitado a la información de las entidades auditadas para con ello cumplir con su mandato. Los resultados de las auditorías deben ser presentados por las EFS por lo menos una vez al año.

Sobre el contenido de los informes de auditoría y el momento de presentarlos, la declaración señala que las EFS están en libertad para decidirlo.

Finalmente, la declaración consagra que las EFS deben de realizar auditorías de seguimiento para verificar que las observaciones y anotaciones sean tenidas en cuenta y sus recomendaciones sean puestas en práctica.

Ambas declaraciones asocian la independencia del control fiscal con la garantía para el órgano que lo ejerce de contar con los recursos, tanto humanos como materiales y financieros para que sus decisiones de control fiscal no sean condicionadas por el gobierno, a través de recortes o demoras en los recursos para su normal funcionamiento.

13.4. Autonomía e independencia del órgano de control fiscal externo.

En Colombia, la Corte Constitucional se ha referido en varias sentencias a la autonomía e independencia del control fiscal y más específicamente a la autonomía e independencia del órgano de control fiscal externo.

En relación con la autonomía de la Contraloría General de la República, la Corte, en la sentencia C-499/98, citada en la Sentencia C-1339 de 2000, caracteriza la autonomía como la posibilidad que tiene el órgano de ejercer sus funciones dentro de los límites de la Constitución y la ley, sin la injerencia ni la intervención de otras autoridades u órganos⁸⁵⁵.

En la mencionada Sentencia se señala que el órgano de control externo debe contar con suficientes recursos para llevar a cabo sus funciones de forma eficaz, lo cual es una de las condiciones necesarias para su efectividad⁸⁵⁶.

En la misma sentencia, la Corte clasifica la autonomía, en este caso, del órgano de control fiscal externo, en administrativa, presupuestal y jurídica. La primera tiene que ver con el ejercicio de sus funciones administrativas y funcionales sin injerencias o

⁸⁵⁵ "...la mencionada autonomía consiste, básicamente, en el "establecimiento de una estructura y organización de naturaleza administrativa especializada, a la cual se le ha asignado un haz de competencias específicas en relación con la materia reseñada, que pueden ejercerse dentro de un cierto margen de libertad e independencia, a través de órganos propios, y que dispone, al mismo tiempo, de medios personales y de recursos materiales de orden financiero y presupuestal que puede manejar, dentro de los límites de la Constitución y la ley sin la injerencia ni la intervención de otras autoridades u órganos."

⁸⁵⁶ "4. Para cumplir a cabalidad con las misiones que la Constitución Política le ha asignado (C.P., artículos 267 y 268), la Contraloría General de la República requiere de los recursos y bienes públicos necesarios para su funcionamiento eficiente. Por estos motivos, esta entidad ha sido incluida en la ley orgánica del presupuesto como uno de los órganos que conforman el presupuesto general de la nación (Decreto 111 de 1996, artículo 3°). De este modo, la Contraloría, en cuanto administra, ejecuta, gasta y adquiere recursos públicos como cualquier otro organismo estatal, realiza una gestión fiscal que debe ceñirse a las normas constitucionales y orgánicas presupuestales respectivas".

intervenciones por parte de otras autoridades públicas⁸⁵⁷. La segunda se refiere a las facultades de manejo, administración y disposición de los recursos previamente apropiados en la ley anual del presupuesto, de contratación y de ordenación del gasto, en forma independiente, sometido únicamente a las disposiciones constitucionales pertinentes y la ley orgánica del presupuesto⁸⁵⁸. La última, según la sentencia citada, tiene que ver con que el que ejerce el control fiscal externo no puede ser nombrado ni removido por funcionarios pertenecientes a las entidades objeto del control, como tampoco, que los actos por medio de los cuales se ejerce la vigilancia de la gestión fiscal pueden estar sometidos a la aprobación, al control o a la revisión por parte de los entes sobre los cuales se ejerce la vigilancia⁸⁵⁹.

⁸⁵⁷ "En punto a la autonomía administrativa de los organismos que ejercen el control fiscal externo, la Corporación ha señalado que ésta consiste, en el ejercicio de todas aquellas potestades y funciones inherentes a su propia organización y a las que les corresponde cumplir de conformidad con los artículos 267 y 268 del Estatuto Superior, sin injerencias o intervenciones por parte de otras autoridades públicas.

⁸⁵⁸ "Respecto a la autonomía presupuestal de las entidades u órganos que llevan a cabo un control externo de la gestión fiscal, la jurisprudencia constitucional ha entendido que consiste en la posibilidad de ejecutar el presupuesto en forma independiente, a través de la contratación y de la ordenación del gasto[11] o, dicho de otro modo, el núcleo esencial de la autonomía presupuestal reside en las facultades de manejo, administración y disposición de los recursos previamente apropiados en la ley anual del presupuesto, de contratación y de ordenación del gasto, todo esto de conformidad con las disposiciones constitucionales pertinentes y la ley orgánica del presupuesto."

⁸⁵⁹ "Por último, la autonomía jurídica de los órganos de control fiscal se manifiesta de dos maneras. Por una parte, implica que el servidor público que ostenta la dirección del órgano no puede ser nombrado ni removido por funcionarios pertenecientes a las entidades objeto del control. De otro lado, significa que los actos por medio de los cuales se ejerce la vigilancia de la gestión fiscal no pueden estar sometidos a la aprobación, al control o a la revisión por parte de los entes sobre los cuales se ejerce la vigilancia. A este respecto, la Corte ha estimado que la autonomía jurídica de los organismos de control resulta vulnerada cuando una disposición legal (1) somete al supremo director de un órgano de control a algún tipo de dirección funcional o jerárquica en asuntos que, conforme a la Constitución Política, son de su competencia; (2) adscribe funciones propias del organismo de control a funcionarios que no dependan jerárquicamente de quien ostenta la dirección de ese órgano; y, (3) atribuye funciones que, según la Carta Política, son exclusivas del director del órgano de control, a un funcionario distinto a éste.[13]"

En términos del ejercicio del control fiscal propiamente dicho, ejercido por el órgano de control fiscal externo, la Corte Constitucional, en la Sentencia C- 103 de 2015, fundamento 33, señaló:

“Uno de los propósitos del Constituyente de 1991 fue separar entre el ejercicio de funciones administrativas y de control fiscal, encargando a la Contraloría sólo de estas últimas, a fin de evitar la coadministración y, a la vez, garantizar la autonomía, independencia e imparcialidad del órgano de control fiscal. De ahí que el artículo 267 de la Carta vigente reproduzca la prohibición ya consagrada en el artículo 59 de la anterior Constitución, de atribuir a la Contraloría “funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización”.

La Corte, en este caso, se refiere a la autonomía e independencia como ausencia de intervención o injerencia del órgano de control fiscal externo en las decisiones de las entidades vigiladas, cuando aquel desarrolla la función de control fiscal. Se supone que, si el órgano de control fiscal externo no interviene en las decisiones de la entidad vigilada, no coadministra, tiene después la independencia suficiente para cuestionar o glosar las decisiones tomadas por parte de los administradores de la entidad vigilada. Por otra parte, si el órgano de control fiscal externo interviene en las decisiones de la entidad vigilada, pierde autonomía e independencia. En otras palabras, con la intervención del órgano de control fiscal externo en la entidad vigilada se puede presentar una relación recíproca, en el sentido que dicha intervención afecta la autonomía e independencia de la entidad vigilada, pero eventualmente, puede afectar la autonomía e independencia del órgano de control

fiscal externo, ya que si los funcionarios de este, acceden a las presiones de los administradores de la entidad vigilada, pierden objetividad y dejan de cumplir con sus funciones de control⁸⁶⁰.

Entonces, si el órgano de control fiscal externo interviene en la toma de decisiones de la entidad vigilada hay pérdida de autonomía e independencia de dicho órgano. Lo ideal es que no haya esa intervención para que se conserve la autonomía e independencia del órgano de control fiscal externo. La intervención y coadministración que ejercía la Contraloría General de la República en las entidades vigiladas, en tiempos del Decreto 925 de 1976, Artículo 5°, como se ha mencionado a lo largo de este escrito, fue lo que generó innumerables problemas en el manejo de las finanzas del estado, trastornando la gestión administrativa y contractual de las entidades vigiladas, y siendo fuente de corrupción⁸⁶¹. El control concomitante y preventivo, figura introducida como modalidad de control fiscal en Colombia a través del Acto Legislativo 04 de 2019, que se ejerce mediante advertencias, las cuales, según la Corte Constitucional, Sentencia C- 103 de 2015, tienen el poder de intervenir en las decisiones de las entidades vigiladas, mina la independencia, la autonomía y la imparcialidad del órgano de control fiscal que lo ejerce, pues *uno de los propósitos del Constituyente de 1991 fue separar el ejercicio de las funciones administrativas del ejercicio del control fiscal, a fin de evitar la coadministración (Sentencia C-103 de 2015, fundamento 33).*

⁸⁶⁰ Sentencia C-103 de 2015.

⁸⁶¹ Ibidem.

13.5. Clientelismo factor que afecta la independencia del control fiscal efectivo.

Pero aparte de la intervención e injerencia del órgano de control fiscal externo en las decisiones de las entidades vigiladas, como causas de la pérdida de autonomía e independencia del control fiscal externo, hay otro fenómeno igual de grave, que afecta la autonomía e independencia del mencionado órgano, este es el clientelismo.

La asamblea constituyente de 1991, con buen tino introdujo en la Constitución de 1991 Artículo 268 -10, una fórmula para la provisión de empleos de la CGR, para evitar el clientelismo que había caracterizado a la entidad desde su creación hasta esa fecha, la cual consistía en prohibirle a los miembros de las corporaciones públicas que interviniesen en la postulación o en la elección del contralor, dar recomendaciones personales o políticas para empleos en el despacho del contralor. El Acto Legislativo 04 de 2019 cambió la redacción de esa norma y en lugar de en el despacho del contralor puso “en ese ente de control”, considero yo, para que quedara claro que a la entidad no podían ingresar como empleados los recomendados políticos de los congresistas. Sin embargo, en la práctica, esta norma del ordenamiento jurídico colombiano debe ser la que más se ha incumplido en toda la historia del país, pues es una verdad apodíctica que la CGR lejos de ser una entidad técnica, como la propia constitución señala, es una entidad clientelizada, en el entendido que muchos de sus empleados y contratistas son recomendados de los congresistas que eligen al contralor.

13.5.1. Evolución de la CGR. 1991 -2020

Como lo hemos señalado, con la finalidad de erradicar todas las supuestas y reales irregularidades generadas por el control fiscal previo, en 1991 se completó el

proceso de abolición de dicha modalidad de control fiscal en Colombia en cabeza del órgano de control externo. Desde ese año por decisión de la asamblea constituyente se optó porque el control fiscal externo en el país se ejerciera en la modalidad de control posterior, Artículo 267 de la Constitución. Desde 2019 con el Acto legislativo 4, al control posterior se le adicionó el “control concomitante y preventivo”.

Mediante la Ley 42 de 1993⁸⁶² se regula las funciones de los órganos de control fiscal, se define el alcance de la modalidad de control fiscal que deben ejercer los órganos de control, se señala como marco, parámetro o referente del ejercicio del control fiscal, los principios de la gestión fiscal, esto es, la eficiencia, la eficacia, la economía, la equidad y valoración de los costos ambientales; se describen las modalidades de auditorías que adelantan los órganos de control fiscal, la financiera, la de legalidad, la de gestión y resultados, la revisión de cuentas y evaluación del control interno. La Ley 42 de 1993, fue modificada por el Decreto – Ley 403 de 2020.

13.5.2. Ley 106 de 1993

Por otra parte, y en esta nueva etapa institucional prevista en la Constitución de 1991, se quería dejar atrás las practicas clientelistas imperantes en la CGR, y mediante la Ley 106 de 1993⁸⁶³, se legisla sobre, entre otros aspectos, la estructura orgánica de la CGR, el Sistema de Personal, y se desarrolla la Carrera Administrativa Especial en la CGR, prevista en el No.10 del Artículo 268 de la Constitución.

⁸⁶² “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”.

⁸⁶³ “Por la cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se establece su estructura orgánica, se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría Externa, se organiza el Fondo de Bienestar Social, se determina el Sistema de Personal, se desarrolla la Carrera Administrativa Especial y se dictan otras disposiciones”.

La estructura orgánica de la CGR estaba prevista en el Artículo 30 de la Ley 106 de 1993, estaba compuesta por las áreas de apoyo y por las áreas misionales, estas últimas, las que realizaban las funciones propias del control fiscal.

A las áreas de apoyo pertenecían las siguientes dependencias:

- 1- Despacho del contralor general
- 2- Despacho vicecontralor con dos divisiones.
- 3- Secretaría general, con una unidad y dos divisiones.
- 4- Secretaría administrativa con tres unidades y ocho divisiones.
- 5- Oficina jurídica, con tres divisiones.
- 6- Oficina de planeación con una unidad y 4 divisiones.
- 7- Oficina de control interno con tres divisiones.
- 8- Oficina de sistemas e informática con tres divisiones.
- 9- Oficina de relaciones interinstitucionales y capacitación fiscal, con el centro de estudios especializados de control fiscal y la división de cooperación técnica externa y relaciones interinstitucionales
- 10 - Oficina de administración de carrera administrativa con tres divisiones.

A las áreas misionales pertenecían las siguientes Direcciones:

- 1- sector agropecuario y de recursos naturales,
- 2- sector de minas y energía,
- 3- sector de infraestructura, industria y desarrollo regional,
- 4- sector estado nacional,
- 5- del sector social,
- 6- de economía y finanzas públicas y

7- investigaciones y juicios fiscales.

Cada dirección tenía varias unidades dedicadas a revisión de cuentas, control físico y de gestión, control financiero y de legalidad y valoración de costos ambientales. Las direcciones del sector estado nacional y de sector social no tenían unidad de valoración de costos ambientales.

La Dirección de economía y finanzas públicas tenía 4 unidades. La Unidad de Investigaciones Económicas, tenía dos divisiones, la de Análisis y Prospectivas de la Economía Pública y la de Estudios Sectoriales; la Unidad de Finanzas Públicas, tenía dos divisiones, la de Estudios de las Finanzas Públicas y la de Estudios de la Política Fiscal; la Unidad de Estadística Fiscal del Estado, tenía dos divisiones, la de Estadística del Nivel Nacional y la de Estadística del Nivel Territorial; la Unidad de Contabilidad Presupuestal y del Tesoro, tenía dos divisiones, la de Contabilidad Presupuestal y del Tesoro y la de Deuda Pública, la Unidad de Auditoría del Balance no tenía divisiones.

La Dirección de investigaciones y juicios fiscales tenía 3 unidades, la de Investigaciones Fiscales, la de Juicios Fiscales y la de Intervención Judicial. Esa Dirección no tenía divisiones.

Además, en la estructura de la CGR había 32 direcciones seccionales, cada una con unidades y divisiones seccionales.

Los cargos de libre nombramiento y remoción del Contralor, según el Artículo 122 de la Ley 106 de 1993, eran los siguientes:

Vicecontralor, Secretario General , Secretario Administrativo, Director General, Jefe de Oficina, Director Seccional, Secretario Privado, Asesor, Jefe de Unidad,

Director , Jefe de Unidad Seccional, Rector, Jefe de División, Jefe de División Seccional, Profesional Universitario Grados 13 y 12, Vicerrector, Coordinador, Secretario General Grado 12, que sumaban 952 funcionarios, más el personal que dependía directamente de los Despachos del Contralor General, Vicecontralor, Secretario General, Secretario Administrativo y el Auditor, que no estaba definido, pero que se supone que era un número considerable de secretarias, mensajeros, conductores, auxiliares administrativos y auxiliares operativos.

Según el Artículo 106 de la Ley 106 de 1993, la planta total de la CGR estaba conformada por 5.557 funcionarios, de los cuales, 2836 eran profesionales universitarios grados 11, 10 y 9, que eran funcionarios de carrera administrativa. 1715 funcionarios pertenecían al nivel administrativo y operativo de la entidad, algunos de los cuales dependían directamente de los despachos de Contralor General, Vicecontralor, Secretario General, Secretario Administrativo, por lo que eran de libre nombramiento y remoción.

Lo anterior significa que los funcionarios de nivel directivo y ejecutivo, de libre nombramiento y remoción del contralor eran casi el 20% del total de funcionarios de la planta de personal de la CGR, más los funcionarios del nivel administrativo y operativo que dependían directamente de los despachos de Contralor General, Vicecontralor, Secretario General, Secretario Administrativo.

La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-405 de 1995, declaró inexequible lo relacionado con que el personal que depende directamente del despacho del contralor, vicecontralor, Secretario General, Secretario Administrativo y Auditor General, fuera de libre nombramiento y remoción. Igualmente, lo relacionado con que

los cargos de Director Seccional, Asesor, Director, Jefe de División, Jefe de División Seccional, Rector, Vicerrector, Secretario General Grado 12, Secretario Administrativo, fueran de libre nombramiento y remoción, fue declarado inexecutable por esa Sentencia. La sentencia C-514 de 1994, ya había declarado inexecutable lo relacionado con que los cargos de Jefe de Unidad, Jefe de Unidad Seccional, Profesional Universitario grados 13 y 12 y Coordinador, fueran de libre nombramiento y remoción.

Cabe aclarar que el alcance de este recuento se circunscribe a lo que contienen las disposiciones legales y las sentencias de las autoridades judiciales, en este caso, la Corte Constitucional, y no se cuenta con información sobre si se les dio cumplimiento a las decisiones tomadas en las sentencias mencionadas, es decir, si la CGR, una vez notificadas esas decisiones judiciales, procedió a convocar un concurso de méritos para proveer los cargos de carrera que quedaron vacantes. La misma Ley 106 de 1993, Artículo 110, dispuso que los funcionarios vinculados a la CGR antes de 1991, fueran escalafonados en la carrera administrativa especial de la CGR.

En el año 1999, se modificó la estructura de la CGR a través del Decreto -Ley 1144 de ese año. Esta modificación de la estructura del ente de control fiscal se origina en las facultades extraordinarias otorgadas al ejecutivo por el Congreso mediante el Artículo 120 de la Ley 489 de 1998, para “...*reformular la estructura de la administración central, ajustar las normas del servicio exterior y la carrera diplomática e igualmente, para modificar la estructura de la Contraloría General de la República, de la Fiscalía y la Procuraduría General de la Nación, con el propósito de racionalizar el aparato*”

estatal, garantizar la eficiencia y la eficacia de la función administrativa y reducir el gasto público⁸⁶⁴”. Subraya extratextual.

El Artículo 120 mencionado, consagraba, con relación a la CGR, lo siguiente:

“Modificar la estructura de la Contraloría General de la República, determinar la organización y funcionamiento de su auditoría externa; suprimir, fusionar, reestructurar, transformar o liquidar el Fondo de Bienestar Social de que trata la Ley 106 de 1993, determinar el sistema de nomenclatura, clasificación y remuneración de los empleados de la Contraloría General de la República, pudiendo crear, suprimir o fusionar empleos y prever las normas que deben observarse para el efecto; y dictar las normas sobre la Carrera Administrativa Especial de que trata el ordinal 10 del artículo 268 de la Constitución Política y establecer todas las características que sean competencia de la ley referentes a su régimen personal”.

Las reformas realizadas mediante las facultades extraordinarias tenían el propósito de hacer eficiente el aparato estatal y racionalizar el gasto público, así lo contempla el parágrafo primero del Artículo 120 de la Ley 489 de 1998.

“Parágrafo 1o.- Las facultades extraordinarias conferidas por el presente artículo, se ejercitarán por el Gobierno con el propósito de racionalizar el aparato estatal, garantizar la eficiencia y la eficacia de la función administrativa y reducir el gasto público”.

Como se indicó, en virtud de las facultades otorgadas por el Artículo 120 de la Ley 489 de 1998, el presidente de la república expidió el Decreto 1144 de 1999, por el cual, entre otras materias, se establece la nueva estructura orgánica de la CGR.

⁸⁶⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-702 de 1999.

El Artículo 120 de la Ley 489 de 1998, fue declarado inconstitucional por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-702 de 1999, porque *“la Corte encuentra que para que el Congreso pueda desprenderse legítimamente de la facultad de legislar y conceder, para el efecto, facultades extraordinarias al Ejecutivo, ha de hacerlo con estricto sometimiento a los requisitos esenciales que exige la Constitución Política en el artículo 157 y, por tanto, en este caso las facultades no fueron legítimamente concedidas nunca(...).”* Por lo anterior, el Decreto 1144 de 1999, es inconstitucional por consecuencia.

Ante lo sucedido, el gobierno nacional tramitó ante el Congreso una nueva ley de facultades extraordinarias para poder expedir los decretos en reemplazo de los que fueron dictados en virtud del artículo 120 de la Ley 489 de 1998, declarado inconstitucional por la Sentencia C- 702 de 1999, los cuales eran inconstitucionales por consecuencia. El Congreso otorgó esas facultades por medio de la Ley 573 de 2000, para, entre otros temas, reestructurar la CGR, la Procuraduría General de la Nación, el Instituto de Estudios del Ministerio Público, la Fiscalía, y para determinar la organización y funcionamiento de la Auditoría General.

La mencionada Ley señala como propósito de la misma, la modernización, tecnificación, eficacia y eficiencia de los órganos a reestructurar, la racionalización de los recursos públicos, la utilización eficiente del recurso humano, etc. No tenemos información sobre si esos propósitos se lograron.

En ejercicio de las facultades otorgadas por la Ley 573 de 2000, el ejecutivo expidió el Decreto – Ley 267 de 2000, para reestructurar a la CGR.

13.5.3. Decreto – Ley 267 de 2000

La estructura orgánica de la CGR prevista en el Artículo 11 del Decreto – Ley 267 de 2000, original, era la siguiente:

Área de Apoyo:

- Oficina Jurídica.
- Oficina de Control Interno.
- Oficina de Control Disciplinario.
- Oficina de Comunicaciones y Publicaciones.
- Oficina de Planeación.
- Oficina de Capacitación, Producción de Tecnología y Cooperación Técnica

Internacional.

- Gerencia de Gestión Administrativa y Financiera.
- Dirección de Recursos Físicos.
- Dirección Financiera.
- Dirección de Imprenta, Archivo y Correspondencia.
- Gerencia del Talento Humano.
- Dirección de Gestión del Talento Humano.
- Dirección de Carrera Administrativa
- Oficina de Sistemas e Informática.

El Área misional estaba integrada así:

- 1- Contraloría delegada para el Sector Agropecuario,
- 2- Contraloría delegada para el Sector Minas y Energía,
- 3- Contraloría delegada para el Sector Social,

- 4- Contraloría delegada para el Sector de Infraestructura Física y Telecomunicaciones, Comercio Exterior y Desarrollo Regional,
- 5- Contraloría delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras,
- 6- Contraloría delegada para el Sector Defensa, Justicia y Seguridad,
- 7- Contraloría delegada para el Medio Ambiente,
- 8- Contraloría delegada para la Participación Ciudadana,
- 9- Contraloría delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva y
- 10- Contraloría delegada para Economía y Finanzas Públicas.

Cada Contraloría delegada Sectorial tiene dos direcciones, una de vigilancia fiscal y otra de estudios sectoriales. La contraloría delegada para participación ciudadana tenía dos Direcciones, la de Atención Ciudadana y la de Promoción y Desarrollo del Control Ciudadano; la contraloría delegada de economía y finanzas públicas también tenía dos direcciones, la de Estudios Macroeconómicos y la de Cuentas y Estadísticas Fiscales; La Contraloría Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva tenía tres direcciones la de Investigaciones Fiscales, la de Juicios Fiscales y la de Jurisdicción Coactiva.

En el nivel desconcentrado había 32 gerentes departamentales.

La planta total de funcionarios de la CGR, según el Artículo 2° del Decreto Ley 271 de 2000, original, era de 4056 funcionarios. El concurso de méritos para el ingreso de funcionarios de carrera tuvo lugar en el año 2000, fue el primer concurso de este tipo en la CGR. Un concurso convocado en el año 1995, mediante Acuerdo 003 del 3 de marzo de 1995, del Consejo Superior de la Carrera Administrativa, fue declarado

nulo por el Consejo de Estado, porque no era abierto sino cerrado y no permitía participar a personas distintas a las que ya estaban vinculadas a la entidad⁸⁶⁵.

Los funcionarios de libre nombramiento y remoción⁸⁶⁶ del Contralor eran Vicecontralor 1, Contralor delegado 10, Secretario Privado 1, Gerente 2, Gerente Departamental 31, Director 26, Director de Oficina 7, Asesor de Despacho 16 y Tesorero 1, para un total de 95 funcionarios de libre nombramiento y remoción del contralor. Con este Decreto, la participación de funcionarios de libre nombramiento y remoción en la CGR se reduce drásticamente, en comparación con la prevista en la Ley 106 de 1993, sin embargo, estos cargos han continuado proveyéndose con personas recomendadas por los políticos que apoyaron el nombramiento del contralor, por lo que existe el riesgo de que no sean del todo aptos para ocupar cargos cuyas características son la toma de decisiones sobre los procesos auditores y sobre los procesos de responsabilidad fiscal.

13.5.4. Sentencia C-284 de 2011

El Artículo 2° del Decreto Ley 271 de 2000, original, en la parte que estableció los cargos de director grado 03 como de libre nombramiento y remoción, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-284 de 13 de abril de 2011, por considerar que dichos cargos “...*ejercen funciones típicamente administrativas, que no conducen a la adopción políticas generales de la entidad, ni implican confianza especial ni responsabilidad de aquel tipo que reclame para su provisión un mecanismo de libre nombramiento y remoción*”.

⁸⁶⁵ <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-577212> .

⁸⁶⁶ El Decreto Ley 268 de 2000, Artículo 3°, señala cuales son los funcionarios de libre nombramiento y remoción del contralor general de la república.

No obstante que la Sentencia C-284 es del 13 de abril de 2011, la CGR solo empezó a darle cumplimiento a esa Sentencia a finales de octubre del año 2013, con el contrato 452 de 2013 celebrado con la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), cuyo objeto era realizar el concurso público de méritos para proveer los cargos de director 03 y asesor grado 01 de la CGR.

El mencionado concurso se implementó a través de las convocatorias 01-2013 a 06-2013, las cuales fueron objeto de varias demandas⁸⁶⁷ de nulidad, por las presuntas irregularidades que se presentaron desde el inicio y a lo largo de todas las etapas del concurso.

Una de las pretensiones de las demandas era que se declarara la nulidad de contrato 452 de 2013, por desconocer el Artículo 25 del Decreto - Ley 268 de 2000, que prevé que las pruebas de ingreso a la carrera administrativa especial de la CGR “serán practicadas por parte de las universidades públicas”. Lo anterior, porque la ESAP no es universidad pública, sino un establecimiento público, lo que viciaba el proceso desde el inicio.

La Corte Constitucional, mediante Sentencia No. C-482/95, al pronunciarse sobre una demanda de inconstitucionalidad del Decreto 2083 de 1994, por el cual se adecúa el estatuto básico de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, y se dictan otras disposiciones, dejó claro que la naturaleza jurídica de la ESAP es la de un establecimiento público y no la de universidad pública.

⁸⁶⁷ Las demandas con radicado Nos. 11001-03-25-000-2014-00354—00 (1116 14); 11001-03-25-000-2014-00032—00 (0084—14) y 11001- 03-25-000-2013-01802—00 (4788—14), fueron acumuladas con el radicado 11001-03-25-000-2014-00203—00 (0521—14).

En dicha Sentencia la Corte Constitucional señaló que “...*de conformidad con las consideraciones expuestas en esta providencia, no es jurídicamente posible assimilar el régimen legal del establecimiento público denominado “Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-” al de una universidad del Estado, en los términos contemplados en la Ley 30 de 1992”*.”

El Decreto 219 de 2004, modificado por el Decreto 583 de 2019, que actualmente regula la estructura y funciones de la ESAP, señala que la naturaleza jurídica de esa Entidad es la de “Establecimiento Público del orden nacional, de carácter universitario, adscrito al Departamento Administrativo de la Función Pública”.

La diferencia entre una universidad pública⁸⁶⁸ y un establecimiento público es que la primera tiene autonomía administrativa, presupuestal y jurídica, y el segundo depende en todo sentido del gobierno nacional. La intención del legislador al señalar que las pruebas de ingreso a la carrera administrativa especial de la CGR “serán practicadas por parte de las universidades públicas” es salvaguardar la independencia del órgano de control fiscal externo, pues la objetividad de esos entes para adelantar los exámenes de conocimiento y aptitudes es mayor que la que puede predicarse de la ESAP, que es un establecimiento público, dependiente del Gobierno Nacional⁸⁶⁹.

⁸⁶⁸ Ley 30 de 1992 “ARTÍCULO 28. La autonomía universitaria consagrada en la Constitución Política de Colombia y de conformidad con la presente Ley, reconoce a las universidades el derecho a darse y modificar sus estatutos, designar sus autoridades académicas y administrativas, crear, organizar y desarrollar sus programas académicos, definir y organizar sus labores formativas, académicas, docentes, científicas y culturales, otorgar los títulos correspondientes, seleccionar a sus profesores, admitir a sus alumnos y adoptar sus correspondientes regímenes y establecer, arbitrar y aplicar sus recursos para el cumplimiento de su misión social y de su función institucional”. Subraya extratextual.

⁸⁶⁹ Los establecimientos públicos son entidades descentralizadas “...*sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas*”. “*El director, gerente o presidente de los establecimientos públicos será nombrado y removido libremente por el Presidente de la República*”. Artículo 68 y 77 de la Ley 489 de 1998.

Adicionalmente, por la época en que se suscribe el contrato 452 de 2013, 25 de octubre de 2013, la directora de la ESAP⁸⁷⁰ era Elvia María Mejía Fernández, quien se desempeñó, entre los años 2010 y 2012, como asesora del despacho de la contralora bajo cuya administración se suscribió el mencionado contrato⁸⁷¹.

El Consejo de Estado finalmente declaró la nulidad de las convocatorias 01-2013 a 06-2013, pero porque considero que la delegación que hizo la contralora general de la república de la facultad de suscribir las convocatorias en el Gerente del Talento Humano y en el director de Carrera Administrativa, no era legal⁸⁷².

El Consejo de Estado determinó que, respecto a los participantes incluidos en listas de elegibles o que fueron nombrados en período de prueba o en propiedad en los cargos de Asesor Grado 1 y Director Grado 3, en virtud de las convocatorias 01-2013 a 06-2013, los efectos de la Sentencia serían hacía el futuro, es decir, que se sanearon todas las irregularidades, y, además, señaló que el contrato 452 de 2013 no desconoció el Artículo 25 del Decreto Ley 268 de 2000.

13.5.5. Ley 1474 de 2011

En el año 2011 la estructura de la CGR es modificada a través de la Ley 1474 de 12 de julio de 2011, Artículo 128. En esta oportunidad no fue para reducir su número de

⁸⁷⁰

<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/ENERO/11/DECRETO%2027%20DEL%2011%20DE%20ENERO%20DE%202013.pdf>

⁸⁷¹ Hoja-de-vida-elvia-maria-mejia-fernandez-directora-2013-esap. Recuperado de <https://www.slideshare.net/PtrColombian/hoja-de-vida-elvia-maria-mejia-fernandez-directora-2013-esap> el 28 de julio de 2020.

⁸⁷² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda - Subsección "A", 15 de noviembre de 2018. m.p. Gabriel Valbuena Hernandez. Expediente [11001-03-25-000-2014-00203-00\(0521-14\)](https://www.corteconstitucional.gov.co/ExpDictado/Consejo%20de%20Estado/2018/15%20de%20noviembre%20de%202018/m.p.%20Gabriel%20Valbuena%20Hernandez/Expediente%2011001-03-25-000-2014-00203-00(0521-14).pdf).

funcionarios, sino para ampliarlo. El número de funcionarios de libre nombramiento y remoción se incrementó, y en ese sentido se crearon 4 unidades, “con el fin de fortalecer las acciones en contra de la corrupción” bajo el título de “fortalecimiento institucional de la Contraloría General de la República”, adscritas al Despacho del Contralor General y dirigidas por un jefe de Unidad del mismo nivel de los jefes de las oficinas asesoras.

Entre esas unidades está la de Investigaciones Especiales contra la Corrupción, a la cual se asignan 11 cargos de Contralor delegado intersectorial, creados por dicha Ley. Teniendo en cuenta que la CGR tiene funciones para adelantar la acción fiscal, es decir, el resarcimiento del daño al patrimonio público, y que si en desarrollo de sus funciones de vigilancia y control de la gestión fiscal detecta una conducta delictiva, hallazgo penal, su deber es ponerla en conocimiento del órgano titular de la acción penal, la existencia de estas unidades en el órgano de control fiscal es discutible.

Para las gerencias departamentales la citada Ley creó 75 cargos de “contralores provinciales”, para que en cada una de ellas haya una gerencia colectiva con, por lo menos, tres gerentes.

La citada Ley, Artículo 128, Inciso 6, también creó dos cargos de director grado 03, cinco (5) cargos de profesional universitario grado 02 y tres (3) cargos asistenciales grado 04, de libre nombramiento y remoción, sin embargo, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-824 de 2013, declaró inexecutable este Inciso, pues *“Para la Corte, las funciones que corresponden a estos cargos no justifican la excepción a la regla general de la carrera administrativa, toda vez que se encargan fundamentalmente de labores de ejecución, apoyo y asistencia profesional y técnica en cada uno de los*

campos asignados a dichas Unidades. Ninguno de esos servidores públicos tiene facultad para formular o adoptar políticas institucionales o imponer directrices misionales o la orientación de la entidad en tales materias o que exijan un nivel cualificado de confianza. Su tarea en relación con esas políticas se ubica es en el ámbito técnico y de ejecución de las mismas”.

En relación con los cargos de director grado 03, específicamente señaló la Corte que, “...no obstante su denominación, no lleva consigo en esa entidad el ejercicio de funciones de dirección, de conducción u orientación institucional, que justifiquen su exclusión del régimen de carrera, toda vez que se desempeñan en el nivel propio de ejecución”.

Ley 1474 de 12 de julio de 2011, Artículo 128, Inciso 6, creó dos cargos de director grado 03, como de libre nombramiento y remoción, cuando ya la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-284 del 13 de abril de 2011, había declaró inexecutable el cargo de *director* contenida en el artículo 3° del Decreto Ley 268 de 2000, como de libre nombramiento y remoción. Lo anterior desconoce la prohibición prevista en la Constitución, Artículo 243, de que no se pueden reproducir normas que ya han sido declaradas inconstitucionales por razones de fondo mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.

La Corte, sobre la cosa juzgada constitucional, ha señalado:

“Los dos efectos que tiene la cosa juzgada constitucional son: (i) la prohibición de que las autoridades reproduzcan o apliquen el contenido material del acto jurídico que ha sido declarado inexecutable por razones de fondo; y (...).”

Ley 1474 de 12 de julio de 2011, Artículo 128, Inciso 6, reprodujo el contenido material del artículo 3° del Decreto Ley 268 de 2000.

De acuerdo con lo anterior, finalmente, con la Ley 1474 de 2011, Artículo 128, se crearon 89 cargos del nivel directivo, de libre nombramiento y remoción, tales como jefe de unidad, contralores intersectoriales y contralores provinciales.

Sandra Morelli era la contralora general para la época de la aprobación de esa planta de altos directivos. Reportes de prensa de la época en que Morelli fue elegida como contralora dan cuenta de que el día de su elección ella señaló que las “fuerzas políticas del congreso tendrán representación en la Contraloría”^{873 874}.

Posteriormente, mediante Decreto 1539 de 2012, por el cual se establece una planta temporal de empleos en la Contraloría General de la República, la estructura de la CGR vuelve a ser modificada.

⁸⁷³ Fuerzas políticas del congreso tendrán representación en la contraloría asegura Sandra Morelli. Recuperado de <https://www.wradio.com.co/noticias/actualidad/fuerzas-politicas-del-congreso-tendran-representacion-en-la-contraloria-asegura-sandra-morelli/20100820/nota/1346364.aspx>, el 28 de agosto de 2020.

⁸⁷⁴ “Llegó repartiendo puestos.

Pocas veces un funcionario de alto rango en el sector público llega hablando de que dará puestos. Así pasó con la nueva contralora General de la República, Sandra Morelli, quien les anunció a los congresistas que de acuerdo con la participación de los mismos, tendrán representación en su administración.

El anuncio lo hizo Morelli ante los medios, minutos después de que fue elegida por el Congreso en pleno, y aseguró que 'las distintas fuerzas del Congreso tienen que estar reflejadas en la composición de la Contraloría'.

Explicó que estas designaciones las hará en los cargos de libre nombramiento y remoción, y que deberán cumplir con todos los requisitos y calidades que obligan la ley...”. Mayoría del congreso eligió a Sandra Morelli como contralora general. Recuperado de <https://www.vanguardia.com/politica/mayoria-del-congreso-eligio-a-sandra-morelli-como-contralora-general-DXVL72599> el 10 de agosto de 2020.

En esta oportunidad se crearon 338 cargos, que conforme al Artículo 3° del Decreto Ley 268 de 2000, 37 serían de libre nombramiento y remoción y el resto, 301, de carrera administrativa.

Al año siguiente, mediante el Decreto Ley 2025 de 2013, se modifica la planta temporal de regalías en la CGR que creó el Decreto 1539 de 2012, y se establece en el Artículo 5° de ese Decreto que todos los funcionarios de la mencionada planta son de libre nombramiento y remoción⁸⁷⁵, independientemente del nivel y dependencia en que se ubiquen, desconociendo el principio general de carrera administrativa para la vinculación de empleados al Estado, Artículo 125 de la Constitución.

El Artículo 5° del Decreto Ley 2025 de 2013, fue demandado por violación de los Artículos 125 y 150, numeral 10, de la Constitución. La Corte Constitucional, mediante Sentencia C- 506 de 2014, declaró inexecutable por consecuencia dicha norma, pues con anterioridad, mediante Sentencia C- 386 de 2014, se había declarado la inexecutable de la Ley 1640 de 2013, por vicios en su aprobación, con base en la cual se había dictado el Decreto demandado.

Mediante sentencia C-615 de 2014, la Corte, al conocer otra demanda contra el artículo 5° del Decreto 2025 de 2013, en donde también se pedía la declaratoria de

⁸⁷⁵ **“ARTÍCULO 5o.** Los empleos de carácter temporal de la planta de personal de la Contraloría General de la República, para todos los efectos, se clasifican como empleos de libre nombramiento y remoción, independientemente del nivel y dependencia en los que se ubiquen; así mismo a estos empleos se les podrán asignar funciones propias de la Contraloría General de la República, independientemente de la fuente de financiación del recurso vigilado o controlado.

Parágrafo. Los empleos de carácter temporal de la planta de personal de la Contraloría General de la República no se sujetan a las disposiciones previstas en la Ley 909 de 2004, para empleos temporales”.

inexequibilidad de esa disposición, ordenó atenerse a lo decidido en la Sentencia C-506 de 2014, porque en esta se había decidido sobre la inconstitucionalidad de la disposición demandada.

En la sentencia C- 615 de 2014, la Corte hace algunos comentarios sobre la cosa juzgada constitucional, los cuales no son nuevos, pero es pertinente citarlos.

“Los dos efectos que tiene la cosa juzgada constitucional son: (i) la prohibición de que las autoridades reproduzcan o apliquen el contenido material del acto jurídico que ha sido declarado inexecutable por razones de fondo; y (...)”.

Posteriormente, mediante la Ley 1744 de 2014, *Por la cual se decreta el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016*, en relación con la planta temporal de regalías en la CGR, se estableció⁸⁷⁶:

“Artículo 39. Plantas de Personal de Carácter Temporal para la Contraloría General de la República. Los empleos temporales de la planta de personal requerida para el cumplimiento de las funciones de la Contraloría General de la República, son de libre nombramiento y remoción, independientemente del nivel y dependencia a los cuales pertenezcan. Por tanto, no se sujetarán a las disposiciones previstas en la Ley 909 de 2004.

En las condiciones establecidas en el inciso anterior, se prorrogan hasta el 31 de diciembre de 2016, los empleos de carácter temporal en la planta de la Contraloría

⁸⁷⁶ El contenido del artículo 5° del Decreto 2025 de 2013 fue reproducido en la Ley 1744 de 2014, artículo 39. Este último fue declarado inexecutable por considerar que los empleos temporales de la planta temporal de regalías de la CGR no cumplen con los criterios establecidos por la Corte Constitucional para ser considerados como de libre nombramiento y remoción. Sin embargo, esa reproducción no se ajusta a los efectos de la cosa juzgada porque la inexecutable del contenido del artículo 5° del Decreto 2025 de 2013 fue a consecuencia de la inexecutable de la Ley 1640 de 2013, es decir, no se declaró inexecutable por razones de fondo.

General de la República, creados mediante Decreto-ley [1539](#) de 2012”. Subraya y negrilla extratextual.

La Corte Constitucional declaró inexecutable el Artículo 39 de la Ley 1744 de 2014, transcrito, a través de la Sentencia C- 618 de 2015, por considerar que los empleos temporales de la planta temporal de regalías de la CGR no cumplen con los criterios establecidos por la Corte Constitucional para ser considerados como de libre nombramiento y remoción.

Esos criterios son:

- criterio material atinente a las funciones asignadas a estos empleos que deben ser directivas, de fijación de políticas institucionales o públicas y,
- criterio subjetivo, concerniente al grado de confianza que se exige del empleado y que debe ser especial, cualificado y adicional al exigible a todo servidor público.

La Corte determinó en dicha Sentencia que a esos empleos temporales se les debía aplicar las disposiciones previstas en la Ley 909 de 2004, la cual consagra una categoría de empleados públicos denominada empleos temporales.

La Corte, en el estudio de constitucionalidad del Artículo 21, numeral 3°, de la Ley 909 de 2004, puntualizó que la interpretación a la que se condiciona la exequibilidad de esa disposición, exige el cumplimiento de ciertos parámetros, de manera que: (i) *“para la provisión de los empleos temporales los nominadores deberán solicitar las listas de elegibles a la Comisión Nacional del Servicio Civil anexando como mínimo la información exigida en el artículo 19 de la Ley 909 de 2004”,* (ii) *“en caso de ausencia de lista de elegibles se debe dar prioridad a la selección de personas que se*

encuentren en carrera administrativa, cumplan los requisitos para el cargo y trabajen en la misma entidad”, (iii) “se deberá garantizar la libre concurrencia en el proceso a través de la publicación de una convocatoria para la provisión del empleo temporal en la página web de la entidad con suficiente anticipación” y (iv) “el procedimiento de selección para los empleos temporales deberá tener en cuenta exclusivamente factores objetivos como: el grado de estudios, la puntuación obtenida en evaluaciones de Estado como las pruebas ICFES, ECAES, Saber Pro y Saber, la experiencia en el cumplimiento de funciones señaladas en el perfil de competencias y otros factores directamente relacionados con la función a desarrollar”⁸⁷⁷.

Con el Decreto 2190 de 2016, el gobierno nacional, ante la imposibilidad de que lo hiciera el Congreso, decretó el presupuesto de regalías para las vigencias 2017 – 2018. El Artículo 42 Prorrogó hasta el 31 diciembre de 2018 la planta temporal de la Contraloría General de la República para el Sistema General de Regalías, creada mediante el Decreto-ley 1539 2012.

Con la Ley 1942 de 2018, se decretó el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2020. Mediante el Artículo 38 *“Para fortalecer la vigilancia y control fiscal de los recursos del Sistema General de Regalías se crea una planta global **de duración temporal** desde el 1° de enero de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2020, en la Contraloría General de la República”.*

⁸⁷⁷ Sentencia C-288 de 2014.

Como complemento a esa planta de duración temporal, la citada Ley contempló la contratación de personal bajo la figura de contratación de prestación de servicios profesionales⁸⁷⁸.

La planta creada por el Artículo 38 de la Ley 1942 de 2018, está conformada por 110 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, que de acuerdo con el Artículo 3 del Decreto Ley 268 de 2000, serían de libre nombramiento y remoción del contralor general, pero por tratarse de una planta de duración temporal, según la Sentencia C-618 de 2015, sus empleados no pueden ser de libre nombramiento y remoción, sino que dicha planta se regula por lo previsto en el Artículo 21, numeral 3°, de la Ley 909 de 2004, sobre empleos temporales.

La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-483 de 2020, según comunicado de prensa No. 49 del 19 y 20 de noviembre de 2020, declaró inexecutable el Artículo 38 de la Ley 1942 de 2018, porque la norma acusada pretermitió el principio de publicidad y, de contera, el principio democrático, y, por otra parte, las materias contenidas en la norma acusada no son propias de una ley de presupuesto y, en este caso, de la ley del presupuesto de regalías.

La Corte señala que con la norma acusada se viola el principio constitucional de legalidad del gasto:

“Así, entonces, la creación de una planta de personal para la CGR en la ley de presupuesto de regalías desconoce directamente lo dispuesto en los artículos 360 y

⁸⁷⁸ “Artículo 38 (...) Parágrafo 1°. Las personas que se contraten mediante la figura de contrato de prestación de servicios podrán adelantar funciones de vigilancia y control de la gestión fiscal sobre los recursos del Sistema General de Regalías. En todo caso, los procesos de responsabilidad fiscal deberán ser fallados por personal de planta de duración temporal o permanente de la Contraloría General de la República”.

361 de la Constitución Política e indirectamente lo previsto en el artículo 77 de la Ley 1530 de 2012, y viola el principio constitucional de legalidad del gasto en virtud del cual las apropiaciones y/o destinaciones contenidas en el presupuesto de gastos deben corresponder a los decretados o autorizados previamente por el legislador”.

La Ley 2056 de 2020, Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, a través del Artículo 183, dispone el control fiscal de los recursos de regalías, y prevé la creación de una planta temporal para esos efectos, Parágrafo 1°, y prorroga hasta fines del año 2022 la planta global de duración temporal de la CGR, prevista en el Artículo 38 de la Ley 1942 de 2018, parágrafo 2°.

Teniendo en cuenta que la Corte, mediante la Sentencia C-483 de 2020, declaró inexequible el Artículo 38 de la Ley 1942 de 2018, la prórroga de la planta temporal prevista en el parágrafo segundo del artículo 183 de la Ley 2056 de 2020, no tendría sustento. Este mismo Parágrafo le otorgó facultades extraordinarias al presidente de la República para suprimir, modificar, refundir o crear empleos en la planta temporal de regalías de la CGR. El presidente, en uso de esas facultades, dictó el Decreto – Ley 1755 de 23 de diciembre de 2020, crea la planta temporal de regalías en la CGR para el periodo 1° de enero de 2021 a 31 de diciembre de 2022.

La planta creada por el Decreto – Ley 1755 de 2020, está conformada por 110 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, que de acuerdo con el Artículo 3 del Decreto Ley 268 de 2000, serían de libre nombramiento y remoción del contralor general, y por 200 cargos de profesionales universitarios Grado Uno y por 30 cargos de asistenciales Grado 03. Los 110 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, por tratarse de una planta de duración temporal, según la Sentencia C-618 de 2015, no

pueden ser de libre nombramiento y remoción, sino que dicha planta se regula por lo previsto en el Artículo 21, numeral 3°, de la Ley 909 de 2004, sobre empleos temporales.

La Ley 2278 de 2022, Artículo 2°, otorgó facultades extraordinarias al presidente de la República para suprimir, modificar, refundir o crear empleos en la planta temporal de regalías de la CGR. El presidente, en uso de esas facultades dictó el Decreto – Ley 2651 de 30 de diciembre de 2022, crea la planta temporal de regalías en la CGR para el periodo 1° de enero de 2023 a 31 de diciembre de 2024. El Parágrafo de ese Artículo establece que la modificación de la planta estará soportada en un estudio técnico. No dice nada acerca de quién adelantará ese estudio técnico.

La planta creada por el Decreto – Ley 2651 de 2022, está conformada por 90 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, que de acuerdo con el Artículo 3 del Decreto Ley 268 de 2000, serían de libre nombramiento y remoción del contralor general, y por 255 cargos de profesionales universitarios Grado Uno, dos y tres, y por 30 cargos de asistenciales Grado 03. Los 90 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, por tratarse de una planta de duración temporal, según la Sentencia C-618 de 2015, no pueden ser de libre nombramiento y remoción, sino que dicha planta se regula por lo previsto en el Artículo 21, numeral 3°, de la Ley 909 de 2004, sobre empleos temporales.

Actualmente, y desde se creó esa planta los funcionarios de la misma son nombrados por recomendaciones políticas, desacatando la Sentencia C-618 de 2015, y consecuentemente la Ley 909 de 2004.

13.5.6. Ley 1955 de 2019.

En 2019, mediante la Ley 1955, se otorgan al ejecutivo facultades extraordinarias para reestructurar la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

“ARTÍCULO 332. REESTRUCTURACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. De conformidad con lo establecido en el artículo 150, numeral 10, de la Constitución Política, revístase al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, por el término de seis (6) meses, contados a partir de la fecha de publicación de la presente ley, para:

Reestructurar jerárquica y funcionalmente la Contraloría Delegada para el Sector Defensa, Justicia y Seguridad, la Contraloría Delegada para el Sector Social, la Contraloría Delegada para el Sector Infraestructura Física y Telecomunicaciones, Comercio Exterior y Desarrollo Regional, la Contraloría Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva, la Gerencia de Gestión Administrativa y Financiera, la Contraloría Delegada para la Participación Ciudadana, la Unidad de Investigaciones Especiales contra la Corrupción y la Unidad Delegada para el Posconflicto, y crear la Dirección de Información, Análisis y Reacción Inmediata, en la Contraloría General de la República, para lo cual podrá desarrollar la estructura de la entidad, creando nuevas dependencias, modificar o establecer sus funciones y su planta de personal creando los empleos a que haya lugar (...).”

La disposición transcrita fue demandada porque “...la autorización contenida en la norma acusada no fue requerida en forma expresa por el Gobierno Nacional, sino producto de una proposición presentada por algunos congresistas⁸⁷⁹”, por lo que las facultades extraordinarias otorgadas al ejecutivo no cumplen con lo consagrado en el

⁸⁷⁹ Sentencia C-092 de 2020.

Art 150 No. 10 de la Constitución que señala que *“Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el Gobierno (...)”*⁸⁸⁰.

La demandante *“...indicó que el texto del proyecto de ley 311 -Cámara- y 227 de 2019 -Senado- originalmente radicado por el Ministro de Hacienda y la Directora del Departamento Nacional de Planeación no incluyó en su articulado ninguna disposición tendiente a la restructuración del órgano de control fiscal y, por consiguiente, no existe ninguna referencia sobre su necesidad y conveniencia”*⁸⁸¹. La norma constitucional contempla que las facultades extraordinarias se otorgan "cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje".

Señala la demandante que *“un control autónomo implica la necesidad de que el órgano controlante pueda definir, por sí mismo, su estructura, y si es necesario contar con decisiones del Legislativo o del Gobierno, tales decisiones deben contar con la iniciativa y la participación oficial de la Entidad Fiscalizadora Superior, lo cual es reconocido por nuestra Constitución al atribuir al Contralor General de la República la facultad de presentar proyectos de ley relativos al régimen del control fiscal y a la organización y funcionamiento de la Contraloría General”*⁸⁸².

⁸⁸⁰ La Corte Constitucional en la Sentencia 219 de 2015, señaló respecto al otorgamiento al ejecutivo de facultades extraordinarias, lo siguiente: *“6.2.2. Con el fin de evitar posibles abusos en el ejercicio de las facultades extraordinarias concedidas al Presidente de la República^[14], el Constituyente condicionó su otorgamiento, así: (i) solicitud expresa del Gobierno Nacional, sin que proceda por iniciativa congresional; (ii) temporalidad de la habilitación por un término máximo de seis meses^[15]; (iii) mayoría absoluta en el Congreso para su concesión^[16]; (iv) competencia permanente del Congreso para modificar en todo momento y por iniciativa propia, los decretos dictados por el gobierno en ejercicio de las facultades extraordinarias; (v) “necesidad” o “conveniencia pública” como fundamento de la solicitud; (vi) precisión en la delimitación de las facultades conferidas^[17] y, en consecuencia, “interpretación restrictiva” de su alcance, “circunscritas de modo exclusivo al tenor literal de la norma habilitante”^[18]; (vii) limitación material de su ejercicio, vedado a la expedición de códigos, decretar impuestos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del artículo 150 -numeral 19- de la C.P”*.

⁸⁸¹ Ibidem

⁸⁸² Ibidem.

La Corte Constitucional mediante Sentencia C-092 de 2020, declaró exequible la disposición demandada, y como sustento de ello señaló:

“En suma, la Corte encuentra que el Gobierno desde el principio hasta el final del trámite legislativo expresó con diferentes énfasis el interés de contar con facultades extraordinarias para reformar la Contraloría. A su vez, el Congreso de la República no solo conoció de dicho interés, sino que también deliberó sobre el mismo y confinó a determinados límites el ejercicio de las facultades. Por lo tanto, la acusación ciudadana por este cargo no puede abrirse paso”.

Según se ve en el fundamento 28 que se transcribe, relación de los antecedentes del trámite de la norma demandada y declarada exequible, el sustento para afirmar que la solicitud de las facultades extraordinarias para reestructurar la CGR fue expresa, como lo exige el Artículo 150 – 10 de la Constitución, fue la mención que el Viceministro de Hacienda hizo en su intervención, en una discusión entre los ponentes y varios funcionarios del Gobierno, llevada a cabo previamente o en la sesión del 14 de marzo de 2019, respecto del artículo 181 del proyecto de ley.

“28. Más adelante, en esa misma sesión, intervino el Viceministro de Hacienda refiriéndose nuevamente al artículo 181 del proyecto de ley presentado^[84]. Expuso *“que el Estado tiene varias fiduciarias que están poniendo a competir”* y señaló que *“lo que quieren es tener una banca pública sólida”* y refirió, además, que *“también tienen dos aseguradoras, tienen dos estructuradoras de proyectos territoriales”*. Seguidamente indicó que *“[l]a segunda cosa que buscan es mejorar el sector eléctrico y quieren crear una sola unidad que las administre todas”*. A su vez *“[l]a tercera cosa que buscan es mejorar la administración de bienes por parte del estado, pues actualmente hay 3*

entidades”. En adición a ello precisó que “[l]a cuarta cosa que buscan es en el tema de tierras donde hay duplicidad de funciones” indicando además que **“el Contralor solicitó facultades para mejorar la Contraloría”** (Negritas no originales). Concluyó que “[p]ara lograr estos cuatro cometidos necesitan Ley” y “Carrillo da la explicación técnica para racionalizar los trámites de la administración pública⁸⁸³”.

Como es evidente, en el fragmento anteriormente transcrito se relacionan cuatro temas 1- banca pública, 2- sector eléctrico, 3- administración de bienes del estado y 4- tierras, como los que se quieren intervenir u organizar con las facultades extraordinarias. Lo anterior se hace aún más evidente cuando se afirma que el viceministro “” Concluyó que “[p]ara lograr estos cuatro cometidos necesitan Ley””. Lo de que **“el Contralor solicitó facultades para mejorar la Contraloría”** parece que no era parte del plan inicial del gobierno, sino que se trató de un asunto que surgió a última hora.

En la Sentencia C-092 de 2020 hubo un salvamento de voto cuyo contenido es como sigue:

“Considero que en el trámite de la Ley 1955 de 2019 el Gobierno Nacional no solicitó de manera expresa las facultades extraordinarias para reformar la Contraloría General de la República, conforme se establece en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución Política. Así, creo que la sentencia finalmente adoptada erró gravemente al estimar que las facultades otorgadas para la reestructuración de la Contraloría General de la República tuvieron la solicitud expresa del Gobierno Nacional. Estimo que, a diferencia de como lo consideró la mayoría de la Sala Plena, dicha petición

⁸⁸³ Ibidem.

*expresa nunca existió y no era posible entender que aquellas solicitadas para la reforma de la Administración Pública incluían a la Contraloría General de la República*⁸⁸⁴”.

En la Gaceta del Congreso 33 del jueves 7 de febrero de 2019⁸⁸⁵, Página 33, aparecen los artículos 181 y 182 del Proyecto de Ley por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, que se refieren a facultades extraordinarias. El título del artículo 181 es *“Facultades extraordinarias para el fortalecimiento de la equidad, el emprendimiento y la legalidad desde la modernización de la administración pública”*, y se refiere a la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, del sector central o descentralizado, y en ninguno de sus 7 literales se alude a órganos de control y menos a la Contraloría general de la república. El Artículo 182 tiene como título *“Facultades extraordinarias para la modificación de la estrategia de monitoreo, seguimiento y control al uso de los recursos del sistema general de participaciones”*, referido a la modificación de la Estrategia de Monitoreo, Seguimiento y Control al uso de los recursos del Sistema General de Participaciones contenida en el Decreto Ley 028 de 2008.

En la Gaceta del Congreso 33 de jueves 7 de febrero de 2019⁸⁸⁶, Página 69, exposición de motivos del Proyecto de Ley por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, se hace referencia a las materias objeto de solicitud de facultades extraordinarias, y no se hace ninguna mención a la modificación de la estructura o incremento de la planta de la Contraloría General de la República.

En la Sentencia C-121 de 2004, la Corte señaló en el fundamento 4.2.1.:

⁸⁸⁴ Ibidem.

⁸⁸⁵ <http://svrpubindc.imprenta.gov.co/senado/view/gestion/gacetaPublica.xhtml>

⁸⁸⁶ Ibidem.

“En la exposición de motivos presentada por el Gobierno al Congreso de la República, se solicitó en forma expresa la atribución de facultades extraordinarias por el término de seis meses, con el fin de racionalizar la organización y funcionamiento de la Administración Pública o con el objeto de garantizar la sostenibilidad financiera de la Nación”.

Lo anterior supondría que la solicitud expresa de facultades extraordinarias se debe presentar por el gobierno en la exposición de motivos del proyecto de ley, y no posteriormente y de manera casi que informal y repentina como ocurrió en el caso de la Ley 1955 de 2019.

El Artículo 332 de la Ley 1955 de 2019, dio pie para que se nombraran alrededor de mil nuevos funcionarios en la CGR mediante el Decreto Ley 2038 de 2019. Dentro de los aspectos que llaman la atención en este tema, tenemos la creación de sesenta y un (61) asesores de libre nombramiento y remoción para el despacho del contralor. Pero también, bajo el régimen de libre nombramiento y remoción se crearon un director de Información, Análisis y Reacción Inmediata, cuatro jefes de unidad; nueve contralores delegados; 13 contralores intersectoriales; 21 directores grado tres y 31 contralores provinciales.

En relación con los cargos de directores grado tres, que de acuerdo con la Sentencia C-284 de 2011, son de carrera administrativa, pues según dijo la Corte, *“...ejercen funciones típicamente administrativas, que no conducen a la adopción políticas generales de la entidad, ni implican confianza especial ni responsabilidad de aquel tipo que reclame para su provisión un mecanismo de libre nombramiento y*

remoción”, en el Decreto 2037 de 2019, de un plumazo, se cambia la naturaleza a las funciones de ese cargo, para que sean de libre nombramiento y remoción.

El Decreto 2037 de 2019 “Por el cual se desarrolla la estructura de la Contraloría General de la República, se crea la Dirección de información, Análisis y Reacción Inmediata y otras dependencias requeridas para el funcionamiento de la Entidad”, señala al respecto:

“ARTÍCULO 2. Modificar el artículo 17 del Decreto Ley 267 de 2000, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 17. OBJETIVO DE LAS DIRECCIONES. Es objetivo de las direcciones orientar, dirigir, fijar lineamientos para la consecución de los resultados de la gestión misional o administrativa y la conducción institucional; formular las políticas que demande cada contraloría delegada, gerencia nacional o los directivos de otras dependencias según el área de competencia, en desarrollo del principio de unidad de gestión, respondiendo a las metas y los planes institucionales, bajo la permanente vigilancia y evaluación del Contralor General de la República, por lo tanto, estarán a cargo de Directores de libre nombramiento y remoción”.

PARÁGRAFO. Los servidores que ocupen los empleos de Director Grado 03 de la planta de personal de la Contraloría General de la República y acrediten derechos de carrera, los mantendrán hasta su retiro”. Subraya extratextual.

El incremento de la planta de personal en la CGR a través de las facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 1955 de 2019, y desarrolladas a través del Decreto

2037 de 2019, fue la forma en que el gobierno nacional indirectamente dio puestos en el Estado a los amigos y recomendados políticos⁸⁸⁷.

“Cuando Duque estaba de puritano, él contralor sí aflojó cartera y mermelada”, dijo a La Silla un congresista de la coalición de Gobierno. “Llenó el vacío de poder de mermelada que no entregaba Duque”. Esa repartija pasó cuando el presidente Iván Duque no había entregado burocracia a políticos de la coalición, por lo cual Córdoba terminó siendo clave⁸⁸⁸.

Según el portal online “la silla vacía”, la forma en que el contralor Córdoba tejido su red de poder recuerda la vieja manzanilla de entregar puestos del Estado, hacer favores y tener amigos⁸⁸⁹.

De acuerdo con otra investigación de la Silla Vacía, se estableció que el contralor Córdoba llenó el control fiscal de funcionarios ligados a políticos o partidos que lo eligieron, como también con amigos y recomendados de la esposa que desempeñaba un alto cargo en la Fiscalía General de la Nación. Entre estos la esposa del Fiscal General actual y la del Fiscal General anterior, así como la esposa de un exfiscal encargado y un fiscal ante los jueces penales de nombre Julián Ruíz Rodríguez⁸⁹⁰.

⁸⁸⁷ Todos quieren pipe y pipe quiere todos. Recuperado de <https://lasillavacia.com/todos-quieren-pipe-y-pipe-quiere-todos-79010> el 20 de agosto de 2020.

⁸⁸⁸ Ibidem.

⁸⁸⁹ Ibidem.

⁸⁹⁰ El universo de puestos del contralor (a cercanos suyos y de políticos). Recuperado de <https://www.lasillavacia.com/historias/silla-nacional/el-universo-de-puestos-del-contralor-a-cercanos-suyos-y-de-politicos-> agosto 20 de 2020.

13.5.7. Relaciones del contralor con la clase política, el congreso, las altas cortes, y el incremento de la burocracia en la Contraloría en los últimos años.

En el año 2019, se tramitó una reforma constitucional para “fortalecer el control fiscal”. Con el Acto Legislativo 04 de 2019, que modifica, entre otros, los artículos 267 y 268 de la Constitución, se cristalizó esa reforma, la cual dispuso, entre otras cosas, la modificación de la estructura orgánica y funcional de la Contraloría General de la República; para esos efectos, se otorgaron facultades extraordinarias al Presidente de la República.

Igualmente, mediante ese acto legislativo, se ordenan *“apropiaciones progresivas que incrementarán el presupuesto de la Contraloría General de la República durante las siguientes tres vigencias en 250.000, 250.000 y 136.000 millones de pesos respectivamente, las cuales serán incorporadas en los proyectos de ley de presupuesto anual presentados por el Gobierno Nacional, incluso aquellos que ya cursen su trámite en el Congreso de la República. Dichas apropiaciones no serán tenidas en cuenta al momento de decretar aplazamientos del Presupuesto General de la Nación.*

En los siguientes cuatrienios dichas apropiaciones estarán de acuerdo con el marco fiscal de mediano plazo”. Subraya extratextual.

Lo anterior significa que el presupuesto de la Contraloría está blindado de cualquier contingencia que afecte la financiación del presupuesto general de la nación, y que lo excluye hasta 2022 del marco fiscal de mediano plazo, asegurando así esos recursos para el “fortalecimiento del control fiscal”.

El presidente de la república, en ejercicio de las facultades extraordinarias expidió, en relación con la modificación de la estructura de la contraloría, los decretos ley 406 de 2020, por medio del cual se crean 409 cargos nuevos, entre ellos seis (6) cargos de libre nombramiento y remoción del contralor, un jefe de unidad, cuatro contralores intersectoriales, y un director grado tres.

Desde 2015 no se lleva a cabo un concurso de méritos en la CGR. Mientras tanto, el mecanismo para proveer los numerosos cargos de carrera creados en 2019 y 2020, es la provisionalidad, mediante el cual se nombran recomendados políticos, que gozan de una estabilidad laboral intermedia, mayor que la de los empleados de libre nombramiento y remoción, a pesar de que unos y otros son nombrados discrecionalmente por el nominador⁸⁹¹, que los hace casi inamovibles, salvo por la convocatoria al concurso de méritos, al cual llegan con ventaja sobre los otros aspirantes que no han tenido la oportunidad de adquirir conocimientos sobre los temas del examen de conocimientos que si han tenido los provisionales.

Así, en los últimos 12 años, a partir de la Ley 1474 de 2011, continuando con el Decreto ley 2025 de 2013, con la Ley 1744 de 2014, luego con el Decreto 2190 de 2016, con la Ley 1942 de 2018, la Ley 1955 de 2019, artículo 332, desarrollado por el Decreto 2038 de 2019, y finalizando con el acto legislativo 04 de 2019, desarrollado con el Decreto 406 de 2020, la estructura de la CGR se ha ampliado dramáticamente, en su planta ordinaria y en la planta temporal de regalías. En la planta ordinaria de la CGR se crearon, en la modalidad de libre nombramiento y remoción del contralor, 106

⁸⁹¹ Carrera administrativa y nombramientos provisionales. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/ambito-del-lector/administrativo-y-contratacion/carrera-administrativa-y-nombramientos>. Recuperado el 31 de julio de 2022.

cargos de contralores provinciales, 28 cargos de contralores intersectoriales, nueve cargos de jefes de unidad, 61 cargos de asesor de despacho del contralor, 1 cargo de director grado 4, nueve cargos de contralor delegado, y 21 cargos de director grado 3. A estos cargos se le suman los existentes hasta el 2010.

La planta de personal de libre nombramiento y remoción que existió hasta 2010 en la CGR, estaba compuesta por un vicecontralor; 10 contralores delegados, un secretario privado, dos gerentes, 31 gerentes departamentales, 26 directores, siete directores de oficina, 16 asesores de despacho y un tesorero. No existían los contralores provinciales ni intersectoriales ni jefes de unidad y el número de asesores de despacho del Contralor, como se señaló, era de 16.

El cargo de contralor provincial, hoy en día en un número de 106, hace parte, junto al de gerente departamental, que la CGR tiene en cada uno de los departamentos del país. Es decir, hasta 2010, cada gerencia tenía un directivo, hoy por hoy cada gerencia tiene 4.4 directivos, todos ellos de extracción política del respectivo departamento⁸⁹², lo que clienteliza y neutraliza el control⁸⁹³.

En relación con la planta temporal de regalías de la CGR, el Decreto 2025 de 2013 creó 338 cargos de libre nombramiento y remoción, la Ley 1744 de 2014 reiteró lo previsto en el Decreto 2025 de 2013; el Decreto 2190 de 2016 prorrogó esa planta; la Ley 1942 de 2018 creó 110 cargos de directivos y asesores para la planta temporal de regalías; y el resto de la planta lo reemplazó con contratos de prestación de servicios;

⁸⁹² Las cuotas que el contralor general entregó a políticos del tolima. Recuperado de <http://www.elnuevodia.com.co/nuevodia/actualidad/politica/447627-las-cuotas-que-el-contralor-general-entrego-politicos-del-tolima> el 21 de agosto de 2020

⁸⁹³ Iván Aguirre Acevedo. La independencia de los órganos superiores de control fiscal. 2020. Página 111. Editorial Ibáñez. Bogotá.

la Ley 2056 de 2020 prorrogó la planta creada por la Ley 1942 de 2018; el Decreto – Ley 1755 de 2020 creó la planta para el bienio 2021-2022 con 110 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, además de 200 cargos de profesionales universitarios grado uno y por 30 cargos de asistenciales grado 03; el Decreto – Ley 2651 de 2022 creó la planta para el bienio 2023-2024 con 90 cargos de nivel directivo y asesor de despacho, además de 255 cargos de profesionales universitarios grado uno, dos y tres, y por 30 cargos de asistenciales grado 03. Esta planta se surte, no como lo dispone la Ley 909 de 2004, para empleados temporales, sino con los recomendados de los políticos.

En este recuento hay que tener en cuenta que, como se señaló anteriormente, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-618 de septiembre de 2015, declaró inexecutable la Ley 1744 de 2014; y mediante sentencia C-483 de 2020 declaró inexecutable la Ley 1942 de 2018.

A lo anterior hay que agregar que, en la estructura de la CGR existe una unidad delegada para el postconflicto, creada mediante el Decreto Ley 888 de 2017, Artículo 3°, conformada por el jefe de unidad y seis asesores de despacho adscritos al Despacho del Contralor General, cuyos cargos son de libre nombramiento y remoción. La Corte Constitucional, mediante la C-470 de 2017, expedida en ejercicio del control automático de constitucionalidad del decreto mencionado, encontró justificada la creación de esa unidad bajo el criterio de estricta necesidad para el cumplimiento del Acuerdo de Paz.

La influencia política del anterior contralor trascendió los límites de la Contraloría General de la República.

La elección del actual contralor de Bogotá, funcionario que desempeñó el cargo de contralor y de vice contralor general de la república encargado en el periodo en el que Córdoba fue Contralor General de la República, estuvo rodeada de múltiples vicios; una de esas irregularidades consistió en que algunos de los miembros del Consejo de Bogotá, la corporación pública que lo eligió, tenían familiares nombrados en altos cargos en la Contraloría General de la República, y no se declararon impedidos al momento de la elección⁸⁹⁴.

La citada elección fue demandada por entre otros motivos el mencionado anteriormente, pero, según el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la demanda se presentó extemporáneamente, por lo que operó el fenómeno de la caducidad de la acción electoral de la elección de Julián Ruíz Rodríguez como contralor de Bogotá. La decisión del Tribunal fue confirmada por el Consejo de estado⁸⁹⁵.

13.5.8. Conclusiones:

La Contraloría General de la República, antes de la Constitución de 1991, fue un fortín político cuyos funcionarios todos eran recomendados de los congresistas que elegían al contralor general; esos funcionarios en su mayoría eran venales por lo que las funciones de control fiscal no se ejercían con decoro ni ajustas a la ley, lo que generó el desprestigio de la entidad, lo que llevó a su reestructuración y al cambio de la modalidad de control de previo a posterior; el contralor, tenía la atribución de “Proveer

⁸⁹⁴ Demandan eleccion del contralor de bogota julian mauricio ruiz. Recuperado de <https://www.elspectador.com/bogota/demandan-eleccion-del-contralor-de-bogota-julian-mauricio-ruiz/> el 20 de julio e 2022.

⁸⁹⁵ Declaran la caducidad de la accion electoral contra contralor distrital de bogota. Recuperado de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/general/declaran-la-caducidad-de-la-accion-electoral-contra-contralor-distrital-de-bogota> el 20 de marzo de 2023.

los empleos de su dependencia que haya creado la ley, numeral 5°, Artículo 60 de la Constitución de 1886.

Con la Constitución de 1991, se establece la “carrera administrativa especial” en la Entidad, Artículo 268, numeral 10, la cual fue desarrollada por la Ley 106 de 1993. Muchos de los funcionarios vinculados a la CGR por recomendación política antes de 1991, fueron escalafonados en la carrera administrativa especial de la CGR, tal como aparece en el Artículo 110 de la Ley 106 de 1993.

En el año 2000, tuvo lugar el primer concurso de méritos propiamente dicho, para ingresar a los cargos de carrera administrativa especial en la CGR. La planta de personal de acuerdo con el Decreto 271 de 2000 tenía un total de 95 funcionarios de libre nombramiento y remoción del contralor. Con la Sentencia C-284 de 2011, ese número se reduce en 26, quedando en 69 funcionarios de libre nombramiento y remoción del contralor y 3962 de carrera.

Con las normas que han “fortalecido” el control fiscal, el número de funcionarios de libre nombramiento y remoción del contralor se ha incrementado en 89 por cuenta de la Ley 1474 de 2011; en 140 cargos por cuenta del Decreto – Ley 2038 de 2019, en 8 cargos por cuenta del Decreto Ley 406 de 2020, y 7 cargos por cuenta del Decreto – Ley 888 de 2017. Los de carrera, 1476 cargos del Decreto 2038 de 2019 y 701 del Decreto 406 de 2020, que se proveen con provisionales, los cuales son recomendados de políticos, y los de la planta temporal de regalías, que se proveen desconociendo la Ley 909 de 2004, artículo 19, y la Sentencia C- 618 de 2015.

De acuerdo con lo anterior, la planta de personal de la CGR se maneja como un fortín burocrático, para atender los requerimientos de la clase política, especialmente

los de los miembros del congreso, que eligen al contralor, pero también los de los miembros de las altas cortes, tejiendo un entramado de favores, e impidiendo que las funciones de control fiscal se lleven a cabo con autonomía, independencia y profesionalismo, porque los recomendados políticos responden a los intereses de sus padrinos políticos y no a los intereses de la sociedad.

Con la Ley 1955 de 2019, artículo 332, desarrollado por el Decreto 2038 de 2019, y el acto legislativo 04 de 2019, desarrollado por el Decreto 406 de 2020, se crearon casi 3000 cargos provisionales en la CGR. Esa fue la forma como el contralor pagó su nombramiento a los congresistas que lo eligieron para ese cargo. Los congresistas necesitan pagar favores, y lo hacen con los cargos en la CGR.

Otra manera atender los requerimientos de la clase política, con recursos del presupuesto de la CGR es mediante los contratos de prestación de servicios profesionales de carácter permanente, desconociendo de esta forma lo dicho por la Corte Constitucional, en la Sentencia C-614 de 2009. Una investigación sobre el cruce de favores clientelistas entre la CGR, el Congreso, las altas cortes y otros estamentos aparece en el portal online *la coladerata* ⁸⁹⁶. Así las cosas, el “fortalecido” no ha sido el control fiscal sino la burocracia a través del clientelismo.

⁸⁹⁶ La contraloría no controla clientelismo intereses privados y negocios turbios. Recuperado de <https://www.lacoladerata.co/conlupa/la-contraloria-no-controla-clientelismo-intereses-privados-y-negocios-turbios/> el 20 de noviembre de 2022

Capítulo 14.

14.1 Estado Social de Derecho y control fiscal.

En un Estado Social de Derecho, como el que reclama ser el colombiano en el Artículo Primero de la Constitución Política Nacional (CP), sus habitantes, incluidos los detentadores del poder político y económico deben estar sometidos a lo consagrado en la carta fundamental y en la ley, y debe haber división de poderes públicos y garantía de los derechos fundamentales, características de los regímenes democráticos⁸⁹⁷, pero, además, sus habitantes deben tener satisfechas sus necesidades básicas, forma en que se alcanza la democracia material, única y verdadera democracia.

Con la economía de libre mercado, la satisfacción de las necesidades de todos los habitantes de una sociedad no es posible, pues la riqueza en un modelo económico como ese, tiende a concentrarse en unos pocos, dejando a sectores de esa sociedad en la pobreza. Para superar esa situación, el Estado interviene en la economía de diversas maneras, entre las cuales está el gasto social.

El Legislativo y el Ejecutivo son los encargados de que el gasto público se oriente y se aplique para satisfacer las necesidades de la población de un país. El control fiscal, en este sentido juega un papel protagónico a través del control fiscal

⁸⁹⁷ Ferrajoli, Luigi. Pasado y futuro del estado de derecho. Dos modelos de Estado de derecho. 2001, página 31. Estados de derecho son "...aquellos ordenamientos en los que los poderes públicos están, además, sujetos a la ley (y, por tanto, limitados o vinculados por ella), no sólo en lo relativo a las formas, sino también en los contenidos. En este significado más restringido, que es el predominante en el uso italiano, son estados de derecho aquellos ordenamientos en los que todos los poderes, incluido el legislativo, están vinculados al respeto de principios sustanciales, establecidos por las normas constitucionales, como la división de poderes y los derechos fundamentales. <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:filopoli-2001-17-0011&dsID=pdf>

macro, evaluando la efectividad de esas políticas; mientras que el control fiscal micro, vigila y controla que los recursos públicos se gasten en la satisfacción de las necesidades de la población y no se queden en los bolsillos de los funcionarios públicos o de los particulares.

La constitución prevé la función pública de control fiscal para velar por el buen uso de los recursos públicos, para que cumplan con el propósito previsto en aquella, financiar los gastos del estado, entre ellos el gasto público social que se orienta a satisfacer las necesidades básicas de la población pobre.

La Corte Constitucional colombiana, en la sentencia de revisión T-406 de 1992, señaló que en el Estado Social de Derecho los poderes públicos y los mecanismos de control previstos en la Constitución, se justifican para hacer realidad los principios y derechos consagrados en esta.

El control fiscal es el mecanismo a través del cual el Estado vela por la adecuada gestión de las finanzas del Estado en sus diferentes niveles, con independencia de que el manejo de los recursos corresponda a las autoridades o a los particulares.

El control fiscal, según la doctrina y la jurisprudencia, se ejerce en dos niveles, un primer nivel al interior de las mismas entidades estatales, no necesariamente por funcionarios de la misma entidad, en España lo ejerce un órgano del ejecutivo, en todas las entidades públicas, y un segundo nivel a cargo del órgano de control fiscal externo. El primero es un control previo o preventivo y el segundo es posterior. Y el adecuado ejercicio del primero es condición necesaria para la eficacia del segundo, dijo la corte constitucional colombiana en la Sentencia C-506 de 1999.

La Corte Constitucional, en una de sus sentencias de revisión, la T-406 de 1992, producida en la mejor época de esa Corporación judicial, analizó los derechos fundamentales en el marco del estado social de derecho consagrado en la Constitución de 1991⁸⁹⁸.

En la mencionada sentencia se señaló que la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales es condición para gozar de los derechos civiles, como los de libertad e igualdad, y que, sin estos, aquellos serían insignificantes. Al respecto la Corte señaló:

“La razón de ser de tales derechos está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. Dicho de otra forma: sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, o en términos del artículo primero de la Constitución, sin el respeto "de la dignidad humana" en cuanto a sus condiciones materiales de existencia, toda pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal consagrados en el capítulo primero del título segundo de la Carta, se reducirá a un mero e inocuo formalismo, irónicamente descrito por Anatole France cuando señalaba que todos los franceses tenían el mismo derecho de dormir bajo los puentes. Sin la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos son una mascarada. Y a la inversa, sin la efectividad de los derechos civiles y

⁸⁹⁸ “Como precursor de la idea de Estado social suele citarse, con razón, a Lorenz von Stein, quien en 1850 escribía que había terminado la época de las revoluciones y de las reformas políticas para comenzar la de las revoluciones y reformas sociales. (...) Por consiguiente, la corrección por el Estado de los defectos disfuncionales de la sociedad industrial competitiva no es solo una exigencia ética, sino también una necesidad histórica...”. (García - Pelayo, Las Transformaciones del Estado Contemporáneo, 1991, págs. 14 - 15).

*políticos, los derechos económicos, sociales y culturales son insignificantes*⁸⁹⁹. Subraya extratextual.

En nuestras palabras, la democracia material se alcanza en el estado social de derecho satisfaciendo las necesidades materiales de los habitantes del país, si esto no se logra nos quedaríamos en una democracia formal, la cual, por eso mismo, no llega a ser un estado social de derecho.

La misma Constitución Política Colombiana (CP), en el artículo segundo, consagra que son fines esenciales del Estado, entre otros, garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, así como asegurar la vigencia de un orden justo.

La C.P. establece que la prestación de los servicios públicos hace parte de la finalidad social del Estado, que el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado, que será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas en salud, educación, de saneamiento ambiental y de agua potable; enfatiza que el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otro⁹⁰⁰.

La Corte Constitucional señala en esa misma dirección que “...el aparato no tiene sentido si no se entiende como mecanismo encaminado a la realización de los derechos⁹⁰¹”.

⁸⁹⁹ Corte Constitucional en la Sentencia T-406 de 1992.

⁹⁰⁰ C.P. Artículos 366.

⁹⁰¹ Corte Constitucional en la Sentencia T-406 de 1992.

Para que el Estado pueda cumplir con los mencionados fines esenciales, satisfacer las *condiciones materiales de existencia* para así respetar la dignidad humana, la constitución establece como deber de los habitantes del país contribuir en el financiamiento de los gastos del Estado, *dentro de los conceptos de justicia y equidad*.

La Corte Constitucional, respecto al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, señala:

*“De acuerdo con lo previsto en el artículo 95-9 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en la misma Carta Política y lograr los fines del Estado, es deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Este deber ciudadano tiene como fundamento “el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”.*⁹⁰²

Los recursos para financiar el gasto público se obtienen de, entre otras fuentes, de los tributos, cuyos principios son la equidad, la eficiencia y la progresividad⁹⁰³. Lo anterior significa que en la práctica el que más patrimonio e ingresos tenga más debería tributar, desarrollándose de esa forma el concepto de justicia tributaria.

⁹⁰² Sentencia C-397/11.

⁹⁰³ Artículo 363 de la C.P.

Demos por sentado que los principios del sistema tributario son efectivamente aplicados, y que los que más riqueza tienen más tributos pagan, y que la administración tributaria es eficiente. Lo anterior se llamaría el ciclo del ingreso público, en condiciones ideales, pues en la práctica esto no pasa ya que como lo sostienen Garay y Espitia la tasa real de tributación para las grandes empresas en Colombia está muy por debajo de la tasa nominal de tributación⁹⁰⁴, y por tal motivo no se lleva a cabo, la justicia tributaria.

Por otra parte, por el lado del ciclo del gasto público, en el cual se debería llevar a cabo la justicia distributiva⁹⁰⁵, si bien el legislativo y el ejecutivo a través de las políticas públicas, el primero formulándolas y el segundo aplicándolas, son los encargados de que el gasto público se oriente y se aplique para satisfacer las necesidades de la población de un país, el control fiscal en este sentido juega un papel protagónico a través del control fiscal macro, evaluando la efectividad de esas políticas, y del control fiscal micro, vigilando que los recursos públicos se gasten en la satisfacción de las necesidades de la población y no se queden en los bolsillos de los funcionarios públicos o de los particulares.

⁹⁰⁴ Garay, Luis Jorge y Espitia, Jorge. Dinámica de las desigualdades en Colombia. Las grandes empresas o personas jurídicas en Colombia concentran gran parte de la riqueza sin que esto se vea reflejado en sus impuestos. (2019).

⁹⁰⁵ En Teoría de la Justicia de Rawls, la distribución de la riqueza tiene en cuenta la situación particular de cada asociado. Cada cual recibiría lo necesario para tener una vida digna. (Rawls, 1971, p. 53). “La justicia como equidad reformula la doctrina del contrato social, responde positivamente a la última de las preguntas anteriores: afirma que los términos equitativos de cooperación son acordados por quienes participan en ella, esto es, por ciudadanos libres e iguales que nacen en la sociedad en que transcurren sus vidas. Pero su acuerdo, como cualquier acuerdo válido, debe ser formulado bajo condiciones apropiadas. En particular, las personas, libres e iguales, deben alcanzar el acuerdo en circunstancias equitativas, y ninguna de ellas debe contar con mayor poder de negociación que las demás. Además, prácticas como las amenazas o el uso de la fuerza, el engaño y el fraude, deben ser excluidas. “. (Rawls, La Justicia como equidad política no metafísica, 1996, págs. 33 - 34).

La equidad tributaria, manifestación del principio de progresividad, está determinada por la capacidad económica, lo que se traduce en que cada quien paga impuestos según su capacidad económica; la equidad en el gasto público se determina por el déficit de cada individuo para satisfacer sus necesidades, lo que se traduce en que cada individuo recibe del Estado según sus necesidades.

Independientemente de si la contribución se hace dentro de los conceptos de justicia y equidad o no, es decir, si la tributación se funda en los principios de la equidad, eficiencia y progresividad, o no, el Estado financia parte de sus gastos con los impuestos, tasas y contribuciones que recauda y con crédito que contrata. Para que los recursos recaudados por concepto de ingresos tributarios y no tributarios y los obtenidos mediante crédito se utilicen debidamente en el cumplimiento de los fines esenciales, satisfaciendo las necesidades materiales de los habitantes del país, la constitución prevé, entre otras, la función pública de control fiscal. Es decir, la función de control fiscal, al velar porque los recursos públicos sean bien utilizados, en el ciclo del gasto, tiene la responsabilidad también, de que se alcance la justicia distributiva o redistribución de los recursos públicos para la satisfacción de las necesidades de la población que no alcanza a cubrir sus necesidades con sus propios recursos.

El control fiscal es una función pública que consiste en velar por el buen uso de los recursos públicos, para que cumplan con el propósito previsto en la constitución, financiar los gastos del estado, entre ellos el gasto público social que se orienta a satisfacer las necesidades básicas de la población. En el estado social de derecho, los mecanismos de control previstos en la Constitución se justifican para hacer realidad los principios y derechos consagrados en la ella.

Así lo sostiene la Corte Constitucional al señalar:

“En síntesis, la Constitución está concebida de tal manera que la parte orgánica de la misma solo adquiere sentido y razón de ser como aplicación y puesta en obra de los principios y de los derechos inscritos en la parte dogmática de la misma. La carta de derechos, la nacionalidad, la participación ciudadana, la estructura del Estado, las funciones de los poderes, los mecanismos de control, las elecciones, la organización territorial y los mecanismos de reforma, se comprenden y justifican como transmisión instrumental de los principios y valores constitucionales. No es posible, entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto por la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales⁹⁰⁶”.

Subraya extratextual.

El control fiscal es el mecanismo a través del cual el Estado vela por la adecuada gestión de las finanzas del Estado en sus diferentes niveles, con independencia de que el manejo de los recursos corresponda a las autoridades (entidades del estado) o a los particulares. En los términos de la jurisprudencia, la vigilancia de la gestión fiscal tiene como propósito *“la protección del patrimonio público, la transparencia y moralidad en todas las operaciones relacionadas con el manejo y utilización de los bienes y recursos públicos, y la eficiencia y eficacia de la administración en el cumplimiento de los fines del Estado”⁹⁰⁷.*

La doctrina constitucional respecto al propósito de la función de control fiscal lo aborda así, en la sentencia C-103 de 2015, señala como propósito del control fiscal la

⁹⁰⁶ Sentencia T- 406 de 1992.

⁹⁰⁷ Corte Constitucional, *Sentencia C-967 de 2012*, *Sentencia C-623 de 1999*.

protección del patrimonio público⁹⁰⁸, en las sentencias C-967 de 2012 y C- 623 de 1999, la corte señala como propósito del control fiscal, la protección del patrimonio público para el cumplimiento de los fines del Estado. A este respecto se puede decir que el alcance del control fiscal que se limita a la protección del patrimonio público se queda en lo previsto antes de la constitución de 1991, mientras que entender el control fiscal como función que protege el patrimonio público para alcanzar los fines del estado es propio de la constitución de 1991, la constitución del estado social de derecho. Control numérico legal, el primero, y vigilancia de la gestión fiscal y control de resultados de la administración, el segundo. Art. 119 C.N.

La protección del patrimonio público es un concepto estático del control fiscal, con connotación económica, mientras que la protección del patrimonio público para el cumplimiento de los fines del estado es un concepto dinámico del control fiscal con connotación social. Ambas connotaciones deben ir juntas, se protege el patrimonio público para con él cumplir los fines del Estado.

La Corte Constitucional en la Sentencia T-406 de 1992, Magistrado ponente Ciro Angarita Barón, se refiere a la relación que existe entre los principios constitucionales y las normas y órganos previstos en el ordenamiento jurídico, y enfatiza que todo derecho fundamental emana directamente de un principio constitucional. Lo anterior sirve para señalar que el principio de dignidad humana, toma cuerpo en los derechos fundamentales consagrados en la constitución, tales como los económicos, sociales y

⁹⁰⁸ “8. El control fiscal constituye una función pública especializada, que tiene por objeto vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que tienen a su cargo el manejo de fondos o bienes de la Nación, con el propósito de velar por la protección del patrimonio público”. Sentencia C-103 2015.

culturales, los cuales se hacen realidad si los recursos destinados para satisfacer esos derechos son bien utilizados, fin que se logra con un control fiscal efectivo.

La Corte dijo en esa oportunidad lo siguiente:

“Como se señaló anteriormente, los principios constitucionales son la base axiológico-jurídica sobre la cual se construye todo el sistema normativo. En consecuencia, ninguna norma o institución del sistema puede estar en contradicción con los postulados expuestos en los principios. De aquí se deriva el hecho de que toda la discrecionalidad otorgada a los órganos y creadores del derecho debe estar fundada a partir del hilo conductor de los principios⁹⁰⁹. La movilidad del sentido de una norma se encuentra limitada por una interpretación acorde con los principios constitucionales. Los derechos fundamentales son, como todas las normas constitucionales, emanación de los valores y principios constitucionales, pero su vinculación con estos es más directa, más inmediata, se aprecia con mayor evidencia. Todo derecho fundamental debe ser emanación directa de un principio”.

Igualmente, el control fiscal se ejerce en relación con el recaudo de los tributos, pero es el legislador el que dispone qué tributos deben pagar los habitantes de un país, lo anterior en desarrollo de la conocida frase de que no hay impuestos sin representación. Así mismo, el recaudo de los tributos depende de la eficiencia de la administración tributaria; de esta manera el control fiscal del recaudo de los tributos está supeditado o limitado por la voluntad del legislador y por eficiencia de la administración. Pero dentro de estos límites, el control fiscal debe velar porque los

⁹⁰⁹ Corte Constitucional. Sentencia T-406 de 1992.

tributos sean recaudados⁹¹⁰ para el financiamiento del gasto público, para que así la justicia tributaria y la eficiencia en la administración tributaria, sean realidad, y se den las condiciones para alcanzar la justicia distributiva.

14.2 Dos niveles de control fiscal. Interno y externo.

Como se dijo más arriba, el control fiscal se ejerce en dos niveles, un primer nivel al interior de las mismas entidades estatales, a cargo de un órgano externo o a cargo de la administración de la entidad, esto último como en el caso de Estados Unidos, y un segundo nivel a cargo del órgano de control fiscal externo. El primero es un control previo y el segundo es posterior. Y el adecuado ejercicio del primero es condición necesaria para la eficacia del segundo⁹¹¹.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana sobre el tema del control fiscal ha sido abundante, y sobre el control fiscal interno y sus diferencias y complementariedades con el externo, también ha sido prolija, pero es en la Sentencia C-103 de 2015, en la que hace un recuento de sus pronunciamientos anteriores sobre

⁹¹⁰ En varias sentencias de la Corte Constitucional, se ha dejado claro que el control fiscal también recae sobre la recaudación de las rentas públicas. Ver Sentencias C-167 de 1995 y C-716 de 2002. En esta última al respecto se señala: “Mediante la Ley 42 de 1923 el Congreso ordenó la creación del Departamento de Contraloría como departamento administrativo independiente, justificando su inclusión en una de las recomendaciones de la propia Misión, según la cual, una institución de dichas características permitiría establecer los medios de imponer la estricta observancia de las Leyes y Reglamentos Administrativos en lo relacionado con el manejo de propiedades y fondos públicos, ejerciendo gran influencia para asegurar la recaudación de las rentas”.

⁹¹¹ Corte Constitucional sentencia C-506 de 1999 *“En la visión del Constituyente de 1991, el eficaz y efectivo funcionamiento del control interno, también denominado de primer grado, se articula estrechamente con el que, en forma posterior y selectiva, ejercen las Contralorías en el ámbito de su competencia. De ahí que la eficacia de este último, como control de segundo grado que es, esté condicionada por el grado de eficacia con que se ejerza el control de primer grado al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de control interno”*.

el tema, contenidos en, entre otras, las sentencias C-534 de 1993, C-374 de 1995, C-506 de 1999, C-1176 de 2004 y C-967 de 2012.

En la Sentencia C-103 de 2015, la Corte Constitucional, respecto al control fiscal interno y externo expresó:

En definitiva, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, 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, constituido por los mecanismos de control interno, de naturaleza previa⁹¹² y administrativa; el segundo nivel corresponde al control fiscal externo, de carácter posterior y selectivo, que compete realizar a una entidad autónoma e independiente como es la Contraloría, y cuya efectividad depende de su adecuada articulación con el primer nivel de control". Subraya extratextual.

De acuerdo con los fragmentos transcritos de las sentencias citadas, tenemos entonces que la Corte Constitucional colombiana, identifica en el modelo de control fiscal en Colombia, dos categorías distintas pero complementarias, una, el control interno o de primer nivel, y dos, el control fiscal externo o de segundo nivel. La Corte

⁹¹² El control fiscal previo que ejercía la Contraloría General de la República antes de 1991, inicialmente se encontraba contemplado en la Ley 42 de 1923, Capítulo octavo, Artículo 49 y 52 que contemplaban que los pagos con recursos del tesoro para que fueran válidos debían ser refrendados por el contralor general, o por un empleado del Departamento de Contraloría debidamente autorizado para ello, y respecto de los pagos realizados fuera de Bogotá se debían hacer conforme a las disposiciones que dictara el contralor general. Los artículos mencionados de la Ley 42 de 1923 fueron demandados por inconstitucionales por desconocer la facultad del presidente de decretar la inversión de las rentas y caudales públicos con arreglo a las leyes, prevista en el No. 14 del Artículo 120 de la C.P. La Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia del dos de agosto de 1933, corte plena, desestimó la demanda. Posteriormente, en vigencia de la Ley 20 de 1975, el control previo se encontraba contemplado en el Artículo 2° del Decreto 925 de 1976 y consistía “...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”. La Corte Constitucional en la sentencia 716 de 2002 hace un recuento bastante completo sobre el control fiscal previo ejercido por la CGR antes de 1991.

sostiene en la sentencia C- 103 de 2015, que “La adopción (del control interno) tuvo el propósito de garantizar la eficacia e integralidad del control fiscal, y hacerlo compatible con la opción del constituyente por un modelo posterior de control externo y con la autonomía del órgano encargado de llevarlo a cabo”. Subraya extratextual.

Como se verá más adelante, y esta es una de las hipótesis de este trabajo, el control de primer nivel, o control interno, al que se refiere la corte constitucional en las sentencias citadas, no es el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, pues este no fue diseñado para ser ejercido previamente a la ejecución del gasto, ni para ser completamente complementario del segundo nivel de control fiscal. La relación entre uno y otro se limita a la evaluación que realiza el órgano de control fiscal externo a la calidad y eficiencia del control fiscal interno, que más que control fiscal interno es una herramienta gerencial⁹¹³, que las entidades deben implementar a su interior.

Cabe señalar que las oficinas de control interno previstas en las normas de control interno en Colombia como parte del “sistema de control interno” tienen el rol de evaluación y seguimiento a través del cual adelantan auditorías sobre la gestión de la entidad a la cual están adscritas, trabajos de auditoría que el control fiscal de segundo nivel podría utilizar en el desarrollo de su función, pero que no lo hace, pues como se señaló, el órgano de control externo en desarrollo de la evaluación de la calidad y eficiencia del control interno fiscal se circunscribe a evaluar calidad y la efectividad de los controles internos de las entidades vigiladas, a través de sus propios ejercicios auditores.

⁹¹³ Corte Constitucional Sentencia C-1192/00

Por otra parte, la doctrina internacional también considera que el control fiscal es la manifestación del control fiscal externo y del control fiscal interno, los cuales se deben complementar para que aquel sea eficaz.

A continuación, se transcriben tres pronunciamientos sobre el tema, presentados, en sendos documentos, por tres expertos en control fiscal en España.

“Existe, pues, una clara coincidencia del ámbito objetivo de actuación de dichas instituciones en la medida en que ambas persiguen que la gestión pública sea respetuosa con los principios de legalidad, economía, eficiencia, y eficacia. Además, su carácter complementario se pone también en evidencia si se tiene en cuenta que uno de los objetivos más relevantes del control externo es precisamente evaluar el funcionamiento y adecuación de los sistemas de control interno. (García Crespo, 1994: 94)”⁹¹⁴.

“En este sentido, la Declaración de Lima de la Organización Internacional de las Entidades Superiores de Fiscalización (INTOSAI) señala que las Entidades Superiores de Fiscalización son órganos de control externo que conviven con los órganos de control interno que se establecen en el seno de los diferentes departamentos e instituciones, dependiendo de los mismos, si bien deberán gozar de independencia funcional y organizativa”⁹¹⁵.

“Ley de 3 de diciembre de 1953. En su Preámbulo se recoge la que podría denominarse doctrina española tradicional de control dual: “El control de la ejecución

⁹¹⁴ Lazo Vitoria, X. (2010) El Modelo de Control Interno del Gasto Público Estatal. Propuesta de Cambio. *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, Nº. 156. Recuperado desde <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3247529>

⁹¹⁵ Díaz Zurro, A. (2002). El control externo visto desde el control interno. *Revista española de control externo*. Recuperado desde <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1069374>

del Presupuesto está encomendado en España a la Intervención General y al Tribunal de Cuentas”. Añade a renglón seguido: “Corresponde a la primera la fiscalización previa de los actos administrativos referentes al reconocimiento de los derechos y obligaciones de la Hacienda, la intervención de los ingresos y de los pagos y la interposición de los recursos que procedan para impugnar los acuerdos y resoluciones que se consideren lesivos para el interés fiscal; y al segundo, informar a los Poderes públicos, en las diversas formas y en las distintas ocasiones previstas por la Ley, respecto al cumplimiento de los preceptos básicos del Derecho fiscal, y la determinación de las responsabilidades que puedan derivar de la gestión del patrimonio público”⁹¹⁶.

La cooperación entre las instituciones de control externo e interno es, además, una exigencia de racionalidad que está recogida expresamente en el artículo 3 de la Declaración de Lima, aprobada por el IX Congreso de INTOSAI⁹¹⁷.

La Declaración de Lima, respecto a la cooperación entre control interno y externo contempla:

“Art. 3 Control interno y externo

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.

⁹¹⁶ Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Eterno: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5), recuperado desde [http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5\[1\].pdf](http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnRevista/Documents/Revista-IGAE-n-5[1].pdf)

⁹¹⁷ Ibidem.

2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente. Subraya extratextual.

3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizador Superior a un control total”. Subraya extratextual.

Como se evidencia, los dos niveles, primer (control interno) y segundo nivel (control externo) de control fiscal, están presentes en doctrina española del control fiscal y en la de la INTOSAI.

Enseguida nos referiremos al control fiscal interno, el cual es el objeto de este trabajo:

Según Lazo Vitoria, el control fiscal interno del *gasto público* se caracteriza por ser un sistema de alerta precoz, expresión del principio de prevención.

“Su ubicación dentro del conjunto de controles que establece el ordenamiento jurídico español permite caracterizarlo como un sistema de alerta precoz. Y en ello reside su mayor cualidad, puesto que pretende asegurar la legalidad del gasto y su conexión con los intereses generales, evitando las irregularidades y el despilfarro. Es, en definitiva, una expresión del principio de prevención, tan imprescindible en este

*ámbito, puesto que la activación de las garantías externas subsiguientes suele ser tardía y, por lo mismo, de eficacia limitada”.*⁹¹⁸

“En el Reino Unido, el control del gasto público se encuentra atribuido primeramente a *Her Majesty’s Treasury* (Ministerio de Hacienda). Ello implica que los distintos departamentos ministeriales requieren su “autorización” antes de aprobar o comprometer el uso de los recursos públicos que tienen atribuidos”.⁹¹⁹

La función del control del gasto a cargo del Chancellor of the exchequer no es nueva, data del siglo 17, cuando George Downing, como Secretario del Tesoro, obtuvo del Consejo del Tesoro la facultad de control del gasto público.

El Consejo del Tesoro ordenó que los tesoreros no podían hacer pagos sin contar con la autorización del Tesorero de su majestad.

Lo anterior obedeció a algunos malos manejos financieros por parte del rey Charles II que desfinanció seriamente a la armada, al punto que los holandeses en 1667 incautaron su buque insignia⁹²⁰.

En relación con la importancia de los controles internos Jack Diamond señala.

“...controles internos pueden ser considerados como uno de los **fundamentos de la buena gobernanza en un país y la primera línea de defensa contra**

⁹¹⁸ Lazo Vitoria, X. (2010) El Modelo de Control Interno del Gasto Público Estatal. Propuesta de Cambio. *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, N°. 156. Recuperado desde <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3247529>

⁹¹⁹ Lazo Vitoria, X. (2010) El Modelo de Control Interno del Gasto Público Estatal. Propuesta de Cambio. *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, N°. 156. Recuperado desde <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3247529>

⁹²⁰ Discurso del Chancellor of the Exchequer dado el 22 de octubre de 2012 ante el Parlamento. Recuperado desde <https://www.gov.uk/government/speeches/speech-by-the-chancellor-of-the-exchequer-rt-hon-george-osborne-mp-at-speakers-house>

irregularidades. Ellos también proporcionan al público “razonable seguridad” que si las irregularidades ocurren, se harán transparentes y serán abordadas apropiadamente”.⁹²¹

Respecto a la relación que debe existir entre el control fiscal interno y el control fiscal externo, Diamond señala lo siguiente:

“... la relación entre las dos funciones debe ser reconocida como simbiótica – es importante para la auditoría interna que haya una fuerte auditoría externa, y viceversa. La auditoría externa debe coordinar su trabajo con el de la auditoría interna, y la auditoría interna debe ser guiada por los hallazgos de la auditoría externa”.⁹²²

Entre auditoría interna y externa debe haber una adecuada coordinación para asegurar:

- Adecuado cubrimiento de la auditoría para minimizar duplicidad de esfuerzos.
- Debe haber acceso recíproco a los planes y programas de auditoría
- Deben realizarse reuniones periódicas para discutir temas de mutuo interés.
- Debe haber intercambio de informes de auditoría cuando es acordado que hacer eso es en el interés mutuo y que no se violarán consideraciones de confidencialidad.
- deben ser creados Mecanismos institucionales para asegurar el mutuo entendimiento y compartir técnicas y métodos de auditoría.

⁹²¹ Jack Diamond, Internal Control and Internal Audit, The International Handbook of Public Financial Management, Part III, Chapter 17, 2013.

⁹²² Ibidem.

- Se deben compartir entrenamiento e intercambiar personal por periodos de dos a tres años, cuando sea posible.
- El auditor externo debe revisar el desempeño de los auditores internos (por ejemplo, si ellos se están desempeñando de acuerdo a sus objetivos y planes), y debe incluirse una evaluación de calidad de su trabajo.
- El auditor externo debe fortalecer la posición de la AI revisando y comentando sobre cualquier falta de acción en los reportes de AI.

El control interno o de primer nivel es ejercido por un órgano externo a la entidad controlada, o puede tratarse de un proceso a cargo de la administración de la entidad.

En países como España, el control interno del gasto público es ejercido, en su función interventora, con carácter previo, por un órgano denominado Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) por funcionarios que no pertenecen a la entidad intervenida o controlada; de acuerdo a la definición del marco integrado de control interno (COSO), el control interno es un proceso, que consta de tareas y actividades; para la *Government Accountability Office (Gao)*⁹²³, el control interno también es un proceso, al igual que para la INTOSAI⁹²⁴. Aunque esta Organización, en la Declaración de Lima, Artículo 3°, respecto a la cooperación entre control externo e interno, señala que el control interno es ejercido por órganos, como se vio más arriba.

El control interno en Colombia está implementado en su dimensión (forma) de proceso o “sistema”, Ley 87 de 1993, control que está a cargo de la misma

⁹²³ GAO, *Standards for Internal Control in the Federal Government*, 2014, Pág 5. Recuperado de <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>

⁹²⁴ Intosai, *Guía para las normas de control interno del sector público*, página 6. Recuperado de http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm

administración de las entidades, no como control del gasto público, sino como herramienta de gerencia, que, en teoría, tiene entre sus objetivos, Artículo 2°, literal f), prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que puedan afectar el logro de los objetivos de la entidad, objetivos que deben llevarse a cabo teniendo en cuenta el carácter intrínseco que tiene el control interno en Colombia.

Con los ajustes que se le ha hecho a lo largo de los años, el control interno se ha plegado cada vez más al marco integrado de control interno COSO, el cual, a través de sus componentes evaluación del riesgo y actividades de control, cumplen la función preventiva, cuyo alcance es el que cualquier actividad de control puede ofrecer, por ejemplo, el que puede ofrecer la segregación de funciones. Así las cosas, es claro que el alcance preventivo del control interno en Colombia nada tiene que ver con el sistema de alerta precoz que tiene el control interno del gasto público que existe en España, ni con el control previo que ejercía la CGR en tiempos de la Constitución de 1886.

Hay que tener en cuenta que una parte del control interno en Colombia es ejercida si no por un órgano, si por una dependencia de la entidad, las oficinas de control interno, que tienen, entre otros, el rol de evaluación y seguimiento, a través del cual adelantan la evaluación de la efectividad de los controles internos, y auditorías de gestión, en teoría, de forma independiente.

En Estados Unidos, el control interno de sus agencias federales es el definido en el Green Book, que inicialmente sirvió de base al marco integrado de control interno COSO, versión 1992, y que posteriormente ajustó al COSO, versión 2013. Sin embargo, el control interno en Estados Unidos tiene un alcance preventivo desarrollado por la GAO mediante la carta circular B-161457 de agosto de 1969.

El control interno en Colombia está consagrado en los artículos 209 y 269 de la Constitución colombiana, y fue desarrollado por la Ley 87 de 1993, como un “sistema”, a cargo de la administración, para alcanzar los objetivos operativos, de información y de cumplimiento de las entidades del Estado. Este control es intrínseco al desarrollo de las funciones de cada cargo de la entidad y se desarrolla de acuerdo con el autocontrol y la autoevaluación, principios introducidos por el Decreto 2145 de 1999. El control interno con las actividades de control ayuda a mitigar y gestionar los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad, así se plasma la dimensión preventiva del control interno.

En la Ley 87 de 1993, se contempla como componente del “sistema” de control interno, a la unidad u oficina de control interno, cuya principal función es la de verificar la existencia y la efectividad de los controles internos de la entidad. La función de auditoría interna de la gestión de la entidad con el tiempo se ha venido aclarando, y con el Decreto 1537 de 2001, Artículo 3°, se señala que el rol de la oficina de control interno se enmarca en 5 tópicos, uno de ellos es el de evaluación y seguimiento; el Decreto 648 de 2017, señala como uno de los roles de la oficina de control interno el de evaluación y seguimiento, del cual se desprende la función de auditoría interna sobre la gestión de la entidad.

Otro rol que tiene la oficina de control interno es el enfoque hacia la prevención, que se traduce en el acompañamiento y asesoría a la Alta Dirección y a las diferentes áreas de la entidad para que los controles asociados a todas las actividades de la organización estén definidos adecuadamente, sean apropiados y se mejoren de

manera permanente, y en el fomento de la cultura del control para el logro de los objetivos.

En relación con el alcance de las funciones de la Oficina de control interno, la Ley 87 de 1993 y el Decreto 1826 de 1994, dejan claro que no puede participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones.

Así las cosas, el control interno consagrado en la Constitución, Artículos 209 y 269, y reglamentado por la Ley 87 de 1993, el cual es implementado por la administración de la entidad, para supuestamente procurar que las actividades, operaciones y actuaciones, la administración de la información y los recursos, se realicen conforme a la Constitución y a la ley, no es previo, y el alcance preventivo que tiene es el que un control puede ofrecer para mitigar los riesgos que puede enfrentar el cumplimiento de los objetivos de la entidad, y la unidad u oficina de control interno o la que haga sus veces, aparte de verificar la existencia y de evaluar la efectividad de los controles internos, tiene, en desarrollo del rol de evaluación y seguimiento, la función de auditoría interna de la gestión de la entidad, pero no puede participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones, es decir, no ejerce control previo o preventivo.

Entonces, si el control interno de la Ley 87 de 1993, cuya implementación está a cargo de la administración de la entidad, es intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos, y la auditoría interna, a cargo de la oficina de control interno, un componente del control interno, que por definición es posterior, podemos concluir que en las entidades del Estado en Colombia no hay control previo, y que no hay

mecanismos de prevención del mal uso de los recursos públicos, lo que le daría sentido a la manida frase de que el control fiscal posterior siempre llega después de que el daño al patrimonio público ha ocurrido, pues sin control previo el daño tiene altas probabilidades de ocurrir.

Lo anterior nos podría indicar que el control de primer nivel que se requiere para que haya buen uso de los recursos públicos es el previo, o, en otras palabras, para que el control fiscal sea efectivo, el control interno debe ser previo, pues el intrínseco o posterior, como los que hay en Colombia, no son efectivos para impedir el daño al patrimonio público, mucho menos si es la propia administración de la entidad la que está a cargo de esos controles.

La Corte Constitucional ha sostenido que el control de primer nivel o interno debe ser de naturaleza previa y administrativa, Sentencia C-103 de 2015; en Estados Unidos el control interno a cargo de la administración de las agencias federales es previo al gasto, Carta Circular B-161457⁹²⁵ de Agosto primero de 1969⁹²⁶, en España, la función interventora es previa al gasto.

El control fiscal no podría ser eficaz si el control interno o de primer nivel es intrínseco y/o posterior, y, además, si está a cargo del mismo gestor fiscal, y si tenemos en cuenta que el control externo o de segundo nivel es posterior.

En Estados Unidos el control interno está a cargo de la propia administración, que es responsable ante el presidente y el Congreso de que funcione bien; la

⁹²⁵ <http://www.gao.gov/products/469196#mt=e-report>.

⁹²⁶ Esas instrucciones de la carta circular B-161457 de agosto de 1969, fueron recogidas en *Policy And Procedures Manual For Guidance Of Federal Agencies: Title 7--Fiscal Guidance*. 1993. Página 7.7-10 <https://www.gao.gov/products/149099>

administración debe declarar si cumple con los objetivos del control interno y si están conforme a las normas emitidas por la GAO, obligación prevista en *The Federal Managers' Financial Integrity Act* de 1982; El CFO Act de 1990 refuerza la responsabilidad de la administración por el buen funcionamiento de los controles internos; el control es previo al desembolso de los recursos. Las oficinas del inspector general son independientes de la administración de las agencias federales, reportan al Congreso y al presidente, aunque también al jefe de la agencia, se encargan de prevenir y detectar el fraude, el despilfarro, el abuso y malos manejos de los recursos públicos, y adelantan las investigaciones y auditorías independientes sobre las agencias. Las OIG's adelantan las auditorías bajo las normas establecidas por la GAO. La GAO y las OIG's trabajan coordinadamente.

En España el control interno del gasto público ejercido por la IGAE es previo en su función interventora, y concomitante y posterior en el control financiero permanente y posterior en la auditoría pública; el control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas es posterior, Ley 47 de 2003, Artículo 140. Entre estos dos órganos de control existe verdadera coordinación, pues la función interventora de la IGAE y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se complementan y la primera, ejercida de manera previa al gasto público, es útil para la segunda, que se ejerce con posterioridad la ejecución del gasto público.

El modelo de control fiscal de los dos niveles, el interno o de primer nivel y el externo o de segundo nivel, para que sea efectivo debe trabajar coordinadamente, y cada uno por separado, debe tener unas características básicas para que ese trabajo coordinado exista.

En primer lugar, el control interno debe ser necesariamente previo, adicionalmente, puede ser concomitante y posterior. El control externo, necesariamente debe ser posterior, a fin de evitar la coadministración y, a la vez, garantizar la autonomía, independencia e imparcialidad del órgano de control fiscal (Sentencia C-103 de 2015).

El control interno lo debe adelantar preferiblemente un órgano independiente, como la IGAE en España, y como lo señala Jack Diamond, para un país subdesarrollado como Colombia y, yo agregaría, proclive al fraude, se recomienda un enfoque centralizado, el cual se orienta a verificar el cumplimiento de las normas que regulan sus operaciones y transacciones financieras, en ejercicio del control previo. Aunque también ese mismo órgano podría verificar la eficiencia, la eficacia y la economía de la gestión financiera, en ejercicio del control concomitante y posterior.

El Artículo 209 de la Constitución contempla que el control interno debe existir en toda la administración pública en los términos que señale la ley, entonces el legislador tiene un amplio margen de configuración para establecer un control interno que sea complemento del control fiscal externo.

El control externo igualmente debe ser ejercido por un órgano independiente, que no se involucre en la gestión administrativa de las entidades vigiladas, es decir, que no incurra en coadministración, y así garantizar su autonomía y la independencia y la objetividad en sus auditorías.

Para que en Colombia haya un control fiscal eficaz entonces debe haber un modelo de control fiscal de dos niveles, interno y externo. El de primer nivel o interno, de naturaleza previa, concomitante y posterior, centralizado, ejercido por un órgano

externo a las entidades del Estado, similar al que la IGAE ejerce en España. Este órgano debe informar al Congreso y al órgano de control fiscal externo sobre la ejecución del presupuesto y su conformidad o no con la ley y reglamentos.

En la Ley española 47 de 2003, Ley General Presupuestaria, se establece que el ordenador del gasto y el interventor en ejercicio de la función interventora deberán indemnizar a la Hacienda Pública o a la respectiva entidad por el daño ocasionado cuando no manifiesten por escrito la improcedencia o ilegalidad de un acto en la entidad intervenida. Esto mismo se podría implementar en Colombia para evitar que se utilice el control fiscal como mecanismo para que el que lo ejerza obtenga beneficios irregulares.

El control interno, como herramienta de gestión administrativa, de que trata la Ley 87 de 1993, y las normas que lo han modificado y ajustado, lo que ha llevado a que cada vez sea más similar al marco integrado de control interno COSO, puede seguir vigente, en el entendido de que por sí solo no es suficiente para garantizar el buen uso de los recursos públicos, debido a que está concebido como control intrínseco al desarrollo de las funciones de cada uno de los cargos, lo que lo hace mas una herramienta de gerencia que un control del gasto público, y que es más eficaz un control ejercido por un tercero que por el mismo gestor fiscal.

Las funciones que cumplen las oficinas de control interno de la Ley 87 de 1993, deben ser asumidas por el órgano de control interno. Así pasó en Estados Unidos con la expedición de *The Inspectors General Act* de 1978, precisamente por la inoperancia de las auditorías internas en la protección de los recursos federales. El órgano de

control interno evaluaría los controles internos administrativos y contables a cargo de la administración de las entidades, al igual que lo hace la IGAE en España.

El control fiscal externo o de segundo nivel debe ser posterior, ejercido por un órgano autónomo e independiente, que aparte de auditar la gestión y los resultados de las entidades, función realizada coordinadamente con el órgano de control interno, evalúe las políticas públicas, y presente al Congreso informes constitucionales, incluido el informe sobre control interno a cargo de la administración de las entidades, y de la información que le presente el órgano de control interno (hallazgos fiscales), determine si hay detrimento al patrimonio público para que los sustente ante el competente para adelantar los procesos de responsabilidad fiscal.

Los procesos para establecer la responsabilidad fiscal por el detrimento del patrimonio público, los adelantarían salas especializadas en responsabilidad fiscal en tribunales administrativos, primera instancia, y sala especial de responsabilidad fiscal en el Consejo de estado, segunda instancia, de acuerdo con los hallazgos fiscales presentados por el órgano de control externo.

Para establecer el nuevo modelo de control fiscal se requiere modificar las normas de la constitución, que se refieren al control fiscal externo, y en desarrollo del Artículo 209 de la Constitución expedir la legislación sobre control interno para prevenir el mal uso de los recursos públicos. Igualmente, el legislador debe ajustar las competencias de la jurisdicción contenciosa administrativa.

15. CONCLUSIONES:

1. El control fiscal en Colombia, al menos desde 1923, ha tenido problemas de diseño, ya que la Contraloría General de la República (CGR), como órgano de control fiscal externo realizaba control previo en las entidades vigiladas, cuando se supone que el control previo del gasto lo debería adelantar el control administrativo del gasto. En 1923, se crea la contraloría, pero se elimina el control administrativo del gasto, previsto desde 1912.

- Tras su creación en 1923, hace 100 años, la CGR es una entidad que se ha caracterizado por ser un fortín clientelista, debido principalmente a que el contralor es elegido por políticos, miembros del Congreso. En una primera etapa 1923 – 1991, lo elegía la cámara de representantes, posteriormente lo elige el congreso en pleno. Antes del 91, e incluso hasta el año 2001, los funcionarios todos eran recomendados políticos de los miembros de la cámara de representantes, que nombraban al contralor. La mayoría de esos funcionarios tenían bajo nivel educativo, y debían pagarles el nombramiento en la entidad a los políticos que los recomendaban con el contralor. El pago se hacía con el dinero que obtenían de la extorsión que cobraban a los funcionarios de la entidad controlada o de la comisión que recibían de estos por los favores recibidos, como lo describe German Castro Caycedo en su obra Colombia Amarga.

- Después del año 2000, cuando se implementó el ingreso de funcionarios a la contraloría por concurso de méritos, con excepción de los directivos que son

funcionarios de libre nombramiento y remoción, el pago de favores a los electores del contralor se hace con el nombramiento de los recomendados de estos, como funcionarios directivos de la entidad, los cuales, desde 2011, han aumentado dramáticamente su número, y con contratos de prestación de servicios para ejercer funciones permanentes.

- A pesar de que desde el año 2000, se implementó el ingreso de la mayoría de los funcionarios a la entidad por concurso de méritos, esto de nada ha servido para mejorar la eficacia del control fiscal, pues los funcionarios directivos, que son los que toman las decisiones de elevar a hallazgos fiscales las presuntas irregularidades encontradas en las auditorias o de fallar con responsabilidad los procesos de responsabilidad fiscal para el resarcimiento del daño patrimonial al Estado, son recomendados políticos, como antes del año 2000 o antes de 1991, y ya se sabe lo que significa ser recomendado político.

- El control previo, tal como lo definían las normas en tiempos de la constitución de 1886, era *examinar con antelación a la ejecución de las operaciones y transacciones, los actos y documentos que las originan o respaldan, para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos*, control que según Leopoldo Lascarro era la máxima aspiración en materia de fiscalización. Lamentablemente, esa modalidad de control fiscal fue instrumentalizada para cometer irregularidades, pues quienes la ejercían la utilizaron para obtener dinero para pagarle al político que lo recomendó para que fuera nombrado en la entidad y para lucrarse personalmente si el dinero obtenido era suficiente para esos dos propósitos.

- A raíz de ese mal uso, el control fiscal previo fue satanizado, atribuyéndosele todos los males de la nación y responsabilizándolo de una presunta coadministración, y poco a poco se fue limitando su existencia, hasta que con la constitución de 1991 se impartió el acta de defunción definitiva de esa modalidad de control fiscal, ignorando, los que así procedieron, que, aparte de los problemas de diseño del modelo de control fiscal, la verdadera causa de los estragos a los recursos públicos no era el control previo sino las personas que lo ejercían, carentes de escrúpulos y de ética pública y cuyo objetivo era llenarle los bolsillos al político que lo recomendó para ingresar a la entidad y si podía, llenarse sus propios bolsillos, con dinero público. Ocurrió lo que vaticinó Luis del Corral, que dijo que la Misión Kemmerer iba a ser un ineluctable fracaso, pues vino a resolver cuestiones técnicas en el manejo de las finanzas cuando lo que nos afectaba eran cuestiones morales, como ahora.

- El control previo nada tiene que ver con la coadministración, pues según la definición de control previo, este se ejerce antes de la ejecución de los pagos que originan los actos y documentos celebrados o expedidos por las entidades, y consiste en examinar esos actos y documentos para comprobar el cumplimiento de las normas, etc., es decir, que las decisiones de gasto ya habían sido tomadas por las entidades cuando se ejercía el control previo, por lo que en este caso ocurrió lo del que vendió el sofá para evitar la infidelidad. Se eliminó el control previo para evitar la coadministración siendo que el control previo no era la causa de la coadministración.

- La coadministración de la Contraloría ocurrió con la expedición del Artículo 5° del Decreto 925 de 1976, que la facultó para intervenir en los procesos de contratación de las entidades vigiladas, y que a pesar de que los actos administrativos

mediante los cuales intervenía fueron declarados nulos por ser contrarios a la constitución, que prohibía la coadministración, seguía interviniendo, y no dejó de intervenir cuando esa facultad fue derogada en 1983.

- La Constitución de 1991, eliminó el control previo y en su lugar estableció un control interno, que fue reglamentado por la Ley 87 de 1993, y que ha sido objeto de ajustes durante toda su existencia para que funcione como control fiscal de primer nivel, lo que no ha sido posible porque la mencionada Ley 87 dispone que se conciba y organice como un control intrínseco al desarrollo de las funciones de los cargos, no como control previo, pero que además está a cargo de la administración de la entidad, es decir, el mismo gestor es el mismo que vigila el buen uso de los recursos, desconociéndose lo dicho por José Pascual García, de que el control de la gestión económica financiera se basa en la desconfianza hacia el gestor.

- Antes de la Ley 87 de 1993, el Artículo 65 de la Ley 80 de 1993, estableció, en cabeza de la OCI, el control previo administrativo de la contratación estatal, con el alcance de control previo que hasta 1991, ejercía la CGR. De esta forma, el control previo administrativo si podía ser complemento del control fiscal posterior a cargo de la CGR, y ajustarse al modelo de los dos niveles, pero la Ley 87 de 1993 desestructuró ese modelo, prohibiéndole a las OCI participar en los procedimientos administrativos de la entidad a través de autorizaciones y refrendaciones. Lo criticable de ese control administrativo era que estaba a cargo de la OCI, una dependencia de la entidad, y no de un ente del ejecutivo, como el Ministerio de Hacienda, que garantizara algo de independencia y objetividad. Además, la Ley 87 de 1993 establece que el control interno se debe concebir y organizar de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al

desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y no previo a las operaciones y transacciones de gasto de la entidad.

- La Corte Constitucional en sus sentencias sobre control interno ha dicho unas veces que es una herramienta gerencial y otras veces que es un control fiscal de primer nivel y sostiene que ese control se adelanta en todos los momentos de la función administrativa pudiendo serlo previo, concomitante o posterior. Sobre esto último consideramos que el control interno previsto en la Ley 87 de 1993, en la realidad no ocurre como señala la Corte, pues la mencionada Ley establece que el control interno debe ser intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad. Artículo 1°, Inc. 2°, por lo que no puede ser previo ni posterior, y si no es previo, no puede ser complemento del control posterior.

- El Artículo 209 de la Constitución establece que “...La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”. Consideramos que el legislador tiene un amplio margen de configuración para establecer un control interno que sirva para prevenir el mal uso de los recursos públicos.

- El contralor general de la República, un redomado político tradicional, presentó un proyecto de acto legislativo para “fortalecer” el control fiscal, cuyo principal fundamento fue que la CGR, con el control fiscal posterior, siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido. La anterior declaración refleja, uno, que el control interno no era idóneo ni eficaz para proteger el patrimonio público, y dos, que el control externo tampoco lo era.

- Como telón de fondo del proyecto de acto legislativo presentado está la inconstitucionalidad de la función de advertencia declarada por la Corte Constitucional mediante la sentencia de C-103 de 2015, porque, según la Corte, era una manifestación del control previo y con el cual se coadministraba.

- El proyecto de Acto Legislativo presentado por el contralor fue aprobado por el Congreso como Acto Legislativo 04 de 2019, el cual adicionó al control fiscal posterior que ejercía la Contraloría, una modalidad de control denominada concomitante y preventiva, la cual desconoce la voluntad del constituyente de 1991, que separó las funciones administrativas de las de control fiscal para evitar la coadministración.

- Señala el Acto Legislativo mencionado que esa modalidad de control se ejerce a través de advertencias, que, según la Corte, sentencia C-103 de 2015, instauran una modalidad de control fiscal previo y devienen en una suerte de coadministración contraria a la prohibición establecida en el artículo 267 superior.

- La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-140 de 2020, declara que el control concomitante y preventivo del Acto Legislativo 04 de 2019, que se manifiesta a través de advertencias, es constitucional. Esta modalidad de control, vulnera la prohibición constitucional de coadministrar.

- El Acto Legislativo mencionado fue muy generoso en el tema del incremento de la burocracia en la CGR, al igual que lo había sido la Ley 1955 de 2019 y la Ley 1474 de 2011, paradójicamente llamada ley anticorrupción. Las normas mencionadas aumentaron considerablemente el número de funcionarios de libre

nombramiento y remoción, así como el número de funcionarios que deben entrar a la entidad por mérito, pasando de cerca de 3276 a 6146, es decir, alrededor de 2780 nuevos cargos se deben seleccionar por mérito, pero mientras se adelanta ese proceso, los cargos se surten con nombramientos provisionales, lo que permite que el clientelismo funcione a toda máquina, épocas de vacas gordas para los políticos, como en tiempos de los Escallón Ordóñez⁹²⁷, Martínez Zuleta, Rodolfo González, etc. El fenómeno descrito mina la independencia y autonomía del órgano de control externo.

- El control previo no era malo per se, era que la CGR era una máquina clientelista y politizada, donde el interés de sus funcionarios y sus padrinos no era el bien común, si no utilizar la entidad para enriquecerse, sacrificando el interés general. La causa eficiente de las irregularidades era el clientelismo, relación patrón – cliente o padrino – ahijado, la cual se basa en el intercambio de favores por debajo de la mesa. Adicionalmente, el control fiscal, como ahora, estaba mal diseñado, y el órgano de control fiscal externo era el que ejercía el control previo porque el control administrativo que era el que lo debía ejercer, fue eliminado.

- El marco de integrado de control interno (COSO), inspirado en el informe de la comisión *Treadway*, tiene como uno de sus componentes el Ambiente de control, el cual se basa en el principio de educar con el ejemplo. Es decir, que la alta dirección de la entidad en el desarrollo de su gestión se apegue a la ética, que actúe correctamente, lo cual tiene un efecto de arriba a abajo, e impregna a toda la organización. Cuando la alta dirección es fruto del clientelismo el mal ejemplo es el que

⁹²⁷ Castro Caycedo, Germán. Colombia Amarga. (La Contraloría) Editorial planeta. 1999 ISBN 9789584247964. Bogotá. Páginas 323-354.

se propaga. Por eso, la alta dirección del órgano de control fiscal externo, al igual que la de todas las entidades públicas debe ser integrada por funcionarios probos y que ingresen a ella por mérito y no por clientelismo.

- El *whistleblowing* o la denuncia por parte de los mismos empleados de hechos irregulares ocurridos al interior de una entidad es un mecanismo efectivo para reforzar las medidas de prevención contra la corrupción y, en general, el mal uso de los recursos públicos; es útil cuando los controles implementados para prevenir los malos manejos de los recursos fallan. Las denuncias externas potencialmente significan fallas en el control interno de la entidad teniendo en cuenta que el error/fraude identificado por un denunciante externo no fue prevenido o detectado por el control interno de la empresa. Una denuncia externa puede también ayudar a identificar deficiencias en el control interno de una entidad.

- Se ha dicho que el *whistleblowing* es la última línea de defensa contra la corrupción. Un aspecto fundamental para el éxito de ese mecanismo es que se proteja al denunciante de las represalias de las que pueda ser víctima por haber denunciado las irregularidades al interior de la entidad. En países como Estados Unidos ese mecanismo se implementó hace mucho tiempo, y las normas que protegen al denunciante contra represalias se han fortalecido con el paso de los años. En otros países como España, se acaba de implementar, después de superar muchos obstáculos, una legislación sobre *whistleblowing* y sobre protección al *whistleblower*. En Colombia, desde el año 2015 se está intentado aprobar una ley de *whistleblowing* y de protección al denunciante, sin embargo, los proyectos presentados han sido archivados. Hace poco fue archivado, por falta de debate, el proyecto (Senado 210 de

2022). El mecanismo del *whistleblowing* junto con las medidas de protección del *whistleblower* podrían ayudar a disminuir los niveles de corrupción y de malos manejos de los recursos públicos en Colombia.

- El modelo norteamericano de control fiscal ha tenido ajustes importantes para hacerlo efectivo, entre ellos tenemos los introducidos por *The Accounting and Auditing Act* de 1950, que estableció los controles internos administrativos y contables y la auditoría interna a cargo de las directivas de las entidades, la Carta Circular B-161457 de 1969, de la GAO, que establece un control interno previo ejercido por la administración de la entidad federal, refuerza lo anterior, la *Federal Manager's Integrity Act* de 1982 y la CFO de 1990; *The Inspectors General Act* de 1978, que remplazó las oficinas de auditoría interna de las entidades por inspectores generales, los cuales están dotados de independencia para adelantar investigaciones y auditorias, para prevenir el despilfarro, fraude y el abuso, y para fomentar la economía, la eficiencia y la eficacia en las entidades federales.

- Adicionalmente, el mecanismo del *whistleblower*, ya previsto en *The Inspectors General Act* de 1978 y en la *The Civil Service Reform Act* de 1978, fortalecido con *The whistleblowing Protection Act* de 1989, y sus enmiendas, hacen parte del arsenal para la protección de los recursos federales. Lo anterior demuestra que no hay fórmulas mágicas o acabadas para proteger los recursos públicos, sino que un modelo de control fiscal se puede ajustar y mejorar para que sea más útil en la defensa de los recursos públicos. Entonces, en Estados Unidos hay un control de primer nivel ejercido por la administración de la agencia federal, de forma previa, y por

la Oficina del Inspector General, que realiza auditorías internas, y un control externo realizado por la GAO.

- España tiene un modelo de control fiscal con casi 150 años de existencia continuos, salvo por algunos breves periodos en los que se ha reemplazado por otro. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), conserva el mismo nombre y funciones que ese organismo tenía en 1874, igual sucede con el Tribunal de Cuentas (TCu). La IGAE ejerce el control fiscal interno o de primer nivel y el TCu el control fiscal externo o de segundo nivel. La IGAE desde el punto de vista orgánico depende del Ministerio de Hacienda y desde el punto de vista funcional depende del Consejo de Ministros. El TCu es comisionado de las cortes generales.

- En el caso colombiano, antes de 1991, el órgano de control externo (CGR) ejercía funciones de control fiscal previo, es decir, de primer nivel, ya que el control fiscal administrativo que ejercía el Ministerio del Tesoro fue eliminado desde 1923. Entre 1991 y 2019, la CGR ejercía control posterior, como todo órgano de control fiscal externo, pero no había control fiscal de primer nivel, por lo que el control fiscal no era efectivo, desde 2019, el órgano de control fiscal externo ejerce control posterior y control concomitante y preventivo, una figura exótica cuyo principal fundamento fue que la CGR, con el control fiscal posterior, siempre llegaba después de que el daño al patrimonio público había ocurrido, desconociendo con ello que lo que hacía falta al control fiscal era un control fiscal interno o control administrativo efectivo. Así las cosas, el diseño del modelo de control fiscal en Colombia es incompleto, pues no existe un control fiscal de primer nivel bien estructurado, y el de segundo nivel ejerce funciones de control de segundo nivel y de primer nivel, que tampoco es efectivo.

- Como queda demostrado, en Estados Unidos, el mal uso de los recursos públicos a través del despilfarro, el fraude y el abuso, también ha existido, sin embargo, las medidas legislativas para controlar ese mal uso han sido cada vez más eficaces. En España las medidas legislativas que desde 1870 crearon la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de cuentas, el primero como control del gasto público de primer nivel y el segundo como control externo, han mostrado su eficacia. Recordemos que la función interventora se basa en la desconfianza hacia el gestor, lo que justifica el control previo característico de tal función; igualmente, la LGP, Artículo 179, establece para los interventores de la IGAE, cuando no manifiesten por escrito la improcedencia o ilegalidad de un acto en la entidad intervenida, están obligados, junto con los ejecutores del acto, a indemnizar al afectado, ya sea la hacienda pública estatal o la propia entidad.

- El mal uso de los recursos públicos no es exclusivo de Colombia, la diferencia se centra en los mecanismos legales existentes para prevenir ese mal uso. En Colombia los mecanismos existentes no previenen el mal uso de esos recursos. Considero que los mecanismos para prevenir el mal uso de los recursos públicos en el modelo norteamericano, un control fiscal interno a cargo de la administración de las entidades, más las funciones del CFO, y el inspector general, es muy complejo por lo que no sería adecuado para Colombia. El control fiscal interno en Colombia debe estar a cargo de una entidad independiente de la entidad controlada o intervenida, como en España.

- En Colombia se tiene la idea de que para mejorar el control fiscal a nivel territorial hay que eliminar las contralorías territoriales y entregarle la vigilancia de la

gestión fiscal de los sujetos de control de esas contralorías a la Contraloría General de la República; para ello se han tramitado y actualmente se tramita un proyecto de acto Legislativo, yendo en contravía de lo que existe en países como Estados Unidos y España, en los cuales existen órganos de control fiscal, Órganos de Control Externo (OCEX), a nivel autonómico y local en España, y contralores y auditores a nivel estatal, de condados y local en Estados Unidos. Además, por esa vía se conseguiría un ente de control fiscal de enormes proporciones en tamaño, pero con los mismos problemas de ineffectividad en el control fiscal y de clientelismo en su manejo, lo primero, por problemas de diseño, y lo segundo, pues a nivel territorial, el clientelismo es una práctica también muy grave.

- La propuesta es que el control fiscal en Colombia conste de dos niveles como en EEUU o como en España, el interno o de primer nivel y el externo o de segundo nivel.
- El de primer nivel que sea un control administrativo de la ejecución del presupuesto ejercido por una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es decir, un control interno centralizado, que tenga delegados en todas las entidades que ejecuten recursos de la Nación. Dicho control se debe ejercer en las modalidades previa, concomitante y posterior. El control previo debe tener el mismo alcance que tenía en el Artículo 2° del Decreto 925 de 1976. Examinar con anterioridad a las operaciones y transacciones los documentos y actos que respaldan u originan esas transacciones u operaciones para verificar el cumplimiento del ordenamiento jurídico.
- El control externo o de segundo nivel debe ser ejercido por una entidad autónoma e independiente, cuya dirección este a cargo de un funcionario elegido por el

Congreso de lista obtenida de un concurso de méritos donde prevalezca el profundo conocimiento y la amplia experiencia en control fiscal, cuyas funciones sean llevar la contabilidad presupuestal, evaluar las políticas públicas, auditar la gestión y los resultados de las entidades, función realizada coordinadamente con el órgano de control interno, presentar al Congreso informes constitucionales, incluido el informe sobre control interno a cargo de la administración de las entidades, y determinar, de la información que le presente el órgano de control interno (hallazgos fiscales), si hay detrimento al patrimonio público para que los sustente ante el competente para adelantar los procesos de responsabilidad fiscal.

- Los procesos para establecer la responsabilidad fiscal por el detrimento del patrimonio público, los adelantarían salas especializadas en responsabilidad fiscal en tribunales administrativos, primera instancia, y sala especial de responsabilidad fiscal en el Consejo de estado, segunda instancia, de acuerdo con los hallazgos fiscales presentados por el órgano de control externo.

- El Talento humano en los dos niveles de control fiscal e incluso en las salas donde se adelanten los procesos de responsabilidad fiscal debe ser seleccionado por meritocracia donde predomine el profundo conocimiento y la amplia experiencia en control fiscal, pero igualmente se debe seleccionar el personal para ejercer esas funciones con conciencia de lo público que haya tenido un comportamiento responsable en el manejo de recursos públicos o en cualquier actividad que haya desarrollado, es decir, con idoneidad e integridad. Encontrar ese personal es una tarea difícil y el que se encargue de ella debe portar una linterna o lampara de aceite, como dicen que lo hizo Diógenes el Cínico para encontrar un hombre honesto.

- En el caso de la elección del contralor, para que se seleccione una persona con esas calidades, se requiere que el proceso anterior a la elaboración de la lista para presentársela al congreso sea llevado a cabo sin injerencia o participación de los congresistas o de la clase política, de lo contrario ese propósito no sería posible.

- En Estados Unidos el presidente del ejecutivo nombra al contralor, con el visto bueno del senado, de una lista de nominados que el Congreso le envía. En Colombia podía implementarse ese modelo de elección del contralor, pero la lista debe surgir de un proceso meritocrático en el cual no participen ni los congresistas ni la clase política, proceso meritocrático donde los estudios académicos y la experiencia en temas de control fiscal, como auditoría, contabilidad presupuestal, evaluación de políticas públicas, presupuesto, contratación, responsabilidad fiscal, derecho, finanzas públicas, economía, etc., sean ponderados con un puntaje alto, por lo menos tan alto como el de los exámenes de conocimiento y aptitudes, lo anterior para garantizar que los aspirantes a esos cargos verdaderamente conocen el tema, pues los resultados de las pruebas de conocimiento y aptitudes se pueden manipular.

El término de ese cargo puede ser de 4 años y no debe coincidir con el del gobierno que los designe; se supone que de esta forma el presidente que designa al contralor para el próximo periodo puede hacerlo más objetivamente pues el nuevo contralor no va a auditar las cuentas de todas las vigencias en las que estuvo en el poder sino máximo una sola. Cuando coinciden los periodos de presidente y contralor este audita las cuentas del presidente de por lo menos tres vigencias.

- La selección de los altos directivos de los órganos de control externo e interno, igualmente se debe llevar a cabo mediante concurso de méritos donde se evalúe los

estudios académicos, la experiencia en control fiscal, el conocimiento y su idoneidad e integridad, y que los aspirantes a esos cargos no hayan sido miembros de las corporaciones públicas ni hayan pertenecido a partidos o movimientos políticos, sino que sean técnicos y/o académicos en las materias de control fiscal. El término de esos cargos puede ser de 4 años y desempeñaran sus funciones en el término siguiente a la vigencia en la que fueron seleccionados, la cual será una antes del inicio del periodo del nuevo contralor.

- Los cargos de carrera en los órganos de control externo e interno deben seleccionarse igualmente por concurso de méritos con las mismas características del adelantado para seleccionar al contralor y a los altos directivos.

- El personal de las salas de responsabilidad fiscal también debe ser seleccionado por concurso de méritos, pues la cooptación, forma como actualmente se seleccionan los magistrados de las altas cortes, corte suprema de justicia y consejo de estado, no ofrece garantías de idoneidad ni de integridad.

- Estos concursos de méritos deben ser adelantados por entidades cuyo objeto social sea la selección de personal, con certificación de calidad otorgada por empresas reconocidas a nivel internacional por su transparencia y objetividad. Debe haber una ley que regule los concursos en ese sentido.

- La idea es blindar todos los procesos de selección de personal para los órganos de control fiscal de la participación de la clase política.

- El control interno de gestión y contable puede seguir funcionando en las entidades públicas para garantizar razonablemente el logro de los objetivos de esas entidades.

- La planta de personal de los órganos de control fiscal interno y externo deben basarse estrictamente en estudios técnicos que justifiquen el número y calidades de los funcionarios para cumplir adecuadamente las funciones de esos órganos, lo anterior, bajo criterios de razonabilidad, proporcionalidad y prevalencia del interés general. De lo contrario la entidad seguirá siendo un fortín clientelista de la clase política del país.

16. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

A

- Abikoff, K. (1987). The Role of the Comptroller General in Light of Bowsher v. Synar. Columbia Law Review, 87(7), 1539-1563. doi:10.2307/1122532, https://www.jstor.org/stable/1122532?read-now=1&refregid=excelsior%3A9ba781252269a5a36567d00b2bfe65ce&seq=1#page_scan_tab_contents
- Aguirre, Iván, La independencia de los Órganos Superiores de Control Fiscal, presupuesto para una efectiva vigilancia del buen uso de los recursos públicos, (2020) Editorial Ibañez, página 38.
- Albi Ibáñez, E, Onrubia Fernández, J. Economía de la gestión pública. Cuestiones fundamentales. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2015, página 76.
- Alguacil y Julià. 2018. La protección de los whistleblowers en España. Estudio comparado con otras legislaciones. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/la-proteccion-de-los-whistleblowers-en-espana-estudio-comparado-con-otras-legislaciones-2018-11-02/>
- American Institute of Certified Public Accountants AICPA The 2018 Yellow Book: What You Need to Know. 2018
<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/governmentalauditquality/resources/downloadabledocuments/newyellowbookgaqcwebevent2.pdf>
- Asamblea Nacional Constituyente - 1991.Regulación del Control fiscal. Proyecto de acto reformativo de la Constitución política se presentan el articulado y la exposición de motivos referentes a la regulación del control fiscal. babel.banrepcultural.org.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/singleitem/collection/p17054coll28/id/392/rec/1>
- Auditool. 2014.Principio 2 de COSO III: Ejerce responsabilidad de supervisión
<https://www.auditool.org/blog/control-interno/2959-principio-2-de-coso-iii-ejerce-responsabilidad-de-supervision>

B

- Badillo, J. Modelo de Madurez de las Unidades de Auditoría Interna en el Sector Publico: 2013,
https://www.iaicr.com/boletin/2014/articulos/Modelo_Madurez_JBadillo.pdf
- Blasco Lang, José Juan El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 6, Nº 18, 2004, pág. 174.
- Blueprint for Free Speech, Corruptil & FIGBAR.2020. Análisis y comentarios a la proposición de Ley Integral de Lucha contra la Corrupción y Protección de los Denunciantes. <https://fibgar.es/wp-content/uploads/2020/07/analisis-y-comentarios-a-la-proposicion-de-ley-integral-de-lucha-contra-la-corrupcion-y-proteccion-de-los-denunciantes.pdf>

Bobbio, N. (1998). Diccionario de Política. México: Siglo XXI.

Bouville, M. (2008). Whistle-Blowing and Morality. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 579–585.
<http://www.jstor.org/stable/25482237>

C

Caciagli, Mario. (1996) “Clientelismo, Corrupción y Criminalidad Organizada”. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

Camacho Lomeli, Lilia (2006) Diseño del Sistema de Control Interno basado en el modelo COSO
https://tesis.ipn.mx/jspui/bitstream/123456789/2219/1/591_2006_ESCA-TEP_MAESTRIA_camacho_lomeli_lilia.pdf

Cardenas M, Johana, 2012. Evaluación del impacto del modelo estándar de control interno (MECI) como herramienta de gestión para algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira.
<https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/9018>

Case iq. Can Whistleblowers Remain Anonymous During an Investigation? <https://i-sight.com/resources/can-whistleblowers-remain-anonymous-during-an-investigation/>

Castejón González, J. Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX).
http://asocex.es/aproximacion-a-la-evaluacion-del-control-interno-en-las-auditorias-publicas-sobre-la-gestion-contractual#_ftn3

Castro Caycedo, Germán. Colombia Amarga. (La Contraloría) Editorial planeta. 1999 ISBN 9789584247964. Bogotá. Páginas 323-354.

Centro Desarrollo Directivo. Las comisiones de auditoria en el ámbito de la nueva ley de auditoría de cuentas <https://centrodesarrollodirectivo.es/las-comisiones-de-auditoria-en-el-ambito-de-la-nueva-ley-de-auditoria-de-cuentas/>

Centro de Investigaciones para el Desarrollo. Universidad Nacional. Fiscalización y control fiscal. El control sobre el poder o el poder del control página 13.
http://www.cid.unal.edu.co/files/publications/CID199401_fico_b.pdf

Cerezo Cano, Sebastián. 2020. Sobre la validez de la denuncia anónima para descubrir fraudes en las empresas <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/sobre-la-validez-de-la-denuncia-anonima-para-descubrir-fraudes-en-las-empresas-2020-08-31/>

Cerini, Kenneth. KEY COMPONENTS OF INTERNAL CONTROLS. 2016.
<https://ceriniandassociates.com/news-feed/2016/02/29/key-components-of-internal-controls/#:~:text=The%20five%20components%20of%20the,information%20and%20communication%2C%20and%20monitoring.&text=Management%20and%20employees%20must%20show%20integrity>

CFA Institute. 2019. Rules and Practices – Corporate Governance
<https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/issues/rules-practices>

Chief Financial Officers Act of 1990 and Federal Financial Management Act of 1994". Encyclopedia of Business and Finance, 2nd ed.
Encyclopedia.com: <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/chief-financial-officers-act-1990-and-federal-financial-management-act-1994>

Committee on Oversight and Government Reform, United States House of Representatives, One Hundred Fifteenth Congress, First Session Five Years Later: A Review of the Whistleblower Protection Enhancement Act. 2017.
<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:mYekQ59AEr8J:https://www.hsdl.org/%3Fview%26did%3D799921+&cd=2&hl=en&ct=clnk&gl=co>

Congressional Record Senate (1982) *The Financial Integrity Act* de 1981 Páginas 9818 y ss. Agosto 4 de 1982. <https://www.cia.gov/readingroom/docs/CIA-RDP85-00003R000200010005-0.pdf>

Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno de las Entidades del Orden Nacional y Territorial. Circular 01 de 2015 sobre "*Fortalecimiento del Sistema de Control Interno Frente a su Función Preventiva*"
<https://serviciudad.gov.co/docweb/normograma/CIG/Circular%2001%202015.pdf>

CONSEJO SUPERIOR DE POLÍTICA CRIMINAL. 2017. Estudio al proyecto de ley 076 de 2017 Senado "Por medio de la cual se adopta la Ley de Protección y Compensación al Denunciante de Actos de Corrupción Administrativa en el Gobierno Nacional y se dictan otras disposiciones".
https://www.minjusticia.gov.co/programas-co/politica-criminal/Conceptos/25%20CSPC%20PL%20076%20de%202017%20S_Denunciantes%20de%20actos%20de%20corrupcio%CC%81n.pdf

Contaduría General de la Nación. Oficio Radicado CGN: 20201100066301 Fecha: 16-12-2020

Contraloría General de la República (CGR) Informe sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno 2015. Página 10 y 11. <https://www.contraloria.gov.co › documents › Conc...>

Contraloría General de la República (CGR). Circular 005 del 21 de junio de 2007 Sobre función de advertencia.

COSO.ORG. *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, 1987,
<https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>

COSO.ORG. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense | The Institute of Internal Auditors 2015. <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>

Council of Inspectors General on Integrity and Efficiency (ECIE) IG Act History.
<https://www.ignet.gov/content/ig-act-history>

Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (ECIE). The Role of the U.S. Office of Special Counsel. <https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/The%20Role%20of%20OSC.pdf>

D

Dalkin, James R. 2010. Proposed Changes to GAO's Yellow Book Promote Harmonization of Auditing Standards <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2010/dec/20102944.html>

Deloitte. Raising the bar on managing enterprise risks, OMB's requirements for Enterprise Risk Management in Federal Agencies,

- <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/public-sector/us-fed-raising-the-bar-on-managing-enterpriserisks.pdf>
- Deloitte.wsj. Audit Committee Brief. Marzo 2014.
<https://deloitte.wsj.com/riskandcompliance/2014/03/13/the-2013-coso-framework-and-the-audit-committee/>
- Deloitte. *Modernizing the three lines of defense model | An internal audit perspective.*
<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/advisory/articles/modernizing-the-three-lines-of-defense-model.html>
- De Martínez Saldaña, Et al. 2019. “La protección del *whistleblower* tras la Directiva (UE) 2019/1937. Análisis del nuevo marco jurídico desde la perspectiva del Derecho laboral, público, penal y de protección de datos”. Actualidad Jurídica Uría Menéndez / ISSN: 1578-956X / 53-2019 / 24-68
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6845/documento/art02.pdf?id=9331>
- Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). 2002. Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno de las Entidades del Orden Nacional y Territorial – Compilación Actualizada y Complementada de Conceptos sobre Control Interno a junio de 2002.
<https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/wpccontent/Sites/Subportal%20del%20Ciudadano/Nuestro%20Gobierno/Secciones/Publicaciones/Documentos/2009/PLAN%20ESTRATEGICO%20INSTITUCIONAL%204/Compilaci%C3%B3n%20actualizada%20y%20complementada%20de%20conceptos%20sobre%20control%20interno%20a%20junio%20de%202002.pdf>
- Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). (2016) Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces.
<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+rol+de+las+unidades+u+oficinas>
- Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI. 2014.
<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 (DAFP). Guía rol de las unidades u oficinas de control interno, auditoría interna o quien haga sus veces. Dirección de Gestión y desempeño Institucional, Diciembre de 2018.
<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418548/34150781/Gu%C3%ADa+rol+de+las+unidades+u+oficinas+de+control+interno%2C+auditor%C3%ADa+interna+o+quien+haga+sus+veces+--+Diciembre+de+2018.pdf/8d82ac25-6e28-496f-cac8-f8bea6278f13?t=1545053699072&download=true>
- Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). Concepto 010221 de 2021
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159300>
- Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). Concepto 094531 de 2022
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=198017>
- De Sousa, Paula. (2016) The Ins and Outs of Joint Powers Authorities in California,
<https://www.bbklaw.com/news-events/insights/2016/authored-articles/01/the-ins-and-outs-of-joint-powers-authorities-in-ca>
- Diamond, Jack. (2013) Internal Control and Internal Audit, Part III, Chapter 17, The International Handbook of Public Financial Management edited by Richard Allen, Richard Hemming, and Barry Potter, eds. New York: Palgrave Macmillan, 2013. 882 pp.
- Díaz Zurro Alicia. El control externo visto desde el control interno. 2002. Revista Española de Control Externo. *Página 105.* <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1069374>

Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión. <https://www.boe.es › doue › 2019>

Directiva Presidencial N° 2 de 1994. “Desarrollo de la función de control interno en las entidades y organismos de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional”. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=DirectivasP/30021464#:~:text=DIRECTIVA%20PRESIDENCIAL%20%20DE%201994&text=PARA%3A%20Ministros%2C%20Directores%20de%20Departamento,y%20Sociedades%20de%20Econom%C3%ADa%20Mixta>.

Dorta Velázquez, José A. Teorías organizativas y los sistemas de control interno. REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N°: 22, abr.-jun./2005, págs. 9-58.

Dzeng, Simon C. 1994. Attestation engagements on compliance. <http://archives.cpajournal.com/old/15328453.htm>

E

eldiario.es. La primera ley presentada esta legislatura viene de la sociedad civil y quiere blindar a quienes señalen a los corruptos https://www.eldiario.es/tecnologia/presentada-legislatura-protger-alertadores-corrupcion_1_1509585.html

eldiario.es. Tercer intento para proteger a los alertadores de corrupción en España, misión imposible desde 2016 https://www.eldiario.es/tecnologia/tercer-espana-alertadores-corrupcion-imposible_1_1193663.html

Ethico. Do whistleblower laws apply to private companies? 2021. <https://ethico.com/do-whistleblower-laws-apply-to-private-companies/#:~:text=The%20law%20protects%20any%20employee,taking%20place%20in%20the%20offices>

F

Faxon, J. K. (1931). [Review of Fraud: Its Control Through Accounts., by G. E. Bennett]. The Journal of Business of the University of Chicago, 4(4), 424–425. <http://www.jstor.org/stable/2349657>

Federal Whistleblower Protections (2012 –2018) http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zzkazZzvC4cJ:www.oas.org/en/sla/dlc/mesicic/docs/mesicic5_us_publiccitizenfederalwhistleblower_annex3.pdf+&cd=14&hl=en&ct=clnk&gl=co

Fiedler, Franz. Secretary General of INTOSAI, (1998) The Lima Declaration of guidelines on auditing precepts. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/LimaDeclaration.pdf>

filtrala.org. Defendiendo el Whistleblowing en España. <https://filtrala.org/redaccion/whistleblowing-espana/>

Fernández Ramos, S. 2023. La administración al día.inap. Ley 2/2023 de protección al denunciante. Ámbito material de aplicación. <https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1513983>

Ferrajoli, Luigi. (2001) Pasado y futuro del estado de derecho. Dos modelos de Estado de derecho. <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:filopoli-2001-17-0011&dsID=pdf>

Ford, A. (1946). The Legislative Reorganization Act of 1946. *American Bar Association Journal*, 32(11), 741-809. <http://www.jstor.org/stable/25715777>

Fresno Castro, Manuel. Aplicación del sistema de control interno de la información financiera en organismos públicos. Auditoría Pública nº 71 (2018), pp. 55 – 63.

G

Gaceta Constitucional No. 27 de 26 de marzo de 1991, página 31.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

Gaceta Constitucional No. 77 página 2, 20 de mayo de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

Gaceta Constitucional No. 53, página 19, del 18 de abril de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

Gaceta Constitucional No. 59, página 10, del 25 de abril de 1991.
<http://babel.banrepcultural.org/cdm/ref/collection/p17054coll26/id/3850>

Garay, Luis Jorge y Espitia, Jorge. Dinámica de las desigualdades en Colombia. (2019). Ed. Desdea.

García Marquez, Gabriel. El amor en los tiempos de colera.
<http://web.seducoahuila.gob.mx/biblioweb/upload/Garc%C3%ADa%20Gabriel%20-%20El%20amor%20en.pdf>

García Molinero, Alvaro (2020) ¿QUÉ IMPLICA Y APORTA EL CONTROL FINANCIERO EN LA MEJORA DE LA GESTIÓN PÚBLICA? (PARTE 1ª)
<https://reflexionesdeuninterventor.wordpress.com/2020/02/04/que-implica-y-aporta-el-control-financiero-en-la-mejora-de-la-gestion-publica-parte-1a/>

García - Pelayo, M. (1991) Las Transformaciones del Estado Contemporáneo, Madrid: Alianza Universidad.

García-Pelayo, M.(1991) Obras Completas Tomo II, (Vol.2). Madrid: Centro de Estudios Consitucionales.

Garrido Juncal Andrea. “La protección del denunciante: regulación autonómica actual y propuestas de futuro”. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núm. 12, pp. 126-151, 2019. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)
<https://www.redalyc.org/jatsRepo/5764/576462285007/html/index.html>

Genaro Moya, Mª Dolores; López Hernández, Antonio M. “La evaluación de programas y políticas públicas como reto de las instituciones de control externo españolas”. Auditoría Pública nº 74 (2019), pp. 15 – 32

Gómez Abelleira, F. J. el foro de labos La prohibición de represalia contra el informante en la ley 2 de 2023. <https://www.elforodelabos.es/2023/04/la-prohibicion-de-represalia-contr-el-informante-en-la-ley-2-2023/#>

González Malaxetxebarria, Á. (2012) En Alternativa Iconoclasta al Modelo de Control Público
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2012/07/06/economia/1341687347_850215.html

"Government Auditing Standards ." *Encyclopedia of Business and Finance*, 2nd ed.
 Encyclopedia.com: <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/government-auditing-standards>

GOV.UK. Discurso del Chancellor of the Exchequer dado el 22 de octubre de 2012 ante el Parlamento.
<https://www.gov.uk/government/speeches/speech-by-the-chancellor-of-the-exchequer-rt-hon-george-osborne-mp-at-speakers-house>

Gupta, Parveen P., COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices (June 10, 2009). Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A. page 59 y ss. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1417604>

Gutiérrez Robles, Augusto. *Historia de la intervención general de la administración del Estado*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1993. Print.

H

Hasaan Fazal. What is Control risk? 2011. <https://pakaccountants.com/what-is-control-risk/>

Heckman, Jory (2018) 40 years after Inspector General Act, where does IG community go from here?. <https://federalnewsnetwork.com/agency-oversight/2018/07/40-years-after-inspector-general-act-where-does-ig-community-go-from-here/>

Hempowicz, Liz (2020) The State of Whistleblower Protections and Ideas for Reform <https://www.pogo.org/testimony/2020/01/the-state-of-whistleblower-protections-and-ideas-for-reform/>

Hernández, A. (2018). Control Fiscal y la Lucha Contra la Corrupción: *Revista Economía Colombiana*: nº 353, página 16 - página 23.

I

Inspector General Department Of Defense (1990). *Report on Fiscal Year 1989 Evaluation of the Implementation of the Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982 at the U.S. Atlantic Command*. Page 2. <https://media.defense.gov/1990/Mar/12/2001714403/-1/-1/1/90-047.pdf>

Instituto de Auditores Internos de España. “*aplicación del marco integrado de control interno (coso) en el sector público español*” Pagina 8. https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%C3%A1bricacososectorp%C3%BAblico.original.pdf

Instituto Departamental de Salud del Norte de Santander. Roles Oficinas de Control Interno. <https://ids.gov.co/web/controlint/ControlinternoDocs/Roles%20Oficina%20Control%20Interno.pdf>

Investopedia. Publicly Traded Company: Definition, How It Works, and Examples. Updated 2023 <https://www.investopedia.com/terms/p/publiccompany.asp#ixzz5BefogDFO>

Investopedia. Corporate Governance Definition: How It Works, Principles, and Examples Updated October 19, 2023 <https://www.investopedia.com/terms/c/corporategovernance.asp#:~:text=Corporate%20governance%20is%20the%20structure,primary%20force%20influencing%20corporate%20governance.&text=The%20basic%20principles%20of%20corporate,transparency%2C%20fairness%2C%20and%20responsibility>

J

Jongitud Zamora, Jacqueline. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Veracruzana, México. p. 9.

K

Kaiser, Frederick M. GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office. Congressional research Service. Septiembre de 2008. Resumen.
<https://fas.org/sqp/crs/misc/RL30349.pdf>

Khan, Roomy. 2018. [Denunciante: ¿Guerrero, saboteador o soplón?](https://whistleblower.org/in-the-news/forbes-whistleblower-warrior-saboteur-or-snitch/) <https://whistleblower.org/in-the-news/forbes-whistleblower-warrior-saboteur-or-snitch/>

KPMG. Tendencias. 2023. Implicaciones en protección de datos personales derivadas de la nueva Ley del informante, ¿qué considerar? <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/04/implicaciones-proteccion-datos-personales-ley-informante/>

Kuang, Y.F., Lee, G. and Qin, B. (2021), Whistleblowing Allegations, Audit Fees, and Internal Control Deficiencies*. *Contemp Account Res*, 38: 32-62. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12619>

L

Larmer, Robert A. "Whistleblowing and Employee Loyalty." *Journal of Business Ethics*, vol. 11, no. 2, 1992, pp. 125–28. *JSTOR*, <http://www.jstor.org/stable/25072254>. Accessed 13 Apr. 2023.

Lascarro, Leopoldo (1941) "La Administración Financiera y el Control Fiscal en Colombia". Bogotá: Editorial de la Litografía Colombia.

Lascarro, Leopoldo. (1965) *Administración Fiscal Presupuesto Descentralización*, Bogotá: ed. Andes.

Lazo Vitoria, X. (2010) *El Modelo de Control Interno del Gasto Público Estatal. Propuesta de Cambio. Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, N°. 156. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3247529>

Light, Paul C. (1993). *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*. Brookings Institution Press. ISBN 9780815752561.

Longley, Robert. (2019, August 22). *Congressional Oversight and the U.S. Government*. <https://www.thoughtco.com/congressional-oversight-4177013>

Longley, Robert. "About the US Inspectors General." ThoughtCo, Jul. 15, 2018, <https://www.thoughtco.com/about-the-office-of-inspector-general-3322191>

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): "El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas", en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona. <https://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf>. Página 9.

M

Manoukian, [Jean-Grégoire \(2016\)](#) *What's the difference between internal audit & internal control?* <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>

Manteca Valdelande, V. (2003, junio) *La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)*. *Revista de Auditoría Pública* (30), p.p. 92-93.

Matilla Mahiques, Laura *La estructura organizativa y el régimen jurídico de las sociedades públicas*. 2016. Pagina 242. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=63714>

- McConnell, Dan y Wang, Ruotao. *The Chief Financial Officers Act of 1990 and Financial Management at Department of Defense*. Harvard Law School Briefing Papers on Federal Budget Policy, May 12, 2014, página 7.
<https://wiki.harvard.edu/confluence/download/attachments/204380235/MCCONNELL%20-%20Briefing%20Paper%20No.%2048.pdf?api=v2>
- McNamee, Patrick. 1993 The New Yellow Book: Focus on Internal Controls.
<https://www.questia.com/library/journal/1G1-14240311/the-new-yellow-book-focus-on-internal-controls> , recuperado el 10 de marzo de 2020.
- Mellema, Gregory. *Supererogation and business ethic. Journal of applied philosophy* (1991) *Business Ethics- Critical Perspectives on business and Management*. (2001) Pag. 237
https://www.google.com.co/books/edition/Business_Ethics/NwakUoMEzwAC?hl=en&gbpv=1
- Miaja Fol, Miguel DA. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Revista Documentación Administrativa nº 286-287, enero-agosto 2010, pp. 207-238 ISSN: 0012-4494, página 216.
<https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=DA&page=article&op=view&path%5B%5D=9670&path%5B%5D=9739>
- Miaja Fol, Miguel. Presente-y-futuro-del-control-interno-en-la-administraciones-publicas. Revista Auditoría Pública No. 74, 2019. Páginas 85 – 98 <https://asocex.es/presente-y-futuro-del-control-interno-en-la-administraciones-publicas>
- Mintz, Steve on February 3, (2012) The ethics behind blowing the whistle.
<https://www.pacbiztimes.com/2012/02/02/the-ethics-behind-blowing-the-whistle/>
- Mintz, Steven. is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice? <https://www.ethicssage.com/2015/03/is-whistle-blowing-an-ethical-act-practice.html> Blog posted by Dr. Steven Mintz, aka Ethics Sage, on March 24, 2015. Professor Mintz is on the faculty of the Orfalea College of Business at Cal Poly San Luis Obispo. He also blogs at: www.workplaceethicsadvice.com.
- Mintz, Steve. (2015) *Is Whistleblowing a Moral Act?* <https://www.stevenmintzethics.com/single-post/2015/07/14/is-whistleblowing-a-moral-act>
- Modesitt, Nancy M., The War on Whistleblowers (September 2020). University of Pennsylvania Journal of Law & Public Affairs, Volume 6 (Forthcoming), University of Baltimore School of Law Legal Studies Research Paper Forthcoming, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3697274> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3697274>
- Montilla Galvis, Omar de J et al. Análisis de la fundamentación de MECI 1000:2015.
https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/238/html
- Morra, Linda G. *Evaluation in the United states: Cooperative but not Intergovernmental.-. Politics and Practices of intergovernmental evaluation*. Capitulo Tres. 2018. Routledge
- Morse, Jr. Ellsworth H-. Assistant Comptroller General of the United States, *Performance Auditing--What Is It?* Página 9. Jefferson City – Missouri Abril 21 de 1976.
<http://archive.gao.gov/f0202/094640.pdf>

N

Nadler Judy and Schulman Miriam. (2015?) *Whistle Blowing in the Public Sector*.
<https://www.scu.edu/government-ethics/resources/what-is-government-ethics/whistle-blowing-in-the-public-sector/#:~:text=Whistle%20blowing%20has%20to%20do,detracts%20from%20the%20common%20good>

National Whistleblower Center Whistleblower Protection Laws for Federal Employee Whistleblowers
<https://www.whistleblowers.org/whistleblower-protection-laws-for-federal-whistleblowers/>

News.Cchgroup.Com. GAO Publishes 2018 Revision to the Yellow Book
<http://news.cchgroup.com/2018/07/17/gao-revises-yellow-book-for-2018/accounting-audit/a-a-hot-topics/>

Nicholls AR, Fairs LRW, Toner J, Jones L, Mantis C, Barkoukis V, Perry JL, Micle AV, Theodorou NC, Shakhverdieva S, Stoicescu M, Vesic MV, Dikic N, Andjelkovic M, Grimau EG, Amigo JA and Schomöller A (2021) Snitches Get Stitches and End Up in Ditches: A Systematic Review of the Factors Associated With Whistleblowing Intentions. *Front. Psychol.* 12:631538. doi: 10.3389/fpsyg.2021.631538 <https://www.frontiersin.org/articles/10.3389/fpsyg.2021.631538/full>

North Carolina State University. "COSO's Take on the Three Lines of Defense" 2018.
<https://erm.ncsu.edu/library/article/cosos-take-on-the-three-lines-of-defense>

Noticias Jurídicas. https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/626303-r-intervencion-general-de-la-administracion-del-estado-25-jul-2018-se-da.html

O

Observatori Ciutadana contra la corrupció. 2018. Proposición de Ley Integral de Lucha Contra la Corrupción y Protección de los Denunciantes. <https://observatoricorrupcio.org/wp-content/uploads/2018/12/Nota-5.1-Proyectos-de-Ley.pdf>

Ochoa Díaz, H., & Charris Rebellón, S. (2003). PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTROL FISCAL PARA EL ESTADO COLOMBIANO: EL SISTEMA DE CONTROL FISCAL NACIONAL. *Estudios Gerenciales*, (89),13-42. [fecha de Consulta 31 de Agosto de 2023]. ISSN: 0123-5923. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21208901>

OECD (2017), *Estudio de la OCDE sobre integridad en Colombia: Invirtiendo en integridad pública para afianzar la paz y el desarrollo*, Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública, OECD Publishing, Página 130. Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278646-es>.

(OECD)Committing to effective whistleblowing protection highlights.
<https://www.oecd.org/corruption/committing-to-effective-whistleblower-protection-highlights.pdf>,

OECD.ORG. COLOMBIA PHASE 3: TWO YEAR WRITTEN FOLLOW-UP – SUMMARY AND CONCLUSIONS Página 5. 2021. <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/Colombia-phase-3-follow-up-report-en.pdf>

OECD.ORG. 2021. *Implementing the OECD Anti -Bribery Convention*. [Implementing the OECD Anti-Bribery Convention in Colombia: Phase 3 Two Year Written Follow-Up Report](https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/Implementing-the-OECD-Anti-Bribery-Convention-in-Colombia-Phase-3-Two-Year-Written-Follow-Up-Report)

Ortega Mazorra, Jaime Andrés. 2005. Marco conceptual del nuevo modelo de control interno
<https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/123456789/8899>

Ortiz Pradillo, Juan Carlos. 2020 "La Recepción de la Cultura del "Compliance" y del "Whistleblowing" en España". <https://revistaconsinter.com/en/revistas/ano-vi-numero-xi/capitulo-02-direito-publico/la-recepcion-de-la-cultura-del-compliance-y-del-whistleblowing-en-espana/>

P

Pratt, Mary K. What is the Whistleblower Protection Act?
<https://searchcompliance.techtarget.com/definition/Whistleblower-Protection-Act>

Shelley L. Pfeffer, Aleksandr Bocheko, Rita E. Del Valle, Allmir Osmani, Shawn Peyton, E. Roman.
 Whistle Where You Work? The Ineffectiveness of the Federal Whistleblower Protection Act of 1989 and the Promise of the Whistleblower Protection Enhancement Act of 2012. 2015.
<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0734371X13508414>

R

Raghunandan, K. (1995) The 1994 revisions to 'Government Auditing Standards'.
<http://archives.cpajournal.com/old/16641856.htm>

Rawls, J. (2001). *Justice as Fairness: A Restatement* (E. Kelly, Ed.). Harvard University Press.
<https://doi.org/10.2307/j.ctvjf9z6v>

Rawls, J. (1971). *A Theory of Justice: Original Edition*. Harvard University Press.
<https://doi.org/10.2307/j.ctvjf9z6v>

Redaccion El Tiempo.1997. Cayeron concursos en la Contraloría.
<https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-577212>

Revista Semana. 1986. "SPEEDYGONZALEZ" El contralor general de la República, Rodolfo González corre más rápido que todo el mundo. <https://www.semana.com/nacion/articulo/speedy-gonzalez/8197-3>

Riera López Marta y Arias Rodríguez Antonio. 2016. El sistema español de control externo: algunas cuestiones incómodas. Presupuesto y Gasto Público 86/2017: 91-108.

Ronald L. Adams Theodore E. Warywoda, 1984. An Analysis of Internal Controls for Material Management Operations Within Navy Medical Command Activities, Páginas 32 y ss.
<https://apps.dtic.mil/sti/tr/pdf/ADA174563.pdf>

Rose Financial Solutions. 2014. Changes in the OMB Circular A-33 <https://rosefinancial.com/changes-omb-circular-133/>

Rosenkrans Ekaterina, Åhlin Svetlana.(2015) Interrelationship between different components of internal control.
https://www.sbs.su.se/polopoly_fs/1.374473.1519658968!/menu/standard/file/interrelationsho_between_different_components_of_internal_control_kandidat_termin_HT15.pdf

S

Santaolalla López, Fernando. Exposiciones De Motivos De Las Leyes
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79442.pdf>

Santos Molano, Enrique. 2017. Banrepcultural.org. La *misión Kemmerer*.
<https://www.banrepcultural.org/biblioteca-virtual/credencial-historia/numero-184/la-mision-kemmerer>

Santos Molano, Enrique. 2005. EL TIEMPO. "CÓMO CAYÓ MARCO FIDEL"
<https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1624990>

Santolaria Solano Teresa. La omisión de la función interventora: análisis del procedimiento para su subsanación. Cuenta con IGAE. Octubre de 2001. Número 2. Página 11.

SEC Historical Society COSO at 30 Years April 16, 2015. <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

Shahan, Asif. (2014). The Dilemma of the Supreme Audit Institutions: Autonomy or Relevance? A Case Study of the Government Accountability Office (GAO). 10.13140/2.1.4536.7048.
https://www.researchgate.net/publication/266675851_The_Dilemma_of_the_Supreme_Audit_Institutions_Autonomy_or_Relevance_A_Case_Study_of_the_Government_Accountability_Office_GAO/citation/download

SCHMITZ, JOSEPH E. The Inspector General Handbook. 2013. The Center for Security Policy, Press. Washington, DC. Page

Sims, Luke A. Unclaimed property: What is it, and what are the risks?, CPA November 1, 2020.
<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/nov/unclaimed-property-laws-risks.html>

Solís Cortes, Teresa. Prevención del Fraude a través del Control Interno – Monografía
<https://studylib.es/doc/7224989/teresa-sol%C3%ADs-cortes---repositorio-institucional-de-la-uni...>

Steinhoff, Jeffrey C. CGFM, CPA, CFE, and Dacey, Robert F. JD, CGFM, CPA. The Government Management Reform Act de 1994: A Retrospective of Achievements and Remaining Challenges and a Look to the Future. 2008.
<https://institutes.kpmg.us/content/dam/institutes/en/government/pdfs/2008/gmra-retrospective.pdf>

T

Takacs, Joseph (1993) Informe sobre la estructura de control interno sobre los informes financieros..
<http://archives.cpajournal.com/old/14469535.htm>

The Chief Financial Officers Council and The Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (2011) The Chief Financial Officers Act of 1990—20 Years Later. Executive summary Página 1.
<https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/cigiecforpt0711.pdf>

The Institute of Internal Auditors. Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo.
https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/executive_summary.pdf

The Institute of Internal Auditors. *THE IIA'S THREE LINES MODEL An update of the Three Lines of Defense*, 2020, <https://www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf>

- The Institute of Internal Audit UK (2023) Position paper: Internal audit and whistleblowing.
<https://www.iaa.org.uk/resources/ethics-values-and-culture/whistleblowing/position-paper-internal-audit-and-whistleblowing/#:~:text=Internal%20audit's%20role%20can%20include,management%20reporting%20to%20the%20board>
- The new Yellow Book: what you need to know about 2007 revision of Government Auditing Standards. (2007, April). *Government Finance Review*, 23(2), 18+. <https://link.gale.com/apps/doc/A162620688/EAIM?u=anon~241189b5&sid=bookmark-EAIM&xid=1f4234ae>
- The Office of Management and Budget (OMB). Implementation Guide for OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control Appendix A, Internal Control over Financial Reporting, 2005.
https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_appx_a_implementation_guide.pdf
- The Office of Management and Budget (OMB). - Circular A-123 de 28 de octubre de 1981-
<http://www.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a152284.pdf>
- The Office of Management and Budget (OMB). Circular No. A-123 Revised June 21, 1995
https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/circulars_a123/#main-content
- The Office of Management and Budget (OMB). CIRCULAR NO. A-123 Revised December 21, 2004
https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_rev.pdf
- The *Washingtonpost* (1986). *Tougher Role Urged for Firms' Auditors*,
<https://www.washingtonpost.com/archive/business/1986/10/22/tougher-role-urged-for-firms-auditors/e5d39253-9f>
- The White House. Analytical Perspectives (2022). Trends In Federal Grants To State And Local Governments Aid To State And Local Governments. https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2022/03/ap_14_state_and_local_fy2023.pdf
- Tirant lo blanch. 2023. Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción
<https://tirant.com/actualidad-juridica/noticia-ley-2-2023-de-20-de-febrero-reguladora-de-la-proteccion-de-las-personas-que-informen-sobre-infracciones-normativas-y-de-lucha-contra-la-corrupcion/#:~:text=%C3%81mbito%20de%20aplicaci%C3%B3n,las%20infracciones%20del%20ordenamiento%20nacional>.
- Tribunal de Cuentas de España. Relaciones con los órganos de control externo de las comunidades autónomas <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/>
- Troutcpa. 2020. Single Audit FAQ <https://www.troutcpa.com/blog/single-audit-faq/#:~:text=Who%20can%20perform%20the%20Single,organization%20perform%20your%20Single%20Audit>

Vaultplatform. 2020. Por qué los empleados no reportan las irregularidades en el lugar de trabajo. <https://vaultplatform.com/blog/why-workers-dont-report-misconduct-in-the-workplace/>

Valero Escribano, José Ignacio. La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares. Página 171. Revista Española de Control Externo • vol. XVII • n.º 50 (Mayo 2015), pp. 149-179.

Velarde Fuertes, J. (2002). Utilidad del Control Interno para el Control Externo: Propuestas para una Mayor Eficacia. *Revista Cuenta con IGAE*. (5). <https://www.yumpu.com/es/document/read/17520511/revista-cuenta-con-igae-n-5-octubre-2002-pdf-intervencion->

Velarde Fuertes, J. Una nota sobre Instituciones de Control del Sector Público Español, Revista Española de Control Externo • vol. XVII • n.º 49 (enero 2015), pp. 217-220.

U

U.S.Code. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text>

U.S. Government Accountability Office (GAO) *Single Audit: Opportunities Exist to Improve the Single Audit Process and Oversight*. 2009. <https://www.gao.gov/products/gao-09-307r>

U.S. Government Accountability Office (GAO), *Standards for Internal Control in the Federal Government*, 2014, Pág 5. <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO) *Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies: Title 7--Fiscal Guidance*. 1993. Página 7.7-10 <https://www.gao.gov/products/149099>.

U.S. Government Accountability Office (GAO) Transcript for: An Overview of GAO's Green Book Standards for Internal Controls, <https://www.gao.gov/assets/660/657380.txt>

U.S. Government Accountability Office (GAO). [An Overview of GAO's Green Book Standards for Internal Controls](https://www.gao.gov/multimedia/podcast/657379), <https://www.gao.gov/multimedia/podcast/657379>

U.S. Government Accountability Office (GAO). Carta Circular B-161457, AUG 1, 1969 <http://www.gao.gov/products/469196#mt=e-report>

U.S. Government Accountability Office (GAO). *Standards For Internal Controls In The Federal Government*, 1983. Prefacio. <https://www.gao.gov/assets/200/190226.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO). *Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs, Activities & Functions*. GAO. 1972. Página 34. <https://www.gao.gov/assets/680/676159.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO). *Standards For Internal Controls In The Federal Government*, 1999, Prefacio. <https://www.gao.gov/assets/80/76455.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO). *Implementing the Federal Managers' Financial Integrity Act*, <https://www.gao.gov/assets/200/191610.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO). "The Chief Financial Officer Act, a Mandate for Federal Financial Management Reform" Página 16, <https://www.gao.gov/special.pubs/af12194.pdf>

U.S. Government Accountability Office (GAO). *The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs, Activities & Functions*, 1981. Página 39. <https://www.gao.gov/assets/190/189360.pdf>,

- U.S. Government Accountability Office (GAO). Government Auditing Standards 1994 Revision.
<https://www.gao.gov/assets/80/76274.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). The Standards for Audit of Governmental Organizations. Programs. Activities & Functions de 1988. Capítulo 6, Página 15.
<https://www.gao.gov/assets/200/194261.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). Government Auditing Standards 2003 Revision, página 9
<https://www.gao.gov/assets/80/76730.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). *An Overview Of Federal Internal Audit*, GAO. 1976. Circular Federal de Administración 73-2,. <https://www.gao.gov/assets/120/117097.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). Government Auditing standards 2018 revision.
<https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). Government Auditing Standards Revision 2007
<https://www.gao.gov/new.items/d07731g.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). 2018 *Federal Grants to State and Local Governments*
<https://www.gao.gov/federal-grants-state-and-local-governments>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). 1999. Single Audit: Efforts Underway To Implement 1996 Refinements. <https://www.gao.gov/products/t-aimd-99-177>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). 2017. Single Audits: Improvements Needed in Selected Agencies' Oversight of Federal Awards <https://www.gao.gov/products/gao-17-159>
- U.S. General Accounting Office (GAO) - Inspector General Act Amendments of 1988 – mayo 17 1988,
<https://www.gao.gov/assets/110/102126.pdf>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). *The Single Audit Concept. 1982. General Accounting Office.*
<https://www.gao.gov/products/117990>
- U.S. Government Accountability Office (GAO). 2018. State and Local Governments' Fiscal Outlook: 2018 Update <https://www.gao.gov/assets/700/695935.txt>
- U.S. Merit Systems Protection Board. Whistleblower in the Federal Government: An Update. A Report to the President and the Congress of the United States 1993.
<https://www.mspb.gov/MSPBSEARCH/viewdocs.aspx?docnumber=253699&version=253986&application=ACROBAT>
- U.S. Securities and Exchange Commission (1988) *"The Internal Auditor's Role In Deterring, Detecting and Reporting of Financial Frauds* <https://www.sec.gov/news/speech/1988/042588ruder.pdf>
- U.S. Securities and Exchange Commission (1989). *The Treadway Commission Report, Two Years Later.*
<https://www.sec.gov/news/speech/1989/012689grundfest.pdf>

W

- Walser Boserman, Jorge. 2023. *economist&jurist Las carencias de la Ley Whistleblower y el deber de remitir las denuncias recibidas* <https://www.economistjurist.es/noticias-juridicas/las-carencias-de-la-ley-whistleblower-y-el-deber-de-remitir-las-denuncias-recibidas/>

- Wetklow, Mike. How Going Back to the Future with Omb A-123 Can Restore Trust in Government. <https://www.questia.com/library/journal/1P4-2124081173/how-going-back-to-the-future-with-omb-a-123-can-restore>
- Wendy Ginsberg y Michael Greene. *Federal Inspectors General: History, Characteristics, and Recent Congressional Actions* - Congressional Research Service 2016. Página 15. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43814.pdf>
- Whitaker L. Paige. The Whistleblower Protection Act: An Overview March 12, 2007 Legislative Attorney American Law Division. Página 12. <https://revealnews.org/wp-content/uploads/legacy-images/CRSreport.pdf> <https://fas.org/sgp/crs/natsec/RL33918.pdf>
- Will [Mary L.](#) MacPhail [Michael R.](#) (2014) U.S. Supreme Court Expands SOX Whistleblowing Protection as SEC Cautions Companies Against Incentivizing Employees to Keep Complaints Internal <https://www.faegredrinker.com/en/insights/publications/2014/3/us-supreme-court-expands-sox-whistleblowing-protection-as-sec-cautions-companies-against-incentivizi>

Y

- Yellow Book: Government Auditing Standards By Allison J. Harrell and Jeff Barbacci © 2017 Association of International Certified Professional Accountants, Inc. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/9781119512448.oth1>
- Yellowbook-CPE.com 2021. What Is a Single Audit? September 17, 2021 <https://yellowbook-cpe.com/what-is-a-single-audit.html>
- Younes Moreno, Diego. Régimen del Control Fiscal. Editorial Temis. Bogotá, 1987.
- Younes Moreno, D. (2010). El derecho del control fiscal. (6ª ed.). ESAP.

17. APENDICE DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA CITADA.

17.1 ESTADOS UNIDOS

- The Budget and Accounting Act of 1921
- Auditing and accounting Act 1950
- Federal Managers Financial Integrity Act of 1982
- Chief Financial Officers Act de 1990
- Government Management Reform Act of 1994
- Federal Financial Management Improvement Act of 1996

Federal Funding Accountability and Transparency Act of 2006

The Federal Funding Accountability and Transparency Act (FFATA) 2006 as amended in 2008.

“Whistleblower Protection Enhancement Act of 2012”

All Circuit Review Extension Act” 2014.

All Circuit Review Act 2018.

Code of Federal Regulations

Single Audit Act 1984

The Single Audit Act Amendments 1996

The Inspector General Act de 1978.

Civil Service Reform Act de 1978

Whistleblower Protection Act 1989.

Sarbanes-Oxley Act de 2002.

Whistleblower Protection Enhancement Act (WPEA) de 2012.

Circular No. A-133

California constitution 2019

California government code

California Codes. GOVERNMENT OF COUNTIES

Codes los Angeles.

Illinois Compiled Statutes

Illinois Compiled Statutes Counties Code

Municipal Code of Chicago

Washington State Constitution

State Administrative and Accounting Manual Washington

17.2 ESPAÑA

Ley General Presupuestaria LGP 47 de 2003.

Ley 22/2015, de 20 de julio

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018

Ley 5/2021, de 12 de abril.

Ley 2/2023, de 20 de febrero

Real Decreto 2188/1995, se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

Real Decreto 1114/1999, de 25 de junio

Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado IGAE

Resolución de 2 de junio de 2008 Intervención General de la Administración del Estado IGAE

Resolución de 22 de abril de 2010 Intervención General de la Administración del Estado IGAE

Resolución de 4 de julio de 2011 Intervención General de la Administración del Estado IGAE

Circular 3/1996, de 30 de abril Intervención General de la Administración del Estado IGAE

Resolución de 30 de julio de 2015 Intervención General de la Administración del Estado IGAE.

Resolución de 25 de octubre de 2019 Intervención General de la Administración del Estado IGAE.

Resolución de primero de septiembre de 1998. Intervención General de la Administración del Estado IGAE.

Tribunal Constitucional (Sala Primera) Sentencia del 6/1988, de 21 de enero con ponencia de D. Luís Díez-Picazo y Ponce de León.

Tribunal Supremo- Sala de lo Contencioso. Sentencia 12371 del 16 de julio de 1988.

17.3 COLOMBIA

Constitución Política de Colombia. 1886.

Código Civil Colombiano.

Ley 110 de 1912

Ley 42 de 1923

Ley 109 de 1923

ACTO LEGISLATIVO 1 DE 1945

Reforma Constitucional de 1968

Ley 20 de 1975.

Constitución Política de Colombia. 1991.

Ley 30 de 1992

Exposición de Motivos Ley 42 de 1993

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

Ley 80 de 1993

Exposición de Motivos 87 de 1993

Ley 87 de 1993

Ley 106 de 1993.

Ley 298 de 1996 crea la Contaduría General de la Nación.

Ley 489 de 1998

Ley 909 de 2004,

Ley 1474 de 2011

Ley 1640 de 2013,

Ley 1744 de 2014

Ley 1904 de 2018

Ley 1952 de 2019, Código General Disciplinario.

Ley 1955 de 2019.

Decreto 911 de 1932

Decreto 925 de 1976.

Decreto 222 de 1983.

Decreto 2145 de 1999

Decreto Ley 267 de 2000

Decreto Ley 268 de 2000

Decreto 2539 de 2000

Decreto 1955 de 2005 **Mediante el cual se** adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005

Decreto 2025 de 2013

Decreto 648 de 2017

Decreto 1499 de 2017

Decreto 405 de 2020

Decreto 406 de 2020

Consejo de Estado. Providencia Sección Primera, expediente 623 de 1988

<https://jurinfo.jep.gov.co/normograma/compilacion/docs/CE-SEC1-EXP1988-N623.htm>

Consejo de Estado Sentencia sobre la demanda contra el literal “c” del artículo 2º de la resolución 320 de 1998 de la CGN. <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/5948.htm>

Consejo de Estado Sentencia sobre la demanda contra la resolución 196 de 2001 de la CGN.

<https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/7529.htm>

Consejo de Estado Sentencia– Declara nulidad del Artículo 8º del Decreto **2539 de 2000** Radicación número: 11001-03-25-000-2002-00253-01(5242-02) [http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/ConsejoEstado/30033359?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/ConsejoEstado/30033359?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0)

Consejo de Estado – Sala de Consulta y Servicio Civil,

https://sidn.ramajudicial.gov.co/SIDN/DOCTRINA/TEXTOS_COMPLETOS/ANTOLOGIAFINAL/SALADECONSULTAYSERVICIOCIVIL/177CESCEXP1992N486-14121992.pdf

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda - Subsección "A", 15 de noviembre de 2018. m.p. Gabriel Valbuena Hernandez. Expediente [11001-03-25-000-2014-00203-00\(0521-14\)](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30003077).

Corte Suprema de Justicia-Corte Plena-Bogotá, Sentencia de agosto nueve de 1924. norma demandada Ley 42 de 1923.. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30003077>

Corte Suprema de Justicia-Corte Plena, Sentencia de dos de agosto de 1933. Norma demandada Ley 42 de 1923 http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30003998#ver_30004004

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Inexequibilidad del Acto Legislativo Número 1 De 1979, sobre prohibición reelección del contralor <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/4563/3840/>

Corte Constitucional Sentencia C-103 de 2015.

Corte Constitucional Sentencia C- 113 de 1999.

Corte Constitucional Sentencia C- 534 de 1993.

Corte Constitucional. Sentencia SU489 de 2016,

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/SU489-16.htm>

Corte Constitucional. Sentencia C-1192/00

Corte Constitucional Sentencia C-557 de 2009.

Corte Constitucional. Sentencia C-623 de 1999.

Corte Constitucional. Sentencia C- 716 de 2002

Corte Constitucional. Sentencia C-967 de 2012.

Corte Constitucional. Sentencia C-054 de 2016.

Corte Constitucional Sentencia C-288 de 2014.

Corte Constitucional Sentencia C-092 de 2020.

Corte Constitucional. Sentencia C-702 de 1999.

Corte Constitucional Sentencia 219 de 2015.

Corte Constitucional Sentencia T-406 de 1992.

Corte Constitucional sentencia C-506 de 1999

Corte Constitucional Sentencia C-397/11.

Corte Constitucional Sentencia C-140 de 2020

Corte Constitucional, Boletín No. 53, 6 de mayo de 2020. Sobre constitucionalidad Acto Legislativo 04 de 2019. <https://www.corteconstitucional.gov.co/noticia.php?Corte-Constitucional-declar%C3%B3-ajustado-a-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-el-Acto-Legislativo-4-del-18-de-septiembre-de-2019-que-reforma-el-R%C3%A9gimen-de-Control-Fiscal-8894>

17.4 APENDICE DE SITIOS WEB CONSULTADOS PARA EL TRABAJO.

Controller de Los Angeles (California). Recuperado de <https://controller.lacity.gov/about> el 10 de febrero de 2023

Controller vs Comptroller https://www.houstontx.gov/controller/controller_vs_comptroller.html el 26 de diciembre de 2022

Controller state executive office. Recuperado de [https://ballotpedia.org/Controller_\(state_executive_office\)](https://ballotpedia.org/Controller_(state_executive_office)) el 26 de diciembre de 2022

California State Auditor. Recuperado de https://ballotpedia.org/California_State_Auditor el 20 de diciembre de 2022

County auditor-Controllers - Orange County Recuperado de http://www.leginfo.ca.gov/pub/15-16/bill/asm/ab_0751-0800/ab_783_cfa_20150713_141739_sen_comm.html el 20 de diciembre de 2022

Los Ángeles. Recuperado de https://en.wikipedia.org/wiki/Los_Angeles el 10 de febrero de 2023

Office of Inspector General of Chicago. Recuperado de <https://www.chicago.gov/city/en/depts/igo.html#:~:text=The%20Office%20of%20Inspector%20General,%2C%20other%20misconduct%2C%20and%20waste> el 12 de febrero de 2023

Índice de percepción de la corrupción (IPC) de transparencia internacional (TI), <https://www.transparency.org/en/cpi/2021> recuperado el 8 de febrero de 2022.

Declaración de Lima. Recuperado de https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_40y_Lima_Declaration/SP_40_Jahre_Lima_Deklaration.pdf. El 20 de marzo de 2023.

Declarations of lima and mexico. Recuperado de <http://www.intosai.org/en/documents/intosai/general/declarations-of-lima-andmexico/lima-declaration/i-general.html>. El 20 de marzo de 2023.

Hoja-de-vida-elvia-maria-mejia-fernandez-directora-2013-esap. Recuperado de <https://www.slideshare.net/PtrColombian/hoja-de-vida-elvia-maria-mejia-fernandez-directora-2013-esap> el 28 de julio de 2020.

Fuerzas politicas del congreso tendran representacion en la contraloria asegura sandra morelli. Recuperado de <https://www.wradio.com.co/noticias/actualidad/fuerzas-politicas-del-congreso-tendran-representacion-en-la-contraloria-asegura-sandra-morelli/20100820/nota/1346364.aspx>. el 28 de agosto de 2020.

Mayoria del congreso eligio a sandra morelli como contralora general. Recuperado de <https://www.vanguardia.com/politica/mayoria-del-congreso-eligio-a-sandra-morelli-como-contralora-general-DXVL72599> el 10 de agosto de 2020.

Todos quieren pipe y pipe quiere todos. Recuperado de <https://lasillavacia.com/todos-quieren-pipe-y-pipe-quiere-todos-79010> el 20 de agosto de 2020.

El universo de puestos del contralor (a cercanos suyos y de politicos). Recuperado de <https://www.lasillavacia.com/historias/silla-nacional/el-universo-de-puestos-del-contralor-a-cercanos-suyos-y-de-politicos-> el 21 de agosto de 2020

Carrera administrativa y nombramientos provisionales. Recuperado de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/ambito-del-lector/administrativo-y-contratacion/carrera-administrativa-y-nombramientos> 31 de julio de 2022.

Las cuotas que el contralor general entrego a politicos del tolima. Recuperado de <http://www.elnuevodia.com.co/nuevodia/actualidad/politica/447627-las-cuotas-que-el-contralor-general-entrego-politicos-del-tolima> el 21 de agosto de 2020

Demandan eleccion del contralor de bogota julian mauricio ruiz. Recuperado de <https://www.elespectador.com/bogota/demandan-eleccion-del-contralor-de-bogota-julian-mauricio-ruiz/> el 20 de julio de 2022.

Declaran la caducidad de la accion electoral contra contralor distrital de bogota. Recuperado de <https://www.ambitojuridico.com/noticias/general/declaran-la-caducidad-de-la-accion-electoral-contra-contralor-distrital-de-bogota> el 20 de marzo de 2023.

La contraloría no controla clientelismo intereses privados y negocios turbios. Recuperado de <https://www.lacoladerata.co/conlupa/la-contraloria-no-controla-clientelismo-intereses-privados-y-negocios-turbios/> el 20 de noviembre de 2022

ABREVIATURAS.

(AICPA) The Association of International Certified Professional Accountants
 (ALJs) Jueces de Derecho Administrativo
 (BOB) Bureau of the Budget
 (CE) Constitución española
 (CFO) Chief Financial Officer
 (CHIP) Consolidador de Hacienda e Información Pública
 (CGN) Contaduría General de la Nación
 (CGR) Contraloría General de la República
 (CI) Control Interno
 (CIC) Control Interno Contable
 (COSO) The Committee of Sponsoring Organizations'
 (CPA) Contadores Públicos Autorizados
 (C.P.) Constitución Política
 (CSRA) Civil Service Reform Act de 1978
 (ERM) The Enterprise Risk Management
 (FAC) Cámara de Compensación de Auditoría Federal
 (FMFIA) The Federal Managers' Financial Integrity Act
 (GAAS) Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas
 (GAO) General Accounting Office
 (GAO) Government Accountability Office
 (GAS o GAGAS) Estándares de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptados
 (GMRA) Government Management Reform Act de 1994
 (IGAE) Intervención General de la Administración del Estado
 (IIA) The Institute of Internal Auditors
 (INTOSAI) The International Organization of Supreme Audit Institutions
 (LGP) Ley General Presupuestaria
 (MECI) Modelo Estándar de Control Interno
 (MSPB) Junta de Protección de Sistemas de Mérito
 (NWC) Nacional Whistleblower Center
 (OMB) Office of Management and Budget
 (OCI) Oficina de Control Interno
 (OIG) The Office of Inspector General
 (OSC) Office of Special Counsel
 (PCAOB) The Public Companies Accounting Oversight Board
 (SCI) Sistema de Control Interno
 (SEFA) Schedule of Expenditures of Federal Awards

(TCu) Tribunal de Cuentas
(WPA) Whistleblower Protection Act
(WPEA) Whistleblower Protection Enhancement Act