

PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTROL FISCAL PARA EL ESTADO COLOMBIANO: EL SISTEMA DE CONTROL FISCAL NACIONAL

HÉCTOR OCHOA DÍAZ

Economista, Universidad de Antioquia; MBA, Syracuse University; Ph.D., Syracuse University; Decano de la Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas, Universidad Icesi.

SANDRA CHARRIS REBELLÓN

Abogada, Universidad Javeriana, Especialista en Derecho Público Económico, Universidad de Paris XIII; Magister en Análisis de Problemas Políticos, Económicos e Internacionales, Instituto de Altos Estudios para el Desarrollo.

Fecha de recepción: 17-8-2003

Fecha de aceptación: 22-11-2003

ABSTRACT

The fiscal control model set forth in the Colombian Constitution has been in effect since 1991. It grants departments and municipalities autonomous power to organize and choose their own comptrollers.

Although the model is aimed at improving the fiscal control system, clientelism and politicking have ruined the quality of the system, thereby incurring unnecessary increases of operational expenses.

This has not only facilitated unlawful activities in the local government, but it has also encouraged corruption.

This paper presents a diagnosis of the situation and spells out a proposal for a new model to suit the needs of an

integral fiscal control system for Colombia. The model would have technical rather than political functions. To this end, it would consist of a specialized technical autonomous division of the Colombian government that would be responsible for fiscal control at different levels, i.e. central, departmental and municipal.

KEY WORDS

Fiscal control, corruption; Colombia: comptroller's offices; internal government control; and citizen oversight committees.

RESUMEN

En Colombia se ha venido aplicando el modelo de control fiscal que defi-

nió la Constitución de 1991, en el cual los departamentos y municipios disponen de autonomía para la organización y selección de los respectivos contralores. En lugar de mejorar el sistema de control fiscal, la politiquería y el clientelismo político lo han deteriorado en su calidad, con el consiguiente aumento innecesario de gastos en su operación. Esto ha facilitado la realización de numerosos ilícitos en los gobiernos locales y ha estimulado el avance de la corrupción. En este trabajo se establece un diagnóstico de la situación y se plantea un nuevo modelo que corresponde a

un sistema integral de control fiscal para la nación colombiana, cuyas funciones serían técnicas, no políticas, para lo cual se conformaría una rama especializada, técnica y autónoma del Estado colombiano, que cubriría la vigilancia fiscal en los diferentes niveles del Gobierno: central, departamental y municipal.

PALABRAS CLAVES

Control fiscal; corrupción; Colombia: contralorías; control interno en el Gobierno; veedurías ciudadanas.

Clasificación: A

INTRODUCCIÓN

Este artículo es el resultado del trabajo de investigación conjunto entre las facultades de Ciencias Administrativas y Económicas y de Derecho y Humanidades de la Universidad Icesi, y se enmarca en los proyectos que desarrolla el grupo de investigación, reconocido por Colciencias, en Políticas Públicas y sus Efectos Económicos, Fiscales y de Capital Humano, de la Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas.¹

Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general. Así define el artículo 10. de la Constitución Política de 1991 a nuestro país.

De esa descripción del Estado colombiano surgen unos principios que serán desarrollados a lo largo de la carta política. Los objetivos y valores que

el constituyente de 1991 consagró se alcanzan a través de hechos concretos, para cuya realización es preciso contar con los recursos necesarios, que deben ser administrados con total rectitud, eficiencia y eficacia.

En el mundo contemporáneo los estados intervienen en la vida social, para estimular la producción en los períodos de crisis, y para facilitarla en los de auge económico, para proteger a los menos favorecidos económica y socialmente, para lograr una mejor distribución de la renta nacional.²

Los estados entonces deben calcular sus gastos, inversiones, fijar los planes de desarrollo, preparar el presupuesto y ejecutarlo debidamente. En esta exposición se abordará esta última etapa, que es justamente la relativa al control de la ejecución presupuestaria. Ese control tiene una finalidad política, en cuanto se debe comprobar la debida aplicación de la decisión de los congresos en materia presupuestaria y una finalidad financiera para evitar despilfarros o malversaciones de los recursos.

1. Este trabajo tuvo el patrocinio de la Auditoría General de la República, en especial de la doctora Clara López Obregón, auditora general de la República, y fue presentado para discusión en el foro «Hacia un Control Fiscal Orientado a Resultados» organizado por la Auditoría General de la República en Cali, el 5 y 6 de noviembre de 2003.

2. Según Duverger, «La evolución de la Hacienda Pública es la consecuencia y el reflejo de la evolución del Estado. La ciencia de la Hacienda clásica, cuyos principios fueron enunciados por el barón Louis, León Say o Gastón Jesé, estaba ligada al Estado liberal del siglo XIX, al 'Estado-burgués' de los marxistas. El principio fundamental era, ante todo, el de limitar al mínimo las actividades del Estado, circunscribiéndolas, en lo posible, a las tradicionales funciones de policía, justicia, ejército y diplomacia, reservando todo lo demás a la actividad privada. Principalmente en el campo económico el Estado debía abstenerse de intervenir y dejar actuar libremente las iniciativas privadas, la libre competencia y las 'leyes del mercado'. El objeto de la Hacienda Pública era, pues, suministrar al Estado los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas. Lo esencial era que la Hacienda Pública ejerciera la menor influencia posible sobre las haciendas privadas y la actividad de los particulares, lo cual en la medida en que los gastos públicos eran reducidos y se encontraban exactamente equilibrados con los ingresos. Antes de 1914 los gastos públicos eran inferiores al 15% de la renta nacional, en Francia y en los principales estados del mundo oscilaban normalmente entre el 10% y el 15%. Actualmente los gastos públicos alcanzan y sobrepasan, en general, el 30% de la renta nacional, a pesar de que los medios técnicos y el desarrollo de la producción han elevado mucho el nivel de ésta» (Maurice Duverger, *Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch, pág.2).

La decisión sobre el modelo de control fiscal debe tomar en consideración la estructura misma del Estado. Si Colombia es un Estado unitario y descentralizado, esa condición se debe reflejar en el proceso de control fiscal; si se estableció la colaboración armónica entre las ramas del poder es importante determinar en qué medida éstas contribuyen al control de la gestión fiscal; si la Constitución dispuso la mayor participación de los ciudadanos, es preciso revisar los mecanismos a su alcance para colaborar en la vigilancia de la gestión pública.

Estas consideraciones estuvieron presentes en los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente que redactó y aprobó la Constitución de 1991. Hoy el tema vuelve a estar en el orden del día, ante la posibilidad de que en el corto término se verifiquen reformas constitucionales al modelo de control fiscal elegido en esa época.

Para justificar nuestras recomendaciones es conveniente hacer previamente algunos diagnósticos de la manera como ha venido operando el sistema de control y sus resultados durante los doce años que han transcurrido desde que se adoptó la Constitución. Para ello nos vamos a basar en los análisis que se encuentran disponibles en los informes anuales del Contralor General de la República y del Auditor General de la República.

Iniciaremos con algunas consideraciones técnicas sobre los modelos de control fiscal, con referencias expresas a los trabajos de la Asamblea Constituyente de 1991; luego revisaremos la puesta en marcha de ese modelo en el plano nacional y territorial, sus resultados, los problemas

que se han generado y las soluciones parciales adoptadas en los últimos años, entre éstas, la reciente propuesta, ya fallida, de la reforma a la Constitución en la pregunta 9 del artículo 10. de la Ley 796 de 2003 por la cual se convoca un referendo; posteriormente en la tercera sección presentamos una propuesta para establecer un Sistema Nacional de Control Fiscal en el cual se integren los diferentes elementos que hoy aparecen dispersos, para darle consistencia al control; cerramos con un breve resumen del trabajo.

1. LOS MODELOS DE CONTROL FISCAL Y SU APLICACIÓN EN EL SISTEMA COLOMBIANO: EL CONSTITUYENTE DE 1991

El modelo de control fiscal de Colombia que se encuentra plasmado en la Constitución de 1991 está constituido, como iremos analizando más adelante, por los siguientes elementos básicos: un control técnico, que inicia dentro de las propias entidades públicas a través de sus procedimientos de control interno; una vigilancia posterior y selectiva por parte de un ente autónomo y externo que radica a nivel nacional en el Contralor General de la República; y a nivel territorial en los contralores municipales y departamentales; los dos últimos sometidos al control de un auditor externo, con la participación de la ciudadanía que está facultada para hacer seguimiento y veeduría del manejo de los recursos públicos.

a) Un control técnico-legal: El control fiscal varía según se trate de ejercer vigilancia sobre el funcionario ejecutor o sobre las operaciones de ejecución. El primero es de carácter administrativo, político y jurisdiccional;

el segundo, de índole técnica o numérico-legal y de evaluación de resultados.³

Estas diversas formas de vigilancia fiscal pueden ser internas o externas, según el organismo titular de la vigilancia. El control es administrativo cuando lo ejercen los funcionarios de las mismas dependencias encargadas de los actos de ejecución. En ese sentido, se trata de un control interno; pero si lo ejercen otras dependencias, es externo. Algo semejante sucede con el control técnico-legal y de evaluación de resultados. Por lo tanto, coexisten ambos tipos de control: el interno, que puede ser previo o posterior, y el externo, que en general es posterior.⁴

El control técnico-legal debe además evaluar los resultados, la eficiencia, la racionalidad del gasto dentro del conjunto total del presupuesto y del plan de desarrollo que es el que le da sentido al conjunto de la utilización de los recursos públicos. Puede ser previo, cuando procede antes de la

operación de ingreso o gasto; o posterior,⁵ si se realiza después de la operación para verificar el cumplimiento de las normas técnicas y de la ley; y perceptivo si, además, hay verificación de los activos.

Realiza el control técnico-legal un organismo especializado, una Corte de Cuentas o la Contraloría General. El Gobierno debe tener mecanismos internos de control, como de hecho los tiene, pero es importante garantizar que un órgano independiente realice la vigilancia.

Lo que se criticó al modelo de control fiscal anterior a la Constitución de 1991 fue la facultad del contralor para adelantar controles previos. Los trabajos del Constituyente de 1991 señalaron de manera contundente que «*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 uniper-*

3. Duverger presenta una clasificación de los controles a partir de diversos criterios: '1o., según el carácter de las personas controladas, se distingue entre el control ejercido sobre los administradores y el ejercido sobre los contables; 2o., según la naturaleza de los hechos sujetos a control, se distingue entre control de los ingresos y control de los gastos; 3o., según el momento del control se distingue entre control «a priori» o control «a posteriori»; 4o., según la naturaleza de los organismos controladores, se distingue el control administrativo (ejercido por los administradores), el control jurisdiccional (ejercido por un tribunal) y el control político (ejercido por el parlamento). Ver Duverger, op.cit., pág 318.

4. C. Ramírez Cardona, *Hacienda Pública*, Bogotá, Temis, 4a.ed., 467 y ss.

5. El control posterior puede ser general, especial o limitado. Es general y completo cuando examina todos los detalles de los libros de contabilidad y cuentas correspondientes a todas las operaciones de ejecución presupuestaria tanto de ingreso como de gasto. Es especial si sólo se centra en el análisis de determinadas operaciones, pero en forma completa. Es limitado cuando solamente se ejerce sobre determinado grupo de operaciones y cuentas, elegido como característico del conjunto; pero el grupo elegido se examina completa y exhaustivamente. El especial y el limitado son controles selectivos.

El método de muestreo es general pero limitado a algunas cuentas, libros, documentos, comprobantes extraídos al azar de determinado conjunto de operaciones. Los elementos que se someten a examen son analizados detenidamente para verificar su exactitud matemática y la legalidad de las transacciones. Si se hallan correctos, se supone correcto todo el conjunto de cuentas u operaciones respectivas. En caso contrario, se procede al examen detallado de todas y cada una, como control especial. Ver, Ramírez Cardona, op.cit., pág.478 y ss.

*sonal del contralor y se ha prestado también para una engorrosa tramitación que degenera en corruptelas».*⁶

Es de advertir que la metodología de control propia de ese modelo no tuvo rango constitucional, sino que el Contralor debía ejercer su función según lo determinado por la ley. Para ese efecto, el Decreto-Ley 925 de 1976 dispuso los procedimientos generales de control fiscal y de auditoría. Esa norma estableció que la contraloría podría aplicar los sistemas de control en sus etapas integradas de control previo, control perceptivo y control posterior.⁷

Al tomar la decisión sobre el modelo de control fiscal aparecen entonces elementos técnicos para determinar el momento en que debe ejercerse sin que se frene la actividad de la administración y por eso al parecer el control posterior es el más conveniente. Este aspecto de técnica de control fiscal adquirió tal relevancia, que en 1991 se elevó a rango constitucional.

b) El titular del control de los fondos de la Nación: Como bien se ilustró en el Informe de Ponencia para el Primer Debate en Plenaria sobre el Control Fiscal, de la Asamblea Nacional Constituyente,⁸ la función de control fiscal ha tenido tres tendencias o escuelas en el mundo: la cole-

giada, dirigida por tribunales o cortes de cuentas; la contraloría de tipo unipersonal, muy influida por los Estados Unidos; y una tercera, la de las auditorías generales, de herencia británica, cuya función está ejercida básicamente por contabilistas.

El control fiscal durante las distintas etapas de nuestra historia constitucional ha variado entre control político exclusivamente en cabeza de la Cámara de Representantes, las Cortes de Cuentas y la Contraloría General.

Con la expedición de la Constitución de 1886 se estableció un control político del ejercicio fiscal del Estado, en cabeza de la Cámara de Representantes.⁹ Pero como consecuencia de los trabajos de la Misión Kemmerer, mediante Ley 41 de 1923 se dispuso la creación de un Departamento de Contraloría como ente independiente de las demás ramas del poder público. En 1945 se elevó a norma constitucional la regulación sobre el funcionamiento y organización de la Contraloría General de la República.¹⁰

La Asamblea Nacional Constituyente de 1991 fue enfática al señalar el perjuicio que las prácticas políticas malsanas introdujeron al sistema anterior, porque el funcionamiento de la Contraloría *«ha estado condicionado e interferido por las conveniencias*

6. Informe de Ponencia, *Gaceta Constitucional* No. 53 del 18 de abril de 1991, pág. 19.

7. *Gaceta Constitucional* No. 59, pág. 10.

8. *Gaceta Constitucional* No. 77, mayo 20 de 1991, pág. 2.

9. Entre 1821 y 1823 existió un Tribunal de Cuentas, inspirado en la Corte de Cuentas creada en Francia a instancias de Napoleón en 1807.

10. Cfr. Informe Ponencia sobre Estructura del Estado, *Gaceta Constitucional* No. 59, pág. 5 y ss.

*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 fue 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».*¹¹

La Comisión V de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991 dedicó amplio estudio a los modelos de control. La comisión preparatoria recibió 49 propuestas y las mesas de trabajo organizadas en todo el país recibieron 121 aportes en este campo.¹² Dentro de éstas se encontraron puntos coincidentes y propuestas diversas.

Hubo propuestas muy elaboradas para que el control fiscal fuera ejercido por un Tribunal de Cuentas.¹³ Sin embargo, el fantasma de los posibles condicionamientos clientelistas determinó que el titular de la función de vigilancia estuviera en cabeza de una persona, el contralor general, y no de un cuerpo colegiado.¹⁴ Hubo consenso en que el control debería ser posterior y selectivo, de naturaleza técnica, para evaluar gestión y resultados.

A la cabeza del control fiscal está el Contralor General de la República, elegido por el Congreso en pleno, de terna integrada por los candidatos presentados en razón de uno por la Corte Constitucional, uno por la Corte Suprema de Justicia y uno por el Consejo de Estado. Se escucharon diferentes propuestas sobre la forma de designación, desde la elección popular, pasando por la elección a cargo de las cortes nacionales. Sin embargo, basados en el artículo 14 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se reconoció que el fundamento del control de la gestión fiscal radicaba en el pueblo. De allí surgió la conclusión de que dicha designación correspondía al Congreso en representación del pueblo.¹⁵

c) El control de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios: El espíritu descentralizador que animaba los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente generó una posición común en relación con la facultad de los departamentos y municipios para realizar el control de la gestión fiscal sobre sus propios recursos. Las propuestas variaron en aspectos puntuales relacionados con la forma de designación, los

11. *Gaceta Constitucional* No. 53, pág. 19.

12. En la *Gaceta Constitucional* 77, que contiene el Informe-Ponencia para primer debate en plenaria, se presenta un completo resumen de las diversas propuestas formuladas.

13. Delegatarios como Mariano Ospina Hernández, Carlos Rodado Noriega, Germán Rojas, Angelino Garzón, Oscar Hoyos y Jesús Pérez fueron partidarios de sustituir la Contraloría por una Corte de Cuentas.

14. «Se ha preferido el control unipersonal y no el colegiado principalmente por las razones expresadas en los dos puntos anteriores, que podrían implicar interferencias políticas y consecuente clientelización al integrar el organismo colegiado por cuociente de votación». Informe de ponencia para primer debate, *Gaceta Constitucional* No. 77, pág. 5.

15. Ver *Gaceta Constitucional* No. 77.

períodos o la posibilidad de intervención de los particulares, pero no se propuso la centralización de esta actividad.

Así, quedó redactado el artículo 272 que confiere la vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios a contralores. Les encomendó a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales organizar las contralorías como entidades técnicas dotadas de autonomía administrativa y presupuestal, y se previó que excepcionalmente, en los casos que determine la ley, la Contraloría General de la República podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial.

Los contralores territoriales ejercen en su jurisdicción las mismas funciones atribuidas al Contralor General de la República y son elegidos por las asambleas o los concejos municipales, de ternas integradas por dos candidatos presentados por el Tribunal Superior de Distrito Judicial y uno por el Tribunal de lo Contencioso-administrativo, para períodos iguales a los del gobernador o alcalde, según el caso.

d) El auditor de los contralores: A partir de la expedición de la Constitución de 1991 se crea con rango constitucional la figura del auditor de la Contraloría. La propuesta fue presentada tanto por el delegado doctor Fernando Carrillo Flórez, quien abo-

gaba por el establecimiento de un auditor elegido por la Cámara de Representantes para ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría,¹⁶ como por el doctor Alfonso Palacio Rudas. Finalmente la designación del auditor se encargó al Consejo de Estado, de terna que le envía la Corte Suprema de Justicia. De esta manera se añadía una garantía adicional a la imparcialidad e independencia del modelo.

Antes de la Constitución de 1991 el control de la gestión de la Contraloría lo ejercía ella misma. En la sesión plenaria del 20 de junio de 1991 la Asamblea Nacional Constituyente consideró que lo que se requería era un «Auditor en la Contraloría que sea la [sic] quien examine sus cuentas y se las fenezca».¹⁷ La propuesta fue sometida a votación individual en la que treinta y nueve delegatarios estuvieron a favor, dos votaron por la negativa y dos se abstuvieron. Posteriormente se volvió a votar colectivamente un grupo de seis artículos, dentro de los cuales figuraba el de la Auditoría, los cuales pasaron con el voto afirmativo de cincuenta y seis delegatarios.

e) El control interno: Como complemento de lo anterior, las propias entidades públicas establecerían un sistema de control interno, que fue posteriormente reglamentado por la Ley 87 de 1993. Con esto se busca que las entidades públicas organicen sus

16. Proyecto de acto reformativo número 125, *Gaceta Constitucional* No. 31.

17. Ver Transcripciones de los debates de la Asamblea Nacional Constituyente, Centro de Información y Sistemas para la preparación de la Asamblea Nacional Constituyente, Consejería para el Desarrollo de la Constitución, Presidencia de la República, informe de la sesión plenaria de la Quinta Comisión, del 20 de junio de 1991.

propios procedimientos de verificación y evaluación de la gestión y de las transacciones, con miras a la protección de los recursos de la organización y a la eficiencia del gasto público.

Los constituyentes de 1991 no hicieron otra cosa que reconocer el principio generalizado y respaldado por numerosos tratadistas de la administración como el ganador del premio Nobel de Economía Herbert Simon, y los reconocidos Taylor, Drucker, Koontz, y O'Donnell en el exterior y otros en Colombia como J. Lara, C. L. Niño,¹⁸ y H. Ochoa,¹⁹ entre muchos otros, de que las funciones básicas de un administrador, sea éste público o privado, son la planeación, la organización, la motivación, la actuación y el control. Estas funciones tienen la característica de la integridad, o sea que son complementarias unas de otras y son indelegables, lo cual significa que un administrador, ya sea del sector público o del privado, no puede desistir de ejercer unas de ellas sin faltar a sus responsabilidades.

Los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente enfatizaron en sus discusiones acerca de la adopción de un modelo integral de control. En éste se reconoce la necesidad inaplazable de que los funcionarios públicos —llámense ministros, directores de departamentos, directores de institutos, gobernadores, alcaldes, superinten-

dentos y gerentes de empresas oficiales, y sus subalternos en los diferentes niveles—, ejerzan control sobre los procesos y las transacciones que realicen. El fin es evaluar los resultados, lograr eficiencia en la gestión pública y proteger los activos del Estado, en sus diferentes niveles. El espíritu del artículo 269 de la Constitución refleja claramente esta posición de los constituyentes, cuando expresa 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...».

f) La participación ciudadana: En cuanto a la participación de los particulares se determinó que la misma sería abordada desde dos aspectos: en primer lugar se discutió la posibilidad de que el ciudadano, en el interés de la colectividad, pudiera adelantar una veeduría a la gestión fiscal, lo cual está en concordancia con el espíritu general de la Constitución, cuyo gran avance sin duda fue la ampliación de los espacios de participación a los ciudadanos, iniciativa esta que se convirtió en norma constitucional plasmada en el artículo 270.²⁰

En segundo lugar se incluyó la posibilidad de que tanto a nivel nacional como territorial las contralorías recurran a los servicios de empresas

18. Lara Juan A. y Niño Claudia L., *Fiscalización, Economía, Organizaciones y Control Fiscal de Gestión*, Universidad Nacional de Colombia, noviembre, 1994, págs. 207 a 221.

19. Ochoa, Héctor, «Responsibility Accounting and its Applicability to the Colombian Industry». Research Paper, Syracuse University, Syracuse, N.Y., 1967.

20. Artículo 270 de la Constitución Política: «La ley organizará las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados».

privadas colombianas. En el caso de los servicios contratados por la Contraloría General, dichas entidades serán escogidas por concurso público de méritos, y contratadas previo concepto del Consejo de Estado; en el caso de las contralorías regionales, la Constitución dejó a la ley la determinación de los requisitos.²¹

El sistema de control fiscal establecido en Colombia en 1991 fue ampliamente debatido y conocido por la opinión pública, con lo cual su legitimación quedó garantizada. Sin embargo, doce años después de la expedición de la Constitución de 1991 se observan dificultades en la articulación de estos elementos que han llamado la atención de los expertos. ¿Qué sucede de julio de 1991 a julio de 2003?

2. LA PUESTA EN MARCHA DEL MODELO DE CONTROL FISCAL ESTABLECIDO EN 1991 Y LA EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS HASTA EL PRESENTE

Después de la puesta en marcha del modelo establecido en 1991 se han detectado deficiencias, más de la cultura política de nuestro país que del modelo mismo, las cuales pusieron en entredicho los trabajos del constituyente. De una parte el fantasma del clientelismo no desapareció con la nueva estructura; de otra, la descen-

tralización y autonomía de los entes territoriales se han ido desdibujando poco a poco; en tercer lugar, algunas de las funciones que se encomendaron a las contralorías se superpusieron de tal manera con las de otras entidades que generaron demoras innecesarias y dificultades para realizar controles técnico-legales eficaces; finalmente, el control interno en las entidades públicas no ha cumplido cabalmente con su objetivo.

a) La cultura del clientelismo: Para nadie es un secreto que la Contraloría General de la República se ha visto muy desprestigiada por las sindicaciones de servir de centro de refugio a determinados grupos políticos. Son conocidas las investigaciones en contra de algunos ex contralores por el presunto tráfico de influencias en la contratación de personal de la institución, con lo cual se le resta toda independencia a tan delicada función.

Los críticos señalan que el origen de este mal radica en que el Congreso es el que elige al Contralor General de la República, las Asambleas a los contralores departamentales y los Concejos a los contralores de los municipios. Sin embargo, un estudio comparado demuestra que en un importante número de países es el parlamento el que designa al contralor o quien haga sus veces.²²

21. Este asunto también generó gran debate, la AD-M 19 se opuso a cualquier intento de privatización del control fiscal; la propuesta presentada por el doctor Luis Guillermo Nieto Roa preveía que la vigilancia de la gestión fiscal se haría por empresas privadas especializadas en auditoría y revisoría fiscal, con la inspección y vigilancia de la Contraloría General de la República. Ver *Gaceta Constitucional* No. 27, del 26 de marzo de 1991.

22. La designación de los miembros de los Tribunales de Cuentas en Alemania, Brasil (2/3 de sus miembros) y Uruguay las hace el parlamento, así mismo el parlamento en pleno o alguna de sus cámaras designa a los contralores en Costa Rica, Ecuador, México, Perú. Ver Younes, Diego, *Control Fiscal y Control Interno*, pág. 414 y ss.

En nuestra opinión, la debilidad del sistema de designación no radica en que el nombramiento lo haga el legislativo, sino que se debe a las costumbres políticas malsanas en las que se buscan clientelas para obtener provechos posteriores. El problema, si se quiere, no es que el Congreso haga la elección; es que el Congreso no debería buscar posteriores beneficios, sino comprender la importancia de la labor de controlar el gasto fiscal para el buen funcionamiento del Estado Social de Derecho.

Un remedio a esta situación podría vislumbrarse en el tiempo del ejercicio del cargo. El período del contralor es de cuatro años, un tiempo relativamente corto que no le permite desligarse suficientemente de posibles vínculos clientelistas con el Congreso. En muchos países los contralores ejercen su cargo por períodos bastante amplios; en otros, por un término indefinido y solamente pueden ser removidos del cargo cuando se compruebe que han desarrollado su función con negligencia o dolo. La ampliación del período del contralor podría impedir injerencias indebidas en la actividad de las contralorías.²³ Igualmente debería establecerse que su período no coincida con el del Gobierno, como ocurre hoy.

b) El Estado unitario descentralizado y el control fiscal: centralización, descentralización o desarticulación

A partir de la Carta Política de 1991 Colombia se constituye en un Estado Social de Derecho que integra la descentralización y la autonomía de sus entidades territoriales en el espectro de la unidad nacional. Así, los territorios indígenas, los municipios, los distritos y los departamentos concurren política y administrativamente. El constituyente de 1991 confirió a los entes territoriales autonomía para gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les corresponde, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, participar en las rentas nacionales y ejercer los controles que les atañen conforme a la Constitución y la Ley.

Ha dicho la Corte Constitucional que *«a la luz de la Carta, la autonomía territorial y la unidad nacional son ampliamente compatibles, se nutren mutuamente, engloban en diferentes estadios institucionales la misma comunidad, concurren dialécticamente a la realización de los fines esenciales del Estado, y por tanto operan,*

23. En Argentina los miembros del Tribunal de Cuentas permanecen en sus cargos mientras observen capacidad y buena conducta; en Italia los consejeros y funcionarios de alto rango del Tribunal de Cuentas sólo pueden ser destituidos por recomendación de un comité especial; el período de los miembros del Tribunal de Cuentas en Brasil es vitalicio; los magistrados del Tribunal de Cuentas en España son elegidos por períodos de nueve años; el presidente y vicepresidente del Tribunal de Cuentas de Alemania son designados por un período de doce años; en Bolivia el período del contralor es de diez años; el período del auditor general de Canadá es de diez años; el período del contralor en Costa Rica es de ocho años; en Chile el contralor es inamovible de su cargo, del cual se debe retirar al cumplir los 75 años de edad; en México el contador mayor de Hacienda se desempeña por períodos de ocho años; en Suecia el auditor general es designado por seis años; el período del contralor general de los Estados Unidos es de quince años. Ver Younes, *ibid.*, pág. 414 y ss.

*discurren y se articulan de tal manera que en último término las entidades territoriales sólo pueden realizarse a través de la unidad nacional, al paso que ésta únicamente puede existir a condición de que las entidades territoriales desplieguen su poder autónomico en consonancia con los intereses locales y nacionales. Son, pues, territorialidad y unidad nacional, dos elementos teleológicamente inescindibles, ontológicamente diferenciables a partir de su materialidad geográfica, con unos destinatarios comunes —los habitantes del país—, y por entero, instancias orgánicas y funcionales de un mismo mecanismo estatal: el de la República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista».*²⁴

Siguiendo estos parámetros, en el campo del control fiscal se determinó que existiría una descentralización según la cual, al tiempo que el contralor general vigila el manejo de los recursos de la Nación, los departamentos y municipios designarán sus contralores, para que en el nivel territorial correspondiente ejerzan las funciones asignadas al contralor general de la República.

La clara visión del constituyente de 1991 fue desdibujándose poco a poco, pues al tiempo que se eliminó un importante número de contralorías municipales, se amplió el nivel des congestionado de la Contraloría General de la Nación, hasta proponerse la eliminación total de las contralorías territoriales a través de la Ley 796 de 2003 por la cual se convocó a un referendo. Esta transformación se facilitó debido a deficientes manejos del presupuesto por parte de las propias contralorías territoriales y a la ineficiencia en el ejercicio de sus funciones. Según el informe del auditor general de la República en el año 2001, las contralorías territoriales, tomadas en su conjunto, gastaron \$39.000 millones más de lo que tenían aprobado en sus presupuestos.²⁵

Con la expedición del Decreto-ley 267 de 2000 se determinó la competencia prevalente de la Contraloría General de la República para realizar la vigilancia de la gestión fiscal de los recursos de los entes territoriales de origen nacional. La norma fue impugnada por considerar que constituía un desconocimiento de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales. Sin embargo, la Corte Constitucional declaró que la norma era exequible pues las transferencias,

24. Corte Constitucional, Sent. C-127 de 2002.

25. Informe de Gestión del auditor general de la República para el año 2001-2002, Bogotá, 2002, pág. 15.

al tener un origen nacional, entraban en el campo de competencia de la Contraloría General de la Nación.²⁶

El Decreto 1144 de 1999, corregido mediante Decreto 1214 de 1999, determinó que la Contraloría General de la República, originalmente creada para vigilar la gestión de los fondos nacionales y sólo por excepción la de las entidades territoriales, tendría un importante nivel llamado de descongestión, con el cual se crearon oficinas en todo el país.²⁷

Además, como consecuencia de la aplicación de la Ley 617 de 2000, por la cual se dictaron normas tendientes a fortalecer la descentralización, y para la racionalización del gasto público nacional, de las 177 contralorías territoriales existentes se eliminó un importante número, quedando solamente 67: 31 contralorías municipales, 4 distritales y 32 departamentales.²⁸

El informe de la Auditoría General de la República sobre las contralorías territoriales y el ajuste fiscal señaló que gran parte de estos entes territoriales habían incurrido en malos manejos de sus presupuestos de la siguiente manera:

«Se pudo constatar que el presupuesto asignado a las contralorías territoriales y ejecutado por ellas, ha excedido, en el año 2001, el monto máximo establecido por la Ley 617 de 2000. En efecto, tomadas en su conjunto, las contralorías territoriales gastaron alrededor de \$38.941 millones más en el año 2001 de lo que les está permitido y el incumplimiento se produjo en un 64% del total de estas instituciones de control fiscal territorial. No obstante, si tomamos sólo el presupuesto inicial asignado a las contralorías territoriales en el año 2002, que fue alrededor de \$159.146 millones, no se compadece con el ritmo de ajus-

26. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 5 numeral 6 del Decreto Ley 267 de 2000 por el cual se dictan normas sobre el funcionamiento de la Contraloría, que tiene el siguiente texto:

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:

(...)

6. Ejercer de forma prevalente y en coordinación con las contralorías territoriales, la vigilancia sobre la gestión fiscal y los resultados de la administración y manejo de los recursos nacionales que se transfieran a cualquier título a las entidades territoriales, de conformidad con las disposiciones legales.

27. El artículo 10 del Decreto 1144 de 1999 dispone que el nivel desconcentrado está constituido por las dependencias de la Contraloría General ubicadas fuera de la sede del Distrito Capital. El artículo 19 señala que el objetivo de las gerencias departamentales es representar a la Contraloría General de la República en el territorio de su jurisdicción, en calidad de agencias de representación inmediata del nivel superior de dirección de la Contraloría. Para ese efecto conducen la política institucional de la Contraloría en el territorio asignado, con la inmediata supervisión del contralor general y representan a las contralorías delegadas en las materias que se establecen en el presente decreto o las que determine el contralor general. En todo caso, tales gerencias ejercen competencias de dirección y orientación institucional en el nivel territorial y concurren en la formulación de políticas en la representación de la Contraloría General y en la coordinación y dirección administrativa del trabajo de los grupos de vigilancia fiscal, de investigación, de juicios fiscales y de jurisdicción coactiva.

28. Para un estudio completo de este tema, ver el informe de la Auditoría General de la República sobre las contralorías territoriales y el ajuste fiscal en www.auditoria.gov.co

te ordenado y de nuevo se presenta exceso de gasto en el presente año, cuestión que debe evitarse de tajo para el año 2003. Pues, de continuar esta tendencia, el desahorro que se habrá de producir para los fiscos de los departamentos, distritos y municipios, por otorgar sumas por encima de lo permitido por la ley a las contralorías territoriales, llegaría a más de \$80.000 millones en el año 2003».²⁹

Pero más grave aún es la politización de estas contralorías. En el informe del auditor general del año 2002, refiriéndose a la injerencia política en las contralorías, se dice: «A nivel regional dicha situación es mucho más profunda y dramática pues la designación realizada de esta manera hace perder independencia y autonomía al funcionario que es elegido... A esto se suma la dependencia económica perversa en la asignación de los recursos a las contralorías territoriales, que los [sic] hace blanco fácil de persecución cuando sus decisiones resulten incómodas a la administración departamental, distrital o local».³⁰

Esta voluntad descentralizadora pudo haber llegado a su final con el

referendo que votaron los colombianos el pasado 25 de octubre en el que se consultó a los electores si debían eliminarse todas las contralorías territoriales.³¹ Sin embargo, esto no ocurrió porque el punto no alcanzó a ser votado por la mayoría calificada que se exigía.

La centralización no es de ninguna manera garantía de que desaparecerán las quejas sobre el clientelismo o la inadecuada formación de los contralores para desarrollar la función, por lo cual propondremos más adelante una nueva estructura para las contralorías municipales y departamentales, pero conservando el espíritu de la descentralización.

En nuestra opinión se requiere una revisión amplia del sistema de control para la nación en general, para asegurar su funcionamiento en todos los niveles, de manera integral, como fue el pensamiento de los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente.

Cabría aquí una reflexión sobre un nuevo sistema de control: las funciones de las contralorías son de un carácter eminentemente técnico, como

29. Auditoría, op.cit.

30. Auditoría General de la República, *El Nuevo Sistema de Control Fiscal Colombiano*, Bogotá, 2003, pág.11.

31. El punto 9 del referendo proponía la siguiente reforma: «El artículo 272 de la Constitución Política quedará así: Artículo 272. El control de la Gestión Fiscal de las entidades del orden territorial será ejercido, con austeridad y en eficiencia, por la Contraloría General de la República, para lo cual podrá apoyarse en el auxilio técnico de fundaciones, corporaciones, universidades, instituciones de economía solidaria o empresas privadas escogidas en audiencia pública, celebrada previo concurso de méritos. Las decisiones administrativas serán de competencia privativa de la Contraloría.

Las contralorías departamentales, distritales y municipales, hoy existentes, quedarán suprimidas cuando el contralor general de la República determine que está en condiciones de asumir totalmente sus funciones, lo cual deberá suceder a más tardar el 31 de diciembre de 2003. En el proceso de transición se respetará el periodo de los contralores actuales. Los funcionarios de la Contraloría General de la República que se designen para desempeñar estos cargos serán escogidos mediante concurso de méritos y deberán ser oriundos del departamento respectivo».

lo establece claramente la Constitución y los tratadistas de la auditoría pública; además la experiencia del funcionamiento de las contralorías territoriales durante los doce años que han transcurrido desde la aprobación de la Constitución ofrece unos resultados muy pobres que no le garantizan a los colombianos que se hayan protegido los activos, y que las transacciones se hayan conducido con la transparencia y la honestidad debidas, como lo hemos sintetizado en los párrafos anteriores. Se podría concluir que el sistema de las contralorías territoriales, con su carácter autónomo y descentralizado, pero supe- ditadas a los vaivenes politiqueros y clientelistas de las asambleas y concejos, no facilita el ejercicio de unas funciones que son eminentemente técnicas y especializadas en procedimientos de verificación, desligadas de las clientelas de sectores de los partidos políticos.

Debemos hacer una lectura de lo que significa la descentralización y la autonomía, cuya esencia es política e ideológica en toda la extensión de las palabras, interpretando que su significado está en la capacidad de decisión de las autoridades territoriales, y de los órganos de representación, los concejos municipales y las asambleas departamentales, respecto a los objetivos sociales, económicos y de desarrollo regional que quieren lograr con su acción, para atender un mandato que han recibido de los ciudadanos. Por eso planean y ejecutan acciones que se traducen en transacciones, las cuales para tranquilidad de

los ciudadanos y de los mismos funcionarios, requieren una auditoría, llevada a cabo de manera técnica, imparcial, respetuosa, uniforme e integral.

Lograr estas características puede depender en alto grado de tener establecido un sistema de control que abarque la totalidad de las administraciones públicas, de los diferentes niveles, cuyo objetivo fundamental sea contribuir al reforzamiento de la autonomía y la descentralización en favor de todos los ciudadanos, y no de unos pocos privilegiados que hacen parte de las clientelas que eligen a los contralores para su propio servicio, como está ocurriendo hoy. Esto nos lleva a concluir que se necesita un sistema integrado de control, que identificaremos, a partir de este punto, como el **Sistema de Control Fiscal Nacional**, que cubra todas las entidades del Estado en los diferentes niveles, del orden nacional, departamental y municipal, que aplique procesos técnicos claramente definidos, de manera coordinada, al margen de la actividad clientelista, y cuya eficacia se evalúe mediante indicadores de gestión.

El **Sistema de Control Fiscal Nacional** sería, por lo tanto, un servicio para todo el país, con una definición clara de objetivos, procedimientos, estándares, cuyos principios básicos serían los que indica la Constitución: «*La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales*»³².

32. Constitución Política de Colombia, art.267.

Operaría con el principio del control a posteriori y en forma selectiva, como lo es la auditoría moderna, pero apoyada en una eficiente estructura de control interno propia de las entidades. Como lo dice la Constitución: «*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*». ³³ Sería, como lo es hoy en día, un órgano de control dotado de autonomía administrativa y presupuestal y funcionaría en todo el país como una rama del Estado, como lo hacen la Procuraduría, la Fiscalía General de la Nación y demás despachos de la Rama Judicial, la Registraduría Nacional del Estado Civil, o el Banco de la República, con procesos uniformes y reglas de juego claras para todos, sin obstaculizar la descentralización y la autonomía regionales. Más adelante volveremos sobre este tema.

c) La jurisdicción coactiva: Quienes se han dedicado al estudio de estos temas coinciden en afirmar que el cobro coactivo y las facultades sancionatorias desdibujan el papel técnico que desempeña la Contraloría y le restan eficacia en la vigilancia de la gestión fiscal. En muchos países no

se encomiendan a las contralorías funciones sancionatorias; su labor se limita a constatar la existencia de procedimientos, a evaluar los resultados, pero toda sospecha de manejos inadecuados o negligentes debe ser remitida a autoridades judiciales.

En Colombia la Contraloría ejerce esta facultad, que en realidad la convierte en una jurisdicción más. Los técnicos de la Contraloría deben entonces recopilar pruebas y adelantar verdaderos procesos, garantizando por supuesto el debido proceso y el derecho de defensa. Se dice que esta función constituye un verdadero desgaste que bien podría ser cumplida por los jueces del país. En concreto, estudios de la Auditoría General de la República concluyeron que la jurisdicción coactiva es una atrofia del sistema y recomendaron que esta función debiera ser asumida por la jurisdicción contencioso-administrativa. ³⁴

Por su parte, el informe del contralor general de la República, doctor Antonio Hernández Gamarra, señala que desde septiembre de 2002 hasta agosto de 2003 se fallaron 245 procesos con responsabilidad fiscal en primera instancia. En segunda instancia fueron confirmados 62 fallos con res-

33. *Ibidem*, art. 267.

34. La Auditoría General de la República considera que al trasladar el trámite del proceso de responsabilidad fiscal a la jurisdicción contencioso-administrativa se obtendrían algunas importantes ventajas: El proceso se adelantará por una justicia especializada, a través de un proceso abreviado; las cargas laborales de los encargados de esta nueva competencia serían protuberantemente más bajas —en cerca de la mitad— que los que hoy tienen sus pares en la justicia contencioso-administrativa; las caducidades y prescripciones serían mínimas y fortuitas; los fallos se multiplicarían, siendo estos más objetivos al ser proferidos por un juez independiente; el Estado ganaría en economía, al tramitarse un solo proceso contencioso-administrativo, con la garantía obvia de la doble instancia; las medidas cautelares serán decretadas y ejecutadas por quien tiene la infraestructura y el expertise; el tesoro público sería efectivamente resarcido. Sobre este punto, ver *El nuevo sistema de control fiscal colombiano*, www.auditoria.gov.co, pág 30.

ponsabilidad fiscal por valor de \$16.755 millones. Indicó el contralor que en el *Boletín de Responsables Fiscales* están reportadas 3.538 personas, quienes mientras no le paguen al Estado el daño que le causaron están impedidas para contratar con él y para ser funcionarios públicos. Este control persuasivo le permitió recaudar \$13.900 millones; \$1.400 millones se recuperaron como consecuencia de los procesos iniciados; comenzó acciones para garantizar con los bienes de los responsables el pago de otros \$15.200 millones.³⁵

La alternativa entonces es despojar a la Contraloría de esta función, para que sean los jueces quienes la realicen y dejarle exclusivamente la revisión técnico-legal a la Contraloría o mantenerla pero fortaleciéndola de tal manera que se garanticen procesos ágiles y con el respeto a las garantías constitucionales del debido proceso.

d) Mejoramiento del control interno: Un debate que no se ha dado en el país es el relativo al papel que cumple el control interno en el proceso del control fiscal. La Ley 87 de 1993 determinó que la máxima autoridad de cada organismo o entidad pública es responsable de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno y dispuso también que la unidad que cumpla dicha función debe evaluar de manera independiente ese sistema. Sus informes según el artículo 14 de la ley citada tendrán valor probatorio en los procesos dis-

ciplinarlos, administrativos, judiciales y fiscales cuando las autoridades competentes lo soliciten.

La responsabilidad del control fiscal está en cabeza del máximo directivo de la entidad, que es quien al final de cuentas debe velar por el correcto manejo de los recursos públicos bajo su administración.

En Estados Unidos, por ejemplo, los responsables de las entidades públicas certifican si el control interno del organismo cumple con las normas y si los sistemas de contabilidad están conformes con las normas y principios de contabilidad de la *General Accounting Office*.³⁶

Consideramos que este es un campo en el que se debe profundizar para que los responsables del manejo de los fondos públicos realmente se comprometan más en el cuidado y protección de los bienes que les han sido encomendados, como medios para alcanzar los fines de nuestro Estado Social de Derecho.

Desde el punto de vista técnico, las oficinas de control interno de las dependencias oficiales de cualquier orden, ministerios, institutos, superintendencias, gobernaciones y sus secretarías, municipios y sus secretarías, empresas oficiales, entre otras, son oficinas de apoyo a la administración y por lo tanto no sustituyen las responsabilidades que sobre el ejercicio del control tienen los funcionarios. Parece que en las dependen-

35. Antonio Hernández Gamarra, contralor general de la República, rendición de cuentas de su primer año de gestión, septiembre 1o. de 2000, ver www.contraloriagen.gov.co

36. Ver, Younes, *op.cit.*, pág. 420.

cias oficiales los diferentes funcionarios consideraran que el ejercicio del control es responsabilidad exclusiva de los empleados del control interno y por lo tanto existe una generalizada desidia hacia el control, del cual todos son responsables.

Mauricio Cabrera³⁷ plantea que para lograr un eficiente funcionamiento del control interno se requiere que existan, en primer término, un compromiso de la alta gerencia de la administración pública con el desarrollo de la cultura del control, la cual debe reflejar la estrategia de la entidad; y en segundo lugar, mecanismos de comunicación que apunten a tratar los temas del control de manera cotidiana para que contribuyan al afianzamiento de la cultura del control. Respecto a la pregunta de cuál debería ser el nivel jerárquico al que se estableciera el control interno, Mauricio Cabrera enfatiza en que debería ser al más alto nivel en cada entidad del Estado, *«reportando al ministro, al gobernador, al alcalde o al gerente, en el caso de empresas del Estado, con el fin de que el encargado del control interno pueda participar en las actividades gerenciales del más alto nivel de la entidad»*.

Sin embargo, difícilmente se podría lograr mejorar el sistema del control interno si no se le da una máxima prioridad a la capacitación de los funcionarios responsables de las decisiones y de llevar a cabo las transacciones para alcanzar los objetivos de las entidades del Estado, acerca de la obligación que todos tienen de ejer-

cer control al interior de sus dependencias y de cómo ejercerlo. En este aspecto la Contraloría General de la República, las contralorías locales y la Auditoría General de la República pueden desempeñar un rol fundamental. Sin embargo, poco se podría lograr si el valor de la ética no es el elemento en el cual se apoyen los esfuerzos de la capacitación. Mauricio Cabrera puntualiza que *«cualquier esfuerzo que se haga por tecnificar el proceso de control fracasa si no se logra que los intereses públicos primen sobre los intereses privados. Es necesario propiciar un cambio en la imagen del empleado público, mediante la capacitación para que sea consciente de sus responsabilidades con la sociedad. Hay que empoderarlo para que pueda asumir sus responsabilidades y dignificarlo mediante el desarrollo de una verdadera carrera de servicio público, que enfrente la politización de los cargos. Esta es la herida de la corrupción»*.

En el informe de gestión del contralor al Congreso y al Presidente de la República del año 2000 se encuentran los siguientes resultados de análisis sobre el control interno, que son indicativos del caos que se vive: *«Muchos dirigentes de las entidades estatales (ministros, gerentes o directores) no tienen una auténtica vocación de servicio público y su paso por la administración es la satisfacción de un capricho personal o el escalafón para acceder a otras prebendas del Estado. De allí que no le concedan a la administración la atención que se*

37. Cabrera, Mauricio, foro regional «Hacia un Control Fiscal Orientado a Resultados», Panel de Comentaristas, Auditoría General de la República, Cali, 5 y 6 de noviembre de 2003.

*merece. Existe un escaso conocimiento de las metodologías y procedimientos para establecer un control interno adecuado. Prevalecen intereses poco claros, a los cuales lo que más conviene es la ausencia de controles. Muchos de los encargados de esta función la han convertido en una labor marginal de la administración. Frecuentemente los ministros se desentienden de la suerte de las entidades adscritas o vinculadas, como lo han podido comprobar las comisiones de auditoría. En consecuencia, muchas veces son responsables, por omisión, de los errores y equivocaciones y buena parte de los problemas en la gestión de las entidades podrían evitarse si esta supervisión y vigilancia se realizase de manera efectiva».*³⁸

Además, las oficinas de control interno no lideran ni intervienen con los demás funcionarios de las dependencias en el desarrollo de los procedimientos de control que todos deben seguir para evaluar los resultados de las actividades, realizar las transacciones y proteger los activos de la entidad. En el informe del Contralor se establece que «A todo ello se agrega la ausencia de sistemas de indicadores de gestión y resultados que permitan examinar y evaluar objetivamente la actividad de las entidades estatales. Han pasado nueve años desde el momento en que la Constitución Nacional consagró los principios

*mediante los cuales se debe medir la gestión de las entidades del Estado, sin que se hayan definido las metodologías para estos efectos».*³⁹

Para darle cumplimiento al espíritu de la Constitución de ofrecer seguridad y transparencia en el manejo de los recursos del Estado, las diferentes piezas que integran el control, como una función eminentemente técnica, deben encajar como un todo. Con fundamento en esta premisa fue que la Constituyente decidió eliminar el control previo que antes ejercía la Contraloría sobre las transacciones de las entidades. Se suponía que existiendo el control interno y el ejercicio de la función del control por parte de los funcionarios hacia sus dependencias no era necesario continuar con el control previo. Por lo tanto, las auditorías desarrolladas por las contralorías podían estar basadas en conceptos técnicos como el de las pruebas selectivas a posteriori, realizadas empleando técnicas estadísticas de muestreo; el sistema de indicadores de riesgo institucional que facilita la construcción de mapas de riesgo para establecer prioridades en las auditorías y la profundidad que requieren en cada caso en particular; y las auditorías con enfoque integral, que conllevan la responsabilidad de dar cuenta, contrapuesto al concepto obsoleto y mecánico de rendición de cuentas.⁴⁰

38. Ossa E. Carlos, «Cambio en la Contraloría Reforma del Estado», Informe de Gestión al Congreso y al Presidente de la República, Bogotá, 1999-2000, pág. 55.

39. *Ibidem*, pág. 56.

40. Ossa E. Carlos, *ibid.*, pág. 33.

Por lo tanto, el sistema de control interno está concebido como un instrumento que facilita a los auditores externos a una entidad, o sea la Contraloría, realizar sus exámenes mediante un proceso sistemático que mide y evalúa, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría, la gestión de una organización para determinar con certeza el manejo y uso de los recursos públicos, la correspondencia entre las estrategias, operaciones y propósitos de los sujetos vigilados y sus relaciones con el entorno, para que el organismo de control externo pueda fundamentar su opinión, conceptos y recomendaciones para mejorar el sistema de control interno.⁴¹

No obstante todo lo anterior, el control interno no ha logrado integrarse al sistema y no ofrece las seguridades para que el control a posteriori desde las contralorías funcione con los parámetros de la auditoría moderna. Dice el auditor general de la República en su informe, refiriéndose al control interno: *«El control interno... integrado al control fiscal y regulado en la Ley 87 de 1993, está previsto como un subsistema de éste. ...No obstante, se ha observado que está desarticulado del sistema de control fiscal. Cada una de las entidades públicas organiza, a su real entender, su unidad de control interno, lo que im-*

*pide una coherencia y armonía que permita una administración pública uniforme, eficiente y eficaz».*⁴²

Finalmente, la descoordinación del sistema de control fiscal facilita la permanencia de la corrupción en el sector público y en general el desgreño administrativo. Investigadores como Fernando Cepeda⁴³ y Uriel Amaya,⁴⁴ en diferentes estudios, han encontrado que una de las causas principales en la reproducción de los eventos de corrupción es la facilidad con la que pueden ocurrir y repetirse hechos parecidos en diferentes entidades del Estado, en cualquiera de sus niveles, por la carencia de un control oportuno, de cobertura general y sistémico, haciendo casi imposible que se obtenga éxito de las campañas y acciones tendientes a la moralización.

e) La participación ciudadana en los procesos del control

La participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública, en los diferentes niveles administrativos, ha sido escasa en los trece años de aplicación de las normas de la Constitución. Esta se ha limitado a algunas veedurías de carácter esporádico en algunas pocas localidades. Sin embargo, en la reestructuración que se hizo de la Contraloría General de la República en el año 2000, se creó la Con-

41. Ibidem, pág. 33.

42. Auditoría General de la República, *Un nuevo sistema de control fiscal colombiano*, Bogotá, 2002, pág. 13.

43. Cepeda, Fernando, *La Corrupción en Colombia*, TM, Bogotá, Fedesarrollo, Facultad de Economía, Universidad de los Andes, 1997, pág. 49.

44. Amaya, Uriel A., *Teoría de la Responsabilidad Fiscal*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2002, pág. 94.

traloría Delegada para la Participación Ciudadana, a la cual se le asignaron las funciones de facilitación de los procesos de participación, entre ellos los de canalizar las denuncias de los ciudadanos, y de las acciones ciudadanas; promover y estimular la participación ciudadana; apoyar el desarrollo de veedurías de la sociedad civil para hacerle seguimiento a los proyectos que acometan las entidades con fondos públicos; capacitar a los ciudadanos que estén interesados en participar en los procesos de vigilancia ciudadana, entre otras.⁴⁵

La Contraloría General de la República reporta, en su reciente informe,⁴⁶ la constitución de 25 comités de vigilancia ciudadana para proyectos de alto impacto, integrados por representantes de las universidades, medios de comunicación, gremios económicos, sociedades profesionales, organizaciones civiles, sindicatos, y sectores que, por su nivel técnico, puedan emitir conceptos y generar opinión pública acerca del desarrollo de los proyectos de inversión estatal de mayor cuantía e impacto social.

También informa la Contraloría de la conformación de diez Comités de vigilancia ciudadana para proyectos de interés de grupos poblacionales definidos, con los cuales se busca no sólo la participación en la vigilancia del uso de los recursos, sino también elevar la sensibilidad social, potenciar los procesos organizativos de la socie-

dad alrededor de problemas concretos, y construir redes sociales para el control.

Igualmente, la Contraloría ha iniciado dos proyectos nacionales de control ciudadano, uno para evaluar la calidad de cinco universidades públicas regionales y el otro para la vigilancia de las inversiones del situado fiscal y las participaciones en la educación y la salud en siete departamentos y un distrito.

No existe registro de actividades de la participación ciudadana local promovidas por las contralorías departamentales o municipales.

f) La función de la Auditoría General de la República: Antes de concluir esta sección quisiéramos hacer una breve referencia a la reciente propuesta del Gobierno para la eliminación de la Auditoría General de la República, la cual si bien fue archivada por una de las comisiones constitucionales del Congreso de la República, en la cual se votó, bien podría volver a aparecer en algún futuro proyecto de reforma de la Constitución que presente el Gobierno.

Como se indicó arriba, en los debates que tuvieron lugar para la expedición de la Constitución de 1991 se determinó la necesidad de crear un mecanismo de control para verificar la gestión de la Contraloría y para fenecer sus cuentas.

45. Decreto 267 de 2000, art. 55.

46. Ossa E. Carlos, Op.cit. pág. 94-96.

El proyecto de Acto Legislativo número 03 de 2003 *por el cual se adoptan unas reformas estructurales a la Constitución Política*, presentado el pasado 20 de julio por el Gobierno, prevé en su artículo 23 la derogatoria del artículo 274 de la Constitución Política, referido al auditor del contralor.

En opinión del Gobierno, *«el proceso evolutivo de la Auditoría General de la República muestra, de una parte, una tendencia al sobredimensionamiento y, de otra, ya se advierten innecesarios conflictos entre el vigilante y el vigilado»*.⁴⁷

Según la exposición de motivos del proyecto, ese crecimiento se advierte en el cambio de denominación pues se pasó de un auditor a la figura de la Auditoría de la Contraloría General de la República para en la actualidad ser la Auditoría General de la República.

En el proyecto no se advierten justificaciones concretas que permitan determinar la necesidad de suprimir la Auditoría. Por las funciones que la Constitución encomendó a una y otra entidad es normal que se presenten «conflictos entre el vigilante y el vigilado» y por lo mismo este argumento no puede ser de recibo. De haberse aprobado esta reforma constitucional, se volvería a la etapa anterior en la cual la Contraloría se controlaba a sí misma, desconociendo todo el trabajo previo de los miembros de la Asam-

blea Nacional Constituyente. En buena hora el proyecto del Gobierno fue derrotado.

En nuestra opinión, el modelo de control fiscal plasmado en la Constitución de 1991 contiene importantes elementos que aplicados de manera correcta garantizan el efectivo desempeño de la Contraloría General de la República. Reforzar los procesos de control interno, separar la función de jurisdicción coactiva y mejorar la cultura política del país para dotar a la Contraloría de la debida autonomía, son algunos de los correctivos que en nuestra opinión permitirían un mejor desempeño de esa institución.

3. PROPUESTA PARA EL MEJORAMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL FISCAL EN COLOMBIA: LA ADOPCIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL FISCAL NACIONAL, COMO UNA RAMA ESPECIALIZADA DEL ESTADO

Teniendo en cuenta el diagnóstico que hemos desarrollado en la sección anterior, y acogiéndonos a la presentación y análisis que hicimos en la primera sección acerca del espíritu de la Constitución sobre el tema del control fiscal, nos permitimos presentar algunas ideas que podrían contribuir a resolver los problemas que hemos planteado, los cuales se han ido convirtiendo en impedimentos para el normal funcionamiento del sistema.

47. Ver *Gaceta del Congreso* No. 344 del 23 de julio de 2003, pág. 14.

En primer lugar, el **Sistema de Control Fiscal Nacional**, como ya lo planteamos en la sección anterior, debería ser uno solo y estar integrado por la Contraloría General de la República, a nivel nacional; por las contralorías departamentales y municipales de las ciudades que tengan la categoría de capitales; por el ejercicio de la función de control que tienen los funcionarios que disponen de líneas de mando o autoridad en todas las dependencias de la administración pública, apoyados por las oficinas respectivas de control interno; y por la Auditoría General de la República, como órgano de control de la Contraloría General de la República.

El vínculo que permitiría unir los anteriores componentes del sistema, para que opere de manera integral, serían los procesos técnicos del control que se deben desarrollar conjuntamente entre la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, las oficinas de control interno de las dependencias del Gobierno y la Auditoría General de la República, alrededor de las cuales debe girar la capacitación permanente y el acompañamiento, para su entrenamiento, no solo de los funcionarios de las propias dependencias del control sino, más importante aún, de todos los funcionarios de las diferentes entidades a cuyo cargo estén las líneas de mando y autoridad que impliquen la realización y supervisión de transacciones. La permanente evaluación del desarrollo de los procesos de control, tanto internos en las organizaciones como los realizados por las dependencias de control, deben conducir a un proceso de mejoramiento permanente de la función del control, a través

de las nuevas rondas de capacitación en las cuales se enfatice la corrección a las fallas. Solo así se podría lograr sembrar la cultura del control en la administración pública, hoy inexistente, como lo expusimos en el diagnóstico.

Respecto de la estructura organizacional del **Sistema de Control Fiscal Nacional** como un ente autónomo del Estado, de carácter técnico, especializado en el control fiscal de toda la administración pública, sin funciones administrativas, salvo en su interior, como lo establece la Constitución, debería estar constituida por las unidades de control del nivel nacional, departamental y municipal, a cuyo frente estarían funcionarios técnicos, de las mismas calidades e incompatibilidades que establece hoy la Constitución para el Contralor General de la Nación, quienes deberían tener la mayor preparación y experiencia en los aspectos de la auditoría financiera y de control, preferiblemente oriundos o residentes en las localidades, para el caso de las contralorías departamentales y municipales. Estos deberían ser seleccionados mediante un riguroso proceso de concurso público, conducido por la Contraloría General de la República, con la participación de las universidades de las localidades que dispongan de programas acreditados por el Ministerio de Educación y por los Tribunales Superiores y supervisado tanto por la Auditoría General de la República como por los Comités de Vigilancia Ciudadana, para garantizar la transparencia y equidad del proceso en cada uno de los departamentos y ciudades donde se requiera el servicio. Como antes lo mencionamos, el período para el cual sea nombrado no

debe coincidir con el período de los gobernadores y alcaldes.

Para preservar el espíritu de la Constitución sobre la descentralización y autonomía administrativas de los departamentos y municipios, la Contraloría General de la República debería adoptar un esquema organizacional descentralizado,⁴⁸ en el cual las contralorías que presten servicios a los departamentos y municipios sean autónomas en su propia gestión, pero dotadas de claras líneas de autoridad hacia el interior de sus dependencias, para asegurarles el manejo de sus recursos humanos, físicos y financieros, los cuales deberían utilizar de acuerdo con programas de trabajo que hayan acordado con el contralor general de la República.

Desde el punto de vista de los procesos técnicos, que desarrollarían dentro de las entidades donde ejerzan la vigilancia, tendrían líneas de dependencia funcional con la Contraloría General de la República, para garantizar que los procesos técnicos, las pruebas que den evidencias concluyentes, y los exámenes de auditoría se desarrollen en todo el país de manera homogénea, empleando los medios tecnológicos avanzados, pero al mismo tiempo tendrían sus propias líneas de autoridad hacia el interior de sus dependencias para organizar y desarrollar el trabajo.

Para garantizar que el **Sistema de Control Fiscal Nacional** funcione

integralmente, no obstante la descentralización, sería necesario que las contralorías ubicadas en los departamentos y municipios lleguen a acuerdos con el Contralor General de la República respecto a sus programas de trabajo, participen activamente en la planeación estratégica del sistema como un todo, en el diseño y adopción de los procedimientos técnicos de control y en la selección de las tecnologías que se van a utilizar. Serían evaluadas en su desempeño, periódicamente, por el Contralor General de la República, empleando indicadores de gestión, acordados de común acuerdo entre éste y los contralores departamentales y municipales, los cuales permitan establecer el grado de cumplimiento de los programas a los que se comprometieron y la calidad del servicio que prestan a los departamentos y municipios. El Contralor General de la República expediría anualmente el informe de evaluación del desempeño de las contralorías, el cual sería conocido por los comités de vigilancia ciudadana y por la Auditoría General de la República, y podría dar origen a acciones de remoción de los contralores que no estén cumpliendo con sus compromisos.

Existe suficiente literatura nacional e internacional que soporta la teoría y las evidencias acerca de la estructura y conveniencia del funcionamiento de las corporaciones públicas o privadas que adoptan la modalidad de conglomerados de unidades des-

48. Ochoa D., Héctor, «El Control Basado en los Centros de Responsabilidad», Revista *Temas Administrativos*, Universidad EAFIT, Medellín, 1969.

centralizadas, autónomas, con líneas de mando definidas que les permite a las unidades ejercer sus funciones con suficiente autonomía del resto de la corporación, para prestar un mejor servicio a sus públicos, pero conservando y definiendo unas líneas funcionales centralizadas que son las que permiten que esas unidades actúen de manera integral, y por lo tanto son el soporte de la identidad de los valores corporativos, las políticas, los objetivos comunes y los procedimientos, todo lo cual hace parte de la cultura organizacional para darles a las unidades el sello de identidad propia como corporación.

Teniendo en cuenta que el artículo 267 de la Constitución establece que en casos especiales *«la vigilancia se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos, y contratadas previo concepto del Consejo de Estado»*, consideramos que el modelo debe permitir que unas responsabilidades estén en manos de funcionarios de las contralorías y otras puedan ser ejecutadas por empresas del sector privado. Las responsabilidades que tienen que ver con las políticas, los procesos, la evaluación de la gestión de las entidades públicas y el régimen disciplinario deberían encomendarse a los funcionarios de la Contraloría.

Los trabajos de campo en las entidades vigiladas, las pruebas selectivas, los exámenes posteriores de las transacciones, las comparaciones entre lo presupuestado y lo realmente gastado, las evaluaciones del control inter-

no de estas entidades, deberían ser trabajos a desarrollar por empresas privadas colombianas. Estas empresas se seleccionarían en concursos públicos de méritos con la vigilancia de la Auditoría General de la República y de los Comités de Vigilancia Ciudadana. Esta combinación del manejo de las responsabilidades y tareas evitaría la burocratización y politización de las contralorías, la obsolescencia de los conocimientos técnicos de los funcionarios y aseguraría que, a través de estas empresas, se obtenga un permanente flujo de los avances tecnológicos que se den en el mundo en el ejercicio de la auditoría.

En el foro regional “Hacia un Control Fiscal Orientado a Resultados”, organizado por la Auditoría General de la República en Cali, Mauricio Cabrera hizo especial énfasis en lo que llamó las dimensiones olvidadas del control fiscal, las cuales a nuestro juicio tienen todo el valor para que sean tenidas en cuenta en la filosofía del Sistema de Control Fiscal Nacional. Se refiere al juicio acerca de la eficacia en las acciones de los funcionarios públicos y su impacto en la sociedad. Los costos sociales en los cuales incurrirían los ciudadanos como consecuencia de errores en las decisiones u omisiones por parte de altos directivos del Estado y cuya evaluación ha estado ausente de los juicios que hacen las contralorías.⁴⁹ Igualmente, Edgar Varela considera que en la evaluación de resultados se deben incluir indicadores para medir la eficacia y

49. Cabrera Mauricio, foro regional «Hacia un Control Fiscal Orientado a Resultados». Panel de Comentaristas, Auditoría General de la República, Cali, 5 y 6 de noviembre de 2003.

la eficiencia de las acciones; unos resultados pobres pueden convertirse en una forma de corrupción, afirma.⁵⁰

Para evitar el despilfarro de los recursos financieros por parte de las contralorías departamentales y municipales, y prevenir los indebidos acuerdos que podrían surgir entre los funcionarios cuyas actuaciones son evaluadas y los funcionarios de las contralorías, la ley que reglamente la operación del Sistema de Control Fiscal Nacional debe regular la forma de establecer los aportes de los departamentos y municipios para sufragar los gastos de operación de las respectivas contralorías, con base en un factor que se aplique al presupuesto de gastos de la entidad sobre la cual se ejerce la vigilancia.

La Auditoría General de la República cumpliría, en este nuevo esquema, las funciones que le señalan la Constitución y la ley en la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República. En este nuevo esquema integral del control fiscal es indispensable que exista un organismo que con independencia y técnica le garantice a la sociedad que las funciones de control fiscal de la administración pública se desarrollan eficazmente en todos sus niveles.

4. CONCLUSIONES

— Colombia cuenta con un sistema de control fiscal definido en la Constitución Política, en su título X, el cual está integrado por la Contraloría General de la Repú-

blica, las contralorías departamentales y municipales, la Auditoría General de la República y los métodos y procedimientos de control interno que aplican las dependencias oficiales de todo orden.

- La Constitución establece que el sistema de control se debe aplicar en las entidades de forma posterior a las transacciones, para no interferir con la administración. Por ello define el sistema como eminentemente técnico.
- Propende a la despolitización del sistema al establecer la metodología de elección de los funcionarios del primer nivel y otorgarle a las cortes la presentación de los candidatos a ser elegidos por el Congreso, las Asambleas, los Concejos y el Consejo de Estado, éste en el caso del Auditor General de la República.
- La operación del sistema muestra que hay problemas serios en el logro de los objetivos que señalan la Constitución, las leyes y los decretos para el ejercicio del control fiscal. Existe una baja calidad en el control fiscal, en especial en los departamentos y municipios, lo cual no garantiza la conservación de los activos del Estado ni la transparencia en las transacciones. Es muy deficiente el control de gestión de las entidades del Estado; no se han desarrollado indicadores de gestión ni existen programas de acción, en la mayor parte de estas dependencias, que puedan ser evaluados.

50. Varela, Edgar, foro regional «Hacia un Control Fiscal Orientado a Resultados». Panel de Comentaristas, Auditoría General de la República, 5 y 6 de noviembre de 2003.

- El diagnóstico muestra que los problemas se originan en la politización, la burocratización y el despilfarro de recursos, en especial en los departamentos y municipios porque las Asambleas y Concejos han clientelizado la elección de los contralores. Por lo general éstos no responden a la calidad que la Constitución les da de ser funcionarios eminentemente técnicos. No existe en estas contralorías, por lo general, un verdadero sentido de las técnicas o de tecnología modernas para lograr un eficaz control de la gestión fiscal de los funcionarios.
- El control interno, instrumento fundamental en los procesos de control fiscal y de gestión, basado en el principio administrativo de que todo funcionario debe ejercer control en su dependencia, no funciona en la mayoría de las entidades del Estado. No existe la cultura del control, y poco se ha hecho por afianzarla. Por lo tanto, el autocontrol, la base del sistema de control fiscal, que permite la verificación a posteriori que definió la Constitución, no existe.
- Otro problema que surge es el doble carácter que la Constitución les da a los contralores de ser instructores en los procesos de responsabilidad de los funcionarios y jueces al mismo tiempo para sancionarlos. Sería preferible que las funciones sancionatorias y de cobro coactivo estuvieran a cargo de los jueces de la República.
- Se ha avanzado muy poco en la participación ciudadana en el control de la gestión fiscal, salvo algunas veedurías que se han establecido en los últimos dos años, para vigilar algunas inversiones en departamentos periféricos del país.
- Como un aporte para mejorar el sistema de control fiscal integral en el país se sugiere la integración del **Sistema de Control Fiscal Nacional**, compuesto por la Contraloría General de la República, las contralorías de los departamentos y municipios, la Auditoría General de la República y las funciones de control de los funcionarios de las entidades públicas, coordinadas por el control interno.
- **El Sistema de Control Fiscal Nacional**, compuesto por las unidades del control de la gestión fiscal del gobierno central y de los gobiernos departamentales y municipales, sería un organismo especializado en el campo técnico del control, conformado como una organización descentralizada, con líneas de mando al interior de las contralorías y líneas funcionales hacia la organización como un todo, en los aspectos de procedimientos técnicos, tecnológicos y de indicadores de gestión de la función de control. La selección de los contralores en los departamentos y municipios la haría el Contralor General de la República, mediante concursos de méritos, con la participación de las universidades de las localidades que tengan programas acreditados por el Ministerio de Educación y de los Tribunales Superiores y con la vigilancia de los Comités de Vigilancia Ciudadana y de la Auditoría General de la República.

Los períodos para los cuales sean seleccionados el contralor general de la República y los contralores departamentales y municipales no coincidirían con los diferentes períodos para los cuales sean elegidos el Presidente de la República y los gobernadores y alcaldes.

— Se requiere de la vigilancia de la Auditoría General de la República para garantizar a la sociedad que la Contraloría General de la República desempeña el ejercicio de sus funciones Constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos y libros

Amaya, O., Uriel Alberto, *Teoría de la Responsabilidad Fiscal*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2002.

Cala H., Alvaro, Asamblea Nacional Constituyente, Comisión Quinta, Subcomisión Segunda, Presentación sobre los diferentes proyectos relativos al Régimen del Control Fiscal, Bogotá, abril, 1991.

Cepeda, Fernando (ed.), *La Corrupción en Colombia*, TM. Bogotá, Fedesarrollo, Facultad de Economía, Universidad de los Andes, Bogotá, 1997.

Constitución Política de Colombia, Legislación Económica, Bogotá, julio 30 de 1991.

Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch, 1980.

Hernández, Pedro Alfonso, *Descentralización, desconcentración y delegación en Colombia*, Bogotá, Legis, 1999.

Lara D., Juan A. *Fiscalización, Economía, Organizaciones y Control Fiscal de Gestión*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, 1994.

Morcillo, Pedro Pablo, *La planeación en Colombia*, Bogotá, Gustavo Ibáñez, 2000.

Ochoa D., Héctor, *Responsibility Accounting and its Applicability to the Colombian Industry*, Research paper, Syracuse University, Syracuse N.Y., 1967.

Ochoa D., Héctor, *El Control basado en los Centros de Responsabilidad*, Revista *Temas Administrativos*, Universidad Eafit, Medellín, 1969.

Penagos, Gustavo, «La descentralización en el Estado Unitario», Bogotá,

Doctrina y Ley, 1997.

Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*,

Las ideas políticas de la hacienda pública, Bogotá, Temis, 2000.

Piedrahita Plata, Francisco, «Autonomía, competencias y recursos de las entidades territoriales en la Constitución. Historia del acto legislativo». No. 1 (30 julio de 2001), en *Precedente*, anuario jurídico 2001, Cali, Universidad Icesi, págs. 71-83.

Ramírez Cardona, Alejandro, *Hacienda Pública*, Bogotá, Temis, 4a. ed.

Yunes Moreno, Diego, *Régimen del control fiscal y del control interno*, Bogotá, Legis, 1998, 3a.ed.

Gacetas Constitucionales Asamblea Nacional Constituyente

Proyecto de acto reformatorio No. 1, *Gaceta Constitucional* No. 04, del 13 de febrero de 1991.

Proyecto de acto reformatorio No. 64, *Gaceta Constitucional* No. 23, del 19 de marzo de 1991.

Proyecto de acto reformatorio No. 115, *Gaceta Constitucional* No. 27, del 26 de marzo de 1991.

Proyecto de acto reformatorio No. 125, *Gaceta Constitucional* No. 31 del 10. de abril de 1991.

Informe de Ponencia sobre control fiscal, *Gaceta Constitucional* No. 53 del 18 de abril de 1991.

Informe de Ponencia sobre la estructura del Estado, *Gaceta Constitucional* No. 59 del 23 de abril de 1991.

Informe de Ponencia para primer debate en plenaria, *Gaceta Constitucional* No. 77 del 20 de mayo de 1991.

«Tres Semanas como constituyente», por Rodrigo Llorente Martínez, *Gaceta Constitucional* No. 115 del 16 de julio de 1991.

Otros documentos oficiales

Auditoría General de la República, «El Nuevo Sistema de Control Fiscal en Colombia», Bogotá, 2002.

Auditoría General de la República, Informe 2001-2003, www.auditoria.gov.co

Auditoría General de la República, Memorias del II Foro Nacional de Órganos de Control «Bases para un nuevo modelo de control en Colombia», 21 de febrero de 2001.

Contraloría General de la República, «Hacia la Nueva Contraloría General de la República», Documento CGR-004, Revisión No. 1, Bogotá, 1991.

Contraloría General de la República, «Cambio en la Contraloría y Reforma del Estado», Ossa E., Carlos, Informe al Congreso y al Presidente de la República, Bogotá, 1999-2000.

Contraloría General de la República, rendición de cuentas del primer año de gestión del doctor Antonio Hernández Gamarra, septiembre 10. de 2003. www.contraloriagen.gov.co

Consejería para el Desarrollo de la Constitución, Transcripciones de los debates de la Asamblea Nacional Constituyente, Centro de Información y Sistemas para la preparación de la Asamblea Nacional Constitu-

yente, Presidencia de la República, informe de las sesiones de las Comisiones Segunda y Quinta del 11 de marzo, 10 y 24 de abril, 13 y 14 de mayo, 13, 17, 20 y 22 de junio y 1o. de julio de 1991.

Gaceta del Congreso No. 344 del 23 de julio de 2003.

Jurisprudencia

Corte Constitucional, Sentencia T-001 de 1992.

Corte Constitucional, Sentencia C-320 de 1994.

Corte Constitucional, Sentencia C-113 de 1999.

Corte Constitucional, Sentencia C-403 de 1999.

Corte Constitucional, Sentencia C-499 de 1999.

Corte Constitucional, Sentencia C-1339 de 2000.

Corte Constitucional, Sentencia C-365 de 2001 