

CONTROL FISCAL DEL ESTADO

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.

Constitución Política de Colombia, art. 267

Hacia un control fiscal orientado a resultados
Clara López Obregón

Propuesta de un modelo de control fiscal para el estado colombiano
Héctor Ochoa Díaz - Sandra Charris Rebellón

HACIA UN CONTROL FISCAL ORIENTADO A RESULTADOS

CLARA LÓPEZ OBREGÓN

The Referendum included the proposal to suppress local budget and fiscal control offices [*contralorías*]. This proposal did not include a technical justification nor the specific design of a system of fiscal control. Because of that, the General Auditorship of the Nation organized several regional forums to study the subject of a result-oriented system of fiscal control. This article is the text of a conference given by the General Auditor, which analyzes, primarily, the reasons why the country feels such frustration at the results of constitutional reform in fiscal matters. Taking these reasons into account, the article makes a series of proposals to be discussed by those who participated in the forums.

La Auditoría General de la República, con el invaluable apoyo de la Universidad Icesi y de la Cámara de Comercio de la ciudad de Cali, ha convocado este foro regional sobre el sistema de control fiscal, el primero de varios, con el objeto de promover una reflexión seria sobre materia tan estratégica en la profundización de la democracia y la construcción de un Estado Social de Derecho. La idea inicial de estos foros surgió de la propuesta de supresión de las contralorías territoriales incorporada en el referendo. Consideramos entonces y lo reafirmamos ahora, que la reforma del control fiscal requiere una justificación técnica y un diseño concreto y conocido, abierto a la deliberación ciudadana.

Por eso echamos de menos un estudio que perfilara el sistema de control fiscal que se buscaba con el referendo. ¿Sería la eliminación de las contralorías territoriales, el preludio para la recentralización del gasto público? ¿Será que se buscaba un nuevo modelo basado en la privatización

de esta función pública? Estos y muchos otros interrogantes se podían extraer de la propuesta, mientras que de parte de sus proponentes solamente encontramos el documento del Departamento Nacional de Planeación que cuantificaba los ahorros territoriales, pero guardaba silencio en materia de los costos adicionales que tendría que sufragar la Nación para financiar la centralización del control fiscal en la Contraloría General de la República.

Es el momento, entonces, de propiciar una discusión seria sobre esta materia y es lo que pretende la Auditoría General de la República con este foro académico, organizado alrededor de la ponencia preparada conjuntamente por las facultades de Ciencias Administrativas y Económicas y de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Icesi cuyos académicos, coordinados por Sandra Catalina Charris y Héctor Ochoa Díaz, tuvieron, como es de rigor, total autonomía en su redacción. Si bien, por ello, la ponencia no representa la posición oficial de la Auditoría, debo recalcar que los distintos funcionarios que hemos tenido la oportunidad de estudiar su contenido que será expuesto como materia central de este foro, hemos encontrado en sus planteamientos, la inspiración y la riqueza intelectuales que el debate exige, por lo cual quiero expresarle a sus autores el más fervoroso reconocimiento de parte de la Auditoría General de la República, y desde luego, el mío propio.

Al dar inicio a este espacio de reflexión académica, quiero compartir con ustedes algunas reflexiones acerca del control fiscal que parten de la experiencia de la entidad que represento, su evolución normativa y unas propuestas que hacen parte de una concepción aún no suficientemente madurada sobre el nuevo esquema de control fiscal hacia el cual debemos trabajar.

De la teoría a la práctica

Después de 12 años de operación del nuevo sistema de control fiscal organizado en la Constitución de 1991, se percibe en el país una frustración con sus resultados. Me atrevo a afirmar que ello responde a una marcada tendencia entre nosotros a confiar excesivamente en la capacidad de las normas para corregir, casi que mágicamente, las deficiencias que encontramos en nuestras instituciones.

Las conclusiones todavía preliminares de una investigación adelantada por la Auditoría General de la República siguiendo la metodología sugerida por el premio Nóbel de economía, Gary Becker, indican que estadísticamente, un defraudador del erario corre un riesgo de menos del 3% de ser obligado a resarcir el detrimento del patrimonio público, con lo cual la impunidad espe-

rada se convierte en aliciente para la corrupción. Es éste un indicador de la calidad del sistema de control fiscal que opera en el país del cual hacen parte, desde los alcances del modelo de control posterior y selectivo, pasando desde luego por la calidad del control fiscal interno de la administración, el proceso auditor, el mecanismo de responsabilidad y fiscal y la capacidad de gestión de todos los entes involucrados.

Recuerdo que cuando elaboraba mi tesis de grado como economista, el profesor Albert Hirschman, quien dirigía mi investigación, insistía en que el gran cuello de botella para el despegue del desarrollo económico en nuestro países no era tanto la escasez de capital, como lo sostenía el profesor Rostow, sino de capacidad gerencial, tanto en sector público como el privado. Ello se manifestaba en las dificultades de pasar de la teoría a la práctica en tantas propuestas. En esa época yo estudiaba la reforma agraria aquí cerca, en Jamundí, cuando se estrenó con la Hacienda La Berta el artículo de concentración parcelaria de la Ley 135 de 1961 que permitía la expropiación de tierras, aún las adecuadamente explotadas, para ensanchar áreas de minifundio. Hoy, después de 40 años y sucesivas reformas legales vuelve al centro de atención la reforma agraria frustrada que, de haberse realizado, tantos males le hubiera ahorrado a los colombianos.

Sin pretender sostener que el sistema de control fiscal de la Constitución de 1991 no requiere una revisión en su parte orgánica, quiero llamar la atención sobre un aspecto poco analizado del mismo. Para que ése o cualquier otro sistema brinde los frutos deseados, se requiere implementarlo de manera programada y sistemática, conociendo sus alcances y limitaciones y gerenciando su aplicación mediante evaluaciones permanentes que permitan diseñar y orientar los ajustes, según los problemas que se vayan detectando.

Al acoger el nuevo modelo de control fiscal, la Constituyente atendió los serios reparos que se le hacían al control previo y lo reemplazó con el control posterior y selectivo, de carácter integral, incluyendo la evaluación de los sistemas de control interno de la administración y el control de gestión y de resultados, con atención a los principios de economía, eficiencia, equidad y valoración de los costos ambientales. Al hacerlo, acogió el estado de la ciencia en su momento, el cual comienza a ser criticado por las exageradas exigencias de información involucradas en las evaluaciones de costo-beneficio que han dificultado el diseño de indicadores adecuados a sus necesidades. Así, por ejemplo, la profesora Sutherland de la Universidad de Queen's en el Canadá explica cómo, después de 25 años de ensayos la Auditoría General del Canadá, tuvo que aceptar que para evaluar resultados tenía que acudir a una

definición más amplia del concepto de medición que fuera más allá de la estadística para incorporar información cualitativa, la cual, por definición, no se puede medir.¹

Enfoque sistémico

El anterior es un ejemplo de los límites con que ha tropezado el control fiscal en sus esfuerzos por evaluar los resultados de la gestión fiscal gubernamental. Otro es el estado propio de la administración, en todos los niveles, pero particularmente en los entes territoriales que no han llegado al mismo nivel de avance que la Nación. Si tomamos un enfoque sistémico, tenemos que aceptar, como lo sostienen quienes están evaluando el proyecto regional de la AID sobre “responsabilidad y anticorrupción en las Américas”, que existe una estrecha interrelación entre los sistemas que integran la gestión fiscal gubernamental. “El desarrollo y funcionamiento de cada sistema –afirman-, (se refieren a presupuesto, recursos humanos, compras y contrataciones, administración de bienes, tesorería, crédito público, contabilidad y control interno y control externo) se halla directamente influido por los sistemas vinculados. Constituyen una cadena, cuyo nivel de desarrollo, está determinado por los avances alcanzados en el sistema menos estructurado. Por lo tanto, las características de la reforma de un sistema condiciona los restantes.”² En este contexto, por ejemplo, el estado de avance de la implementación del sistema de control interno en cada entidad, condiciona la eficiencia posible del control fiscal en ella aplicado.

En consecuencia, a la par con los esfuerzos de mejoramiento de la gestión de la administración pública, hemos debido enderezar programas de cualificación del control fiscal. Ni lo uno, ni lo otro sucede por generación espontánea. Por eso creo que la hipótesis del profesor Hirschman sigue teniendo vigencia. De esa época para acá –eso fue a comienzos de los años setenta- es mucho lo que se ha desarrollado en el campo de las disciplinas de administración y de la economía en materia de los incentivos incorporados en las normas. Hoy en día, la Economía Neoinstitucional que ha aportado por lo menos cinco premios Nobel de economía, ha incorporado al lenguaje, entre muchos otros, el concepto de principal-agente con su

¹ S.L. Sutherland, *The Office of the Auditor General of Canada, Government in Exile?*, Working Paper No. 31, School of Policy Studies, Queen's University,, Canadá, Septiembre, 2002, p. 14

² M. C. Zuleta, E. Barrientos, E. Luna, *Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América latina*, SIMAFAL II, Proyecto Regional de USAID, La Paz, Bolivia, febrero de 1999. p. 14

corolario de la necesidad de alinear los incentivos del segundo, llámese el ejecutivo de una gran empresa multinacional o el gerente de un establecimiento público o el contralor de una entidad territorial, con los intereses de sus mandatarios accionistas o ciudadanos.

Falta de desarrollo consecuente del modelo de la Constitución de 1991

Pero durante el mismo periodo, nosotros nos hemos dedicado a reformar y volver a reformar la estructura del control fiscal sin dedicarle un esfuerzo semejante, con perseverancia y de manera sistemática, a mejorar la capacidad de gestión, las metodologías, los sistemas de información y el talento humano de las contralorías territoriales. Es más, nos demoramos diez años en terminar de estructurar el sistema diseñado por el Constituyente y ello sucedió cuando ya se había iniciado el proceso de su desvertebración.

Por una parte, la Auditoría General de la República, llamada a ejercer el control fiscal sobre la Contraloría General de la República y las demás contralorías del país, solamente se organizó como entidad autónoma en el año 2000 como consecuencia de la sentencia C-499 de 1999 de la Corte Constitucional que reconoció la autonomía que le había conferido la Constitución. Ello sucedió el mismo año en que el Congreso estableció el control preferente de la CGR sobre los recursos de transferencia del gobierno central a las entidades territoriales, sustentado en la baja calidad del servicio de control fiscal ofrecido por las contralorías municipales y departamentales. Ante la insuficiencia de esfuerzos por mejorar la calidad de nuestro trabajo, recurrimos a reformas legales parciales que suponemos capaces de enderezar los entuertos.

Durante los 7 años de funcionamiento del nuevo sistema de control fiscal a partir de la expedición de la Ley 42 de 1993, la Auditoría General de la República funcionó como una oficina dependiente de la Contraloría General, sin autonomía ni presupuesto propio que le permitiera proyectar el verdadero alcance de su misión que el decreto ley que la organiza define así:

Art. 2º del decreto ley 272 de 2000: Misión: La auditoría general coadyuva a la transformación, depuración y modernización de los órganos instituidos para el control de la gestión fiscal, mediante la promoción de los principios, finalidades y cometidos de la función administrativa consagrados en la Constitución Política, el fomento de la cultura del autocontrol y el estímulo de la participación ciudadana en la lucha para erradicar la corrupción.

Por otra parte, la Carta establece como atribuciones del Contralor General de la República:

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

4. Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades del orden nacional y territorial

Me pregunto cuál habría sido el destino de la calidad del control fiscal territorial, si no se hubiese dejado a la generación espontánea de metodologías y sistemas en el proceso de tránsito del modelo de control previo al de control posterior y selectivo. El sistema organizado en la Constitución colocó al Contralor General como rector del control fiscal en Colombia y le dotó de una herramienta de profundo calado, la potestad reglamentaria hasta entonces reservada al Presidente de la República, en el área de su competencia. De igual forma, recuperó, a instancias del ex-Contralor y constituyente Alfonso Palacio Rudas, la figura del Auditor inicialmente incorporada en la Ley 20 de 1975,³ destinada a establecer por primera vez la vigilancia y control fiscal sobre las contralorías del país. Estos dos funcionarios, cada uno en lo suyo, colaborando armónicamente y destinando recursos para la capacitación y racionalización de las contralorías territoriales, habrían podido incorporar a estos órganos territoriales en el proceso de reforma de la gestión pública que se inició en la década de los noventa.

Duplicidad de funciones y competencias

192

En lugar de propiciar el mejoramiento de los sistemas de control fiscal, la década se perdió para esta función en reformas parciales, sin concepto de integridad con el proyecto constitucional de descentralización y autonomía de los entes territoriales y con el propio sistema de control fiscal. El resultado es una duplicidad de funciones y competencias que ha conducido a una impresionante falta de claridad en el modelo.

La Contraloría General de la República, ideada para vigilar la gestión fiscal del nivel central de gobierno, puede ejercer el control excepcional sobre los recursos propios administrados por las entidades territoriales y ahora comparte con las contralorías territoriales esa función en los territorios respecto

³ Esta figura fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de justicia en razón de que la ley omitió enumerar las funciones precisas del Auditor

del sistema general de participaciones con la figura del control fiscal preferente. Con la expedición de la Ley 617 de 2000, el Congreso de la República le ha atribuido adicionalmente facultades expresas para verificar el cumplimiento de los límites de gasto establecidos para las entidades territoriales. Estas atribuciones han permitido que el papel que deben jugar las contralorías departamentales, distritales y municipales se reduzca ampliamente, toda vez que la intervención de la CGR es cada vez mayor en la vigilancia de los recursos administrados por las entidades territoriales.

De igual forma, la Auditoría General de la República, en virtud de lo establecido en el artículo 274 de la Carta le corresponde el ejercer vigilancia sobre la gestión fiscal de la CGR. Con ocasión a la adopción de la sentencia C-1339 de 1998 proferida por la Corte Constitucional, la AGR adquirió competencia para ejercer el control fiscal sobre las contralorías departamentales, distritales y municipales. La permanencia de la norma que faculta a las contralorías departamentales para ejercer control fiscal sobre las municipales, resta claridad al papel que éstas deben jugar en relación con la competencia reconocida por la Corte Constitucional a la Auditoría General de la República sobre este tema.

Lo anterior explica que en los años de vigencia que tiene la Carta de 1991, muchos hayan sido los conflictos de competencia que se han suscitado entre los organismos que hacen parte del sistema de control fiscal colombiano. Siendo la competencia la medida y razón de la responsabilidad, la mixtura de competencias que existe hoy entre la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales contribuye a que el control fiscal no cumpla su cometido adecuadamente. Un sistema que admita tales laberintos y de suyo una dilución de las competencias, conduce a que la responsabilidad del ejercicio del control fiscal no produzca verdaderos resultados. Es más, puede originar el efecto perverso del conflicto negativo cuando más de una entidad ejerce las mismas funciones y ninguna de las potencialmente competentes las realiza con la justificación de que le corresponde a otra. Adicionalmente, como no existen reglas o criterios claros de selección, tanto el control prevalente como el excepcional se pueden convertir en impedimento práctico para el ejercicio de las funciones de las contralorías territoriales ya que pueden ser separadas del conocimiento de unos o todos los aspectos de la gestión fiscal que vigilan.

De manera complementaria debe mencionarse el hecho de que más de una entidad pueda ejercer las mismas funciones. Ello rompe el principio de economía de las actuaciones administrativas y permite la negligencia de los funcionarios públicos, además de producir una duplicidad de gastos innecesaria en los organismos de control.

Economías de escala

Para la Auditoría General de la República, el esquema adoptado para el ejercicio del control fiscal debe ser modificado de tal suerte que las competencias atribuidas a cada uno de los órganos sean lo suficientemente claras y se superen los obstáculos que se han presentado para el ejercicio de la función pública del control fiscal. De igual manera, se hace necesario reconocer que el ejercicio del control fiscal supone economías de escala por lo que el análisis debe incluir criterios para evaluar la vigencia de la mayor parte de las contralorías municipales y distritales.

El caso del Valle es paradigmático. En la actualidad ejercen funciones de control fiscal cinco contralorías municipales (Cali, Palmira, Yumbo, Tuluá y Tumaco), la Contraloría Departamental y la Gerencia seccional de la Contraloría General de la República. Por aplicación de la Ley 617, quedarán automáticamente suprimidas a partir del 2002, las contralorías de Tumaco y Tuluá. Con todo, subsisten x organismos que podrían integrarse varias de ellas, con una sana distribución de competencias que salvaguarde el principio de la descentralización y con capacidad de hacer un uso más eficiente de recursos fiscales escasos. Ese mismo examen puede hacerse para Antioquia respecto de las contralorías de Medellín, Envigado, Bello e Itagüí o para Santander, Atlántico y así sucesivamente.

Otra consideración semejante, también basada en el aprovechamiento de economía de escala, pero rebasando las fronteras departamentales debe considerarse para la zona cafetera y para los nuevos departamentos de la Orinoquia y Amazonia, donde la regionalización del control fiscal es una alternativa racional.

Propuestas

La clarificación de competencias, la eliminación de su duplicidad y la racionalización de la estructura orgánica para el aprovechamiento de economías de escala constituyen un paso necesario, más no suficiente, para proceder a articular y diseñar los mecanismos gerenciales, metodológicos, tecnológicos y demás que permitan estructurar una adecuada vigilancia de la gestión fiscal.

Racionalización de la estructura orgánica y de competencias

En primer lugar, se estima procedente que en aquellos eventos en que el número de entidades a vigilar en un departamento no sea representativo, el control fiscal se asigne a la contraloría departamental más cercana; y en los casos de regiones, que se agrupen varios departamentos para recibir el servicio de una sola contraloría regional. Por supuesto, esas Contralorías no harían parte de la Contraloría General,

pero si estarían sujetas a la reglamentación expedida por el Contralor en todos los aspectos inherentes al ejercicio del control fiscal.

De darse curso a esta propuesta el número de contralorías que se encargarán de la vigilancia de la gestión fiscal en el nivel territorial se reducirá en más de la mitad presupone una delimitación clara de las competencias en cabeza de cada órgano, con lo cual se supera una de sus grandes falencias actuales: el conflicto permanente de competencias.

Dentro de este esquema se propone que la CGR tenga a su cargo formular, adoptar, supervisar y evaluar las políticas, planes generales, programas y proyectos del Sistema de Control Fiscal, prescribir los métodos y la forma de auditar las cuentas presentados por los responsables del manejo de fondos o bienes públicos e indicar los criterios de evaluación financiera, de legalidad y de gestión y resultados que deberán seguirse.

Las contralorías departamentales y regionales, por su parte, tendrán a su cargo elaborar el mapa de riesgos, aprobar el Plan General de Auditorías, establecer y evaluar el Plan Estratégico y el Plan de Capacitación de la entidad y ejercer las funciones de vigilancia sobre la gestión fiscal del territorio de su competencia, con arreglo a las metodologías y normas técnicas de auditoría adoptadas por la CGR.

Con este escenario, la Auditoría General continuaría ejerciendo control fiscal sobre la Contraloría General y las Contralorías Territoriales con base en sus propias metodologías, con el objeto y misión de velar por la calidad del control fiscal ejercido en el país.

Alineación de incentivos en la relación principal-agente

195

Otra área de forzosa consideración la constituye la alineación de los incentivos para mejorar los resultados en la relación principal-agente en los entes de control. Son varias las instancias en que el diseño institucional vigente produce estímulos perversos y contrarios a la autonomía, imparcialidad y probidad que se espera de los encargados del control fiscal y a la calidad y efectividad del mismo. Aquí me referiré someramente a 3 de ellos:

- El sistema de elección del contralor
- La ausencia de una carrera administrativa para el auditor fiscal gubernamental
- La necesidad de la asignación de recursos propios para las contralorías

Elección de los contralores territoriales

El sistema de elección de los contralores territoriales continúa siendo un blanco de críticas por los efectos que tiene sobre la autonomía e imparcialidad de los funcionarios al momento de ejercer sus funciones y por la ausencia de garantías sobre las calidades técnicas y formación de quienes pueden postularse para estos destinos. A ello debe agregarse lo corto del periodo que milita en la misma dirección. Por ello la Auditoría General de la República considera que la selección de contralores territoriales debe responder a un estricto concurso de méritos sustraído por completo de consideraciones políticas pero con una amplia participación de la ciudadanía, para garantizar que los principios constitucionales de descentralización y participación ciudadana encuentren plena materialización. En este sentido, podría considerarse la realización de una amplia convocatoria, permitiendo que incluso organizaciones gubernamentales o veedurías ciudadanas puedan postular a personas de reconocidas calidades morales y experiencia. La elección podría estar a cargo de un cuerpo colegiado integrado por los presidentes de las altas corporaciones judiciales que funcionan en los respectivos departamentos, quienes deberán realizar el concurso de méritos para garantizar que la escogencia corresponda a criterios de idoneidad.

En la propuesta que se somete a la consideración de los participantes de este foro, la Auditoría considera necesario redefinir las calidades, requisitos y el régimen de inhabilidades e incompatibilidades que rijan la postulación de los ciudadanos para el desempeño de la función pública de control fiscal. De igual forma considera necesario que abra la discusión sobre la duración del periodo del contralor bajo el entendido de que a mayor término, mayor independencia. Desde luego que ello impone el diseño de los mecanismos para remoción del contralor ineficaz o corrupto.

La carrera administrativa del auditor fiscal gubernamental

La falta de formación y especialización del talento humano dentro del sistema de control fiscal del país ha conducido a que nuestros auditores continúen con la vieja estructura y cultura del control fiscal formal y emitan en sus informes juicios de valor que poco se pueden sustentar en los papeles de trabajo y en las pruebas recopiladas dentro del proceso auditor. Subsiste un rezago evidente, el cual debe ser examinado a profundidad, pues el auditor es la célula básica del control fiscal.

En este campo, el país no cuenta con la profesión de auditor gubernamental y, por lo tanto, en muchas ocasiones las personas que realizan esa labor no poseen conocimientos sólidos sobre las materias a auditar que les permitan evaluar a plenitud los procesos y la diversidad y complejidad de las entidades que les corresponde vigilar. El cambio de perfil que tanto se añora es más notable desde que el control fiscal dejó de ser numérico legal hace más de una década y se pasó a las auditorías financiera, jurídica y de gestión y resultados.

Para subsanar esta falencia el país está en mora de diseñar un sistema de carrera administrativa independiente, aplicable a todas las contralorías del país, a la propia auditoría general e incluso para los funcionarios de control interno de la administración, que permita el acceso y el ascenso por méritos y que garantice el entrenamiento en la función de control fiscal que solo se adquiere con su ejercicio. En dicha carrera, se debe exigir una doble calificación para la permanencia -más no inamovilidad- en ella: la calificación de desempeño y la calificación dentro de los esquemas de capacitación y entrenamiento permanentes. Dicha calificación sería el soporte para ejercer como auditor fiscal gubernamental en cualquiera de los órganos del sistema de control fiscal del país, previo el concurso de ingreso o ascenso de rigor.

Recursos propios para las contralorías territoriales

En el ámbito regional, los contralores dependen para su financiamiento de las apropiaciones por las corporaciones de elección popular a instancias de la administración, de la cual dependen a su vez para el giro de los recursos respectivos. Dicha situación los hace blanco fácil de persecución cuando sus decisiones resulten incómodas a la administración vigilada, por lo que se sugiere establecer en el nivel territorial un esquema semejante al que rige para la Contraloría General de la República orientada a garantizar la autonomía del contralor, con la asignación de una cuota de fiscalización estructurada con criterios de austeridad.

Conclusiones

Cualquiera que sea el rumbo que adopte la reforma del sistema de control fiscal, debemos hacer conciencia de que no podrá avanzar si no se asume la responsabilidad de gerenciarlo con seriedad y persistencia. Es un trabajo silencioso, de atención al detalle y de mucho, pero mucho trabajo y perseverancia. Se trata de una construcción progresiva que requiere mu-

cha voluntad política acumulada de todos los actores de la sociedad. En este campo no hay fórmulas milagrosas. El reemplazo por auditorías privadas, de ONG's y de universidades corre los mismos riesgos de la función pública, adicionado con un sin número de conflictos de interés que contribuirían a hacer más precario el proceso de profundización de la democracia en nuestro país.

Son muchos los temas que suscita el debate alrededor del sistema de control fiscal. Con las anteriores reflexiones he querido llamar la atención sobre algunos de los más sobresalientes. Quedan pendientes de análisis áreas tan críticas como el proceso de responsabilidad fiscal y su ubicación en el seno de las contralorías o en la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ese solo análisis requiere un espacio de debate por sí solo. Lo importante en este momento es dar la discusión, deliberar democráticamente sobre tema tan trascendental e ir construyendo, con el aporte de todos, una propuesta integral que sirva de punto de partida para establecer entre nosotros un control fiscal serio, técnico, imparcial, capaz de dar su aporte a la consecución de las finalidades sociales del Estado. Ese es el reto que nos deja el referendo y es ese el reto que tienen los participantes en este y en los demás foros de reflexión que empiezan a darse a lo largo y ancho de Colombia.

PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTROL FISCAL PARA EL ESTADO COLOMBIANO: EL SISTEMA DE CONTROL FISCAL NACIONAL¹

HÉCTOR OCHOA DÍAZ - SANDRA CHARRIS REBELLÓN

The article makes a critical assessment of fiscal control in Colombia and proposes an autonomous integral system, whose function would be technical. It should be entrusted to a specialized branch in charge of fiscal review at different levels of government: central, state, and local.

Introducción²

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,

¹ Este artículo es el resultado del trabajo de investigación conjunto entre las facultades de Ciencias Administrativas y Económicas y de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Icesi, y se enmarca en los proyectos que desarrolla el grupo de investigación en «Políticas Públicas y sus efectos económicos, fiscales y de capital humano» de la Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas, reconocido por Colciencias. El trabajo contó con el apoyo 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. La publicación se realiza en las *Actas* del foro, en este *Anuario Jurídico* y en la revista *Estudios Gerenciales*, de la Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas de la Universidad Icesi (No. 89, octubre-diciembre 2003)

²Según 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

en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general. Así define el artículo 1o. 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 nacional³.

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.

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

200

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).

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.

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 1o. 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 resultados⁴.

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 posterior⁵. 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,⁶ 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*

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.

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

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 unipersonal del contralor y se ha prestado también para una engorrosa tramitomanía que degenera en corruptelas»⁷.

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 posterior⁸.

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 Constituyente⁹, la función de control fiscal ha tenido tres tendencias o escuelas en el mundo: la colegiada, 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 Representantes¹⁰. 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

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.

norma constitucional la regulación sobre el funcionamiento y organización de la Contraloría General de la República¹¹.

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 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*»¹².

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 campo¹³. 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 Cuentas¹⁴. 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 colegiado¹⁵. 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

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.

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 pueblo¹⁶.

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 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 abogaba por el establecimiento de un auditor elegido por la Cámara de Representantes para ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría¹⁷, 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

¹⁶ Proyecto de acto reformatorio 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.

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»¹⁸.

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 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,¹⁹ y H. Ochoa,²⁰ 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 mi-

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».

nistros, directores de departamentos, directores de institutos, gobernadores, alcaldes, superintendentes 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 270²¹.

En segundo lugar se incluyó la posibilidad de que tanto a nivel nacional como territorial las contralorías recurran a los servicios de empresas privadas colombianas. En el caso de los servicios contratados por la Contraloría General, dichas entidades serán escogidas por concurso público de méritos, y contratada previo concepto del Consejo de Estado; en el caso de las contralorías regionales, la Constitución dejó a la ley la determinación de los requisitos²².

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?

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.

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 descentralización 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 veces²³.

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

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.

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 contralorías²⁴. 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 atañe 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, 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 autónomo en consonancia con los intereses locales y nacionales. Son, pues, territorialidad y unidad nacional, dos elementos teleológicamente inescindibles, antológicamente 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:*

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

el de la República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista»²⁵.

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 descongestionado 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 presupuestos²⁶.

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, al tener un origen nacional, entraban en el campo de competencia de la Contraloría General de la Nación²⁷.

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

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

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 país²⁸. 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.

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 departamentales²⁹.

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, o se compadece con el ritmo de ajuste 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

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

²⁹ Auditoría, op.cit.

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»³⁰.

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»³¹.

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 territoriales³². 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.

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 período 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».

³² Constitución Política de Colombia, art.267.

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 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 supeditadas 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»³³.

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»³⁴.* 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

³³ Constitución Política de Colombia, 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 notablemente 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.

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-administrativa³⁵.

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 responsabilidad 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 millones³⁶.

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 uni-

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.

dad 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 disciplinarios, 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*³⁷.

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 dependencias 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 Cabrera³⁸ 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

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.

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.

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 ejercer 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 hendidura 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 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»³⁹*.

³⁹ Ibídem, pág. 56.

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»*⁴⁰.

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 cuentas⁴¹.

218

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 interno⁴².

⁴⁰ Ossa E. Carlos, *ibíd.*, pág. 33.

⁴¹ *Ibíd.*, pág. 33.

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

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 impide una coherencia y armonía que permita una administración pública uniforme, eficiente y eficaz»⁴³.

Finalmente, la descoordinación del sistema de control fiscal facilita la permanencia de la corrupción en el sector público y en general el desgüeño administrativo. Investigadores como Fernando Cepeda⁴⁴ y Uriel Amaya,⁴⁵ 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 Contraloría 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 otras⁴⁶. La Contraloría General de la República reporta, en su reciente informe,⁴⁷ la constitución de 25 comités de

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.

⁴⁵ Decreto 267 de 2000, art. 55.

⁴⁶ Ossa E. Carlos, Op.cit. pág.94-96.

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

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 sociedad 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.

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»*⁴⁸.

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

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 Asamblea 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 colombiano: 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.

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,⁴⁹ 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 modali-

⁴⁹ Mauricio Cabrera, 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.

dad de conglomerados de unidades descentralizadas, 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 interno 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 incurren 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 contralorías⁵⁰. Igualmente, Edgar Varela considera que en la evaluación de resultados se deben incluir indicadores para medir la eficacia y la eficiencia de las acciones; unos resultados pobres pueden convertirse en una forma de corrupción, afirma.

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.

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 República, 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 Asam-

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.

bleas, 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.

— 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, compues-

to 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., Álvaro, 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, p. 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 reformativo No. 1, *Gaceta Constitucional* No. 04, del 13 de febrero de 1991.
- Proyecto de acto reformativo No. 64, *Gaceta Constitucional* No. 23, del 19 de marzo de 1991.
- Proyecto de acto reformativo No. 115, *Gaceta Constitucional* No. 27, del 26 de marzo de 1991.
- Proyecto de acto reformativo No. 125, *Gaceta Constitucional* No. 31 del 1o. 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 1o. 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 Constituyente, 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