



Innovar

ISSN: 0121-5051

Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia.

Restrepo-Medina, Manuel Alberto

Calidad de los hallazgos de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia*

Innovar, vol. 28, núm. 70, 2018, Octubre-Diciembre, pp. 115-128

Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia.

DOI: <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n70.74452>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81857786009>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

UNEN
redalyc.org

Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

Calidad de los hallazgos de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia

Manuel Alberto Restrepo-Medina

Ph. D. en Derecho
Profesor titular, Universidad del Rosario
Bogotá, Colombia
Grupo de Derecho Público
manuel.restrepo@urosario.edu.co
<http://orcid.org/0000-0003-0197-8353>

RESUMEN: El presente artículo presenta los resultados de una investigación sobre la calidad de los hallazgos de auditoría producidos por las contralorías territoriales colombianas, medida a través de la aplicación de una matriz que detalla el cumplimiento de las etapas de validación en su configuración. Los resultados indican que, en los tres niveles observados, contralorías departamentales, distritales y municipales, la evaluación de su calidad oscila alrededor del 30% del nivel ideal de desempeño de estas entidades.

PALABRAS CLAVE: calidad, control fiscal, contraloría territorial, hallazgo de auditoría.

QUALITY OF AUDIT FINDINGS. CASE STUDY OF THE TERRITORIAL AUDITING ENTITIES IN COLOMBIA

ABSTRACT: This paper presents the results of a research on the quality of audit findings produced by the Colombian territorial comptrollers, measured through the application of a matrix that explains the fulfillment of validation stages. Results show that in the three levels observed (departmental, district and municipal auditing entities) quality evaluation is around 30% the ideal performance level of these entities.

KEYWORDS: Audit finding, quality, fiscal control, territorial comptroller.

QUALIDADE DOS ACHADOS DE AUDITORIA. ANÁLISE DE CASO DAS CONTROLADORIAS TERRITORIAIS DA COLÔMBIA

RESUMO: este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa sobre a qualidade dos achados de auditoria produzidos pelas controladorias territoriais colombianas, medida por meio da aplicação de uma matriz que detalha o cumprimento das etapas de validação em sua configuração. Os resultados indicam que, nos três níveis observados, controladorias estaduais, distritais e municipais, a avaliação de sua qualidade oscila ao redor de 30% do nível ideal de desempenho dessas entidades.

PALAVRAS-CHAVE: achado de auditoria, controladoria territorial, controle fiscal, qualidade.

LA QUALITÉ DES RÉSULTATS DE L'AUDIT. UNE ANALYSE DE CAS DES CONTRÔLEURS TERRITORIAUX DE LA COLOMBIE

RÉSUMÉ: L'article présente les résultats d'une enquête sur la qualité des résultats d'audit produits par les contrôleurs territoriaux colombiens, mesurée par l'application d'une matrice qui détaille la réalisation des étapes de validation dans sa configuration. Les résultats indiquent que, dans les trois niveaux observés : contrôleurs départementaux, de district et municipaux, l'évaluation de leur qualité oscille autour de 30% du niveau de performance idéal pour ces entités.

MOTS-CLÉ: résultats de l'audit, qualité, contrôle fiscal, contrôleur territorial.

CITACIÓN: Restrepo-Medina, M. A. (2018). Calidad de los hallazgos de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia. *Innovar*, 28(70), 115-128. doi: 10.15446/innovar.v28n70.74452.

ENLACE DOI: <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n70.74452>.

CLASIFICACIÓN JEL: M42, K30, H80.

RECIBIDO: agosto 2016. **APROBADO:** octubre 2017.

DIRECCIÓN DE CORRESPONDENCIA: Carrera 5 N.º 5-37, Piso 4.º. Bogotá, Colombia.

Introducción

El control fiscal es una función pública, cuyo objeto consiste en vigilar la gestión fiscal, conceptuando acerca del grado de eficacia, eficiencia y efectividad con que los recursos públicos han sido recaudados y aplicados para la satisfacción de las necesidades de los asociados, en función de su previa planeación y financiamiento.

Esa fiscalización se realiza por medio de auditorías, cuya planeación, ejecución, informe y seguimiento se encuentran regladas por normas de auditoría gubernamental. El producto clave del ejercicio auditor lo constituyen los hallazgos de auditoría, de manera que de su calidad depende la incidencia real en el mejoramiento de la gestión de los auditados.

En Colombia ha existido una crítica permanente a la utilidad del control fiscal, especialmente en el ámbito territorial, fundada principalmente en tres aspectos: 1) su politización por el mecanismo de elección de sus titulares; 2) la falta de profesionalización de sus funcionarios por la carencia de la

* El proyecto de investigación del cual se deriva el artículo fue "La construcción de un *ius publicum* regional: entre tradiciones y vanguardias jurídicas en Europa y América Latina". La entidad financiadora del proyecto de investigación fue la Universidad del Rosario.

implantación efectiva de un Régimen Especial de Carrera¹, y 3) el balance negativo de la relación costo-beneficio al medir sus resultados casi exclusivamente por la precariedad en la declaración y recaudo de los daños patrimoniales ocasionados al erario por parte de los gestores fiscales.

No obstante, no existen estudios que muestren si existen razones a las críticas desde la óptica de la calidad de los hallazgos de auditoría, que son el resultado paradigmático de su principal actividad misional. Para llenar ese vacío, se realizó una investigación con el objeto de establecer el nivel de calidad de los hallazgos de auditoría de las contralorías territoriales colombianas, cuyos resultados se presentan en este artículo.

El hallazgo de auditoría

Concepto

El ejercicio de la función de control fiscal, cuyo objeto es la vigilancia de la gestión fiscal para determinar el grado de eficacia, eficiencia, economía, equidad y sostenibilidad ambiental en el recaudo y aplicación de los recursos públicos, se lleva a cabo mediante la aplicación concurrente de distintos sistemas de control, a través de auditorías de regularidad o cumplimiento y auditorías de desempeño.

Los sistemas de control que se utilizan con mayor asiduidad por parte de las entidades de fiscalización son el control de legalidad, que sirve para determinar si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole se han realizado conforme a las normas aplicables; el control financiero, por medio del cual se establece si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera; el control de gestión, a través del cual se examina la eficacia y la eficiencia en la administración de los recursos públicos; el control de resultados, por medio del cual se establece la medida en que los sujetos vigilados logran sus objetivos y cumplen sus planes, programas y proyectos en un periodo determinado, y la evaluación del control interno, que verifica la existencia, calidad y confiabilidad del sistema de control interno de las entidades fiscalizadas.

La ejecución de estos controles se concreta en un plan general de auditorías, cuya metodología de aplicación es la auditoría gubernamental con enfoque integral, como un

proceso sistemático que mide y evalúa, de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental, la gestión o actividades de las entidades públicas, mediante la aplicación articulada y simultánea de los sistemas de control, para fundamentar la opinión y el concepto sobre 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.

La auditoría gubernamental con enfoque integral se aplica en varias modalidades, según el menor (regular) o mayor (abreviada) grado de conocimiento del ente o asunto a auditar, así como si existe especial interés en examinar o evaluar una línea específica de auditoría (especial) o en verificar el cumplimiento de los planes de mejoramiento presentados por los sujetos auditados (de seguimiento).

Los hallazgos de auditoría son un producto generado durante la ejecución del proceso auditor que adelantan las entidades de fiscalización sobre la gestión de los sujetos auditados, que evidencian el alcance de la función fiscalizadora sobre la hacienda pública realizada a través de las auditorías. En términos generales, existe una aproximación conceptual muy similar en los diferentes regímenes sobre la noción de hallazgo de auditoría.

Así, por ejemplo, en el caso argentino la acepción de *hallazgo de auditoría* es la siguiente:

[r]esultado de la comparación que se realiza entre una norma o meta a alcanzar y la situación actual revelada durante el examen a un área, actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe. (Universidad de Buenos Aires, 2015, p. 83)

Por otra parte, en Ecuador la acepción es la siguiente:

Los hallazgos en la auditoría, (sic) se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, (sic) deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, (sic) su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración (Contraloría General del Estado del Ecuador, 2013, p. 96).

Para el caso peruano, la acepción del término es la siguiente:

El Manual de Auditoría Gubernamental –MAGU–, (sic) considera que el hallazgo es el resultado de la comparación realizada entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a un área, actividad u operación y, por lo tanto, el hallazgo comprende toda información que a

¹ Esto significa que, como regla general, el ingreso, la permanencia y el retiro de los servidores públicos de las contralorías se rige por un sistema cerrado y exclusivo para esas entidades, basado en el mérito y el desempeño.



juicio del auditor permita identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la entidad, programa o proyecto bajo examen y que merecen ser comunicados a los funcionarios y servidores facultados de la entidades (Fonseca-Luna, 2007, p. 378).

Para la auditoría gubernamental venezolana, se presenta la siguiente información:

Los hallazgos representan una situación o hecho juzgado a la luz de la comparación con los criterios técnicos o legales que regulan las situaciones, operaciones, procesos o actividad del órgano o ente objeto de estudio, y que los auditores han encontrado durante su evaluación y otras informaciones pertinentes, que a juicio de los auditores, identifiquen, suficientemente, la desviación que incide en forma negativa en la gestión del objeto evaluado (Contraloría General de la República de Venezuela, 2011, p. 96).

Para la doctrina institucional de Costa Rica, el hallazgo de auditoría se concibe como:

Cualquier situación deficiente y relevante que se determine por medio de la aplicación de procedimientos de auditoría en el examen de las áreas críticas, que esté estructurado

de acuerdo con sus atributos básicos (condición, criterio, efecto y causa) y que, de acuerdo con el criterio profesional del auditor, amerite ser comunicado a la Administración de la entidad objeto de auditoría (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2006, p. 29).

En Nicaragua el hallazgo de auditoría es entendido de la siguiente manera:

Información significativa acumulada sobre actividades u operaciones sujetas a examen que presentan deficiencias y posibilidades de mejoras importantes para la entidad u organismo auditado. El hallazgo de auditoría acumula datos y evidencias sobre la condición, criterio, causa, efecto, opinión de la administración, opinión del auditor si se considera necesario, y recomendaciones (Contraloría General de la República Nicaragua, 2008, p. 102).

La academia canadiense ha definido los hallazgos de auditoría como cualquier error, excepción, desviación o deficiencia notada por un auditor como resultado del examen de una evidencia de auditoría, y que están referidos a cumplimiento de políticas, procedimientos y requerimientos legales,

adecuación y efectividad de los controles o eficiencia y efectividad de la gestión (University of Toronto, 2015).

De manera sintética, la norma ISO 9000:2000 definió los hallazgos de auditoría como los resultados de la evaluación de la evidencia de la auditoría recopilada frente a los criterios de auditoría (Cervera, 2001), definición que fue reiterada por la norma ISO 19011 (Russell, 2006).

La Guía de Auditoría de las Contralorías Territoriales de Colombia indica lo siguiente:

El hallazgo de auditoría es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser). Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementará estableciendo sus causas y efectos (Contraloría General de la República de Colombia, 2012, p. 50).

En síntesis, los hallazgos de auditoría se definen así:

[A]quellas situaciones que revisten importancia relativa, para la actividad u operación objeto de examen del auditor, que requiere ser documentada y debidamente comprobada, que va a ser de utilidad para exponer o emitir criterio, en el respectivo documento o informe de auditoría (Araya-Navarro, 2015, p. 1).

Elementos

La mayoría de las normas técnicas que regulan los procesos de auditoría establece que los hallazgos de auditoría se integran por cuatro elementos: el criterio, la condición, la causa y el efecto. A continuación, se explicará cada uno de ellos, integrando los conceptos expuestos en las guías de auditoría que ya fueron citadas en el acápite anterior.

El *criterio* comprende la concepción de “lo que debe ser”, con lo cual el auditor mide la condición del hecho o situación y determina cumplimientos o desviaciones; además, es un parámetro razonable frente al cual debe evaluarse la obtención de bienes y servicios, la prevención de riesgos de desviación de recursos, las prácticas administrativas, los sistemas de control e información y los procesos y procedimientos observados.

El criterio emana de una fuente, que puede ser una disposición legal, una norma técnica, un estándar de aceptación profesional general o la opinión de expertos, y se utiliza como base para determinar el grado de cumplimiento de normas, metas u objetivos de una organización; asimismo, es el referente para evaluar la condición actual.

La *condición* se refiere a la situación actual, entendida como “lo que es”, encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función, operación o transacción, mediante las verificaciones necesarias para responder los siguientes interrogantes: “qué-cuándo-dónde-cómo”.

La condición refleja el grado en que el criterio está siendo logrado o aplicado y de la comparación de aquella con este se determina la existencia de una situación irregular o deficiencia en los documentos, procesos u operaciones analizadas.

La *causa* es la razón básica (o las razones) por la(s) que ocurrió la condición o también el motivo del incumplimiento del criterio. Para identificar las causas, el auditor debe preguntarse el porqué de cada condición, hasta descubrir las razones que originaron la desviación. Su identificación requiere de la habilidad y buen juicio del auditor, y es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que erradique, disminuya o prevenga la recurrencia de la condición.

Como lo señala el *Manual de auditoría gubernamental* colombiano:

Las causas más recurrentes de problemas detectados en la administración pública son: deficiencias en la comunicación entre dependencias y funcionarios [...], falta de conocimiento de requisitos, procedimientos o norma inadecuadas, inexistentes, obsoletas o poco prácticas, uso ineficiente de los recursos, debilidades de control que no permiten advertir oportunamente el problema, falta de delegación de autoridad, falta de capacitación, falta de mecanismos de seguimiento y monitoreo (Contraloría General de la República de Colombia, 2012, p. 55).

El *efecto* es el resultado adverso, real o potencial de la condición encontrada, que provee la evidencia sobre la importancia del hallazgo y ayuda a demostrar la necesidad de adelantar acciones correctivas. En lo posible, este debe definirse en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones. No obstante, cuando esta definición no sea factible, ello no será una razón válida para dejar de informar la observación.

Los efectos pueden ser, entre otros, los siguientes:

Uso ineficiente de recursos, pérdida de ingresos potenciales, incremento de costos, incumplimiento de disposiciones generales, ineffectividad en el trabajo (no se están realizando como fueron planeados), gastos indebidos, informes o registros pocos útiles, poco significativos o inexactos, control inadecuado de recursos o actividades, ineficacia causada por el fracaso en el logro de las metas (Contraloría General de la República de Colombia, 2012, p. 56).

Validación

La configuración técnica de un hallazgo de auditoría —y, por lo tanto, su calidad— requiere de un proceso de validación, sin cuya realización el producto del proceso auditor carece de utilidad y, por ende, no constituye una oportunidad efectiva para el mejoramiento de las deficiencias de la gestión de los sujetos auditados.

En esa medida, la verificación del cumplimiento de las etapas de validación de un hallazgo de auditoría permite dictaminar acerca de su calidad. Teniendo en cuenta que la investigación realizada recayó sobre los hallazgos de auditoría de las contralorías territoriales colombianas, es preciso indicar que en su normativa técnica se establecen las siguientes fases para la validación de los hallazgos de auditoría:

- Determinar y evaluar la condición y compararla con el criterio: consiste en establecer y reunir los hechos relativos al ente o asunto que se audita para responder el qué, el cómo, el dónde y el cuándo de su ocurrencia, así como compararlos con el criterio definido en la planeación y establecer la existencia de una deficiencia (error, omisión, irregularidad), documentando este paso en los papeles de trabajo. Cuando la condición no satisface el criterio de auditoría y se determina la ocurrencia de una deficiencia, se establece la existencia de una observación de auditoría.
- Verificar y analizar la causa, el efecto y la recurrencia: consiste en establecer los motivos por los cuales se presenta la condición y no se cumple con el criterio; determinar los resultados adversos, reales o potenciales, que se derivan de la condición encontrada, y examinar la frecuencia con que la condición se presenta. Esta fase debe documentarse en los papeles de trabajo con base en comprobaciones, comparaciones, documentos o informes de control interno del auditado u otras fuentes apropiadas.
- Evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia: esta etapa sirve para establecer la materialidad o importancia relativa del hallazgo, mediante la identificación y exposición en términos cuantitativos de sus efectos, que permitan demostrar su relevancia, en función de la recurrencia de la condición o su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, con fundamento en las evidencias obtenidas.
- Identificar y valorar responsables, y líneas de autoridad: para toda observación, es necesario identificar los responsables de la ejecución de las operaciones, incluyendo los niveles de revisión o aprobación y señalando la fuente que permite efectuar la atribución causal de la responsabilidad (manual de funciones, reglamentos o estatutos internos, objetivos concertados, obligaciones contractuales).
- Comunicar y trasladar al auditado la observación: una vez que se ha completado la estructuración de la observación, agotando las fases precedentes, es necesario comunicarla al auditado, con el fin de darle la oportunidad de ejercer la contradicción, mediante argumentación o aporte de soportes. En este estadio del proceso de configuración y validación del hallazgo, es necesario que se identifiquen, en la observación, de manera clara y precisa los siguientes elementos: la situación encontrada; el criterio de auditoría empleado; la explicación de por qué la situación encontrada entraña una deficiencia; el señalamiento de las causas y los efectos; la relevancia (importancia relativa) que da lugar a la formulación de la observación, y la atribución de autoría.
- Evaluar y validar la respuesta: cuando la respuesta del auditado satisface y desvirtúa la observación, esta se retira y debe dejarse constancia en los papeles de trabajo y en la ayuda de memoria de la mesa de trabajo de las razones técnicas y los soportes que justifican esa decisión. Cuando la respuesta del auditado no desvirtúa la observación, se establece como hallazgo y se determinan sus posibles incidencias. Para ello, es menester verificar que se hayan cumplido con todos los pasos para la validación, así como con todas las características que lo identifican.
- Trasladar o hacer entrega del hallazgo al competente: remitir el hallazgo con todos los soportes. En los casos en que la incidencia es penal o disciplinaria, debe hacerse el señalamiento correcto de la probable adecuación típica de la conducta; si la incidencia es fiscal, hay que explicar por qué en el hecho generador se presenta una afectación del patrimonio público y por qué esta le es atribuible a quien se identifica como presunto responsable.

Metodología

La investigación adelantada para verificar la calidad de los hallazgos de auditoría de las contralorías territoriales colombianas es de naturaleza empírica, y el método utilizado para llevarla a cabo fue el inductivo con aplicación de análisis cuantitativo. Para la recolección de la información se elaboró una matriz con preguntas de respuesta sí/no, cuyo contenido permitiera determinar la satisfacción por parte de un hallazgo de auditoría de sus elementos constitutivos. Las preguntas fueron elaboradas en correspondencia con las etapas previstas para la configuración y validación de los hallazgos de auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental, acogidas, en el caso colombiano, tanto en la Guía de Auditoría de la Contraloría General de la República como en la Guía de Auditoría Territorial. Dicha matriz se ilustra en la tabla 1.

En Colombia, existen 62 contralorías territoriales, cuya distribución para el momento de la toma de la muestra era la siguiente: 32 del ámbito departamental, una por cada departamento (nivel intermedio de la organización político-administrativa del Estado), cuya competencia recae sobre los departamentos, sus entidades descentralizadas y los municipios pertenecientes a esos departamentos que carecen de contraloría municipal; cinco del nivel distrital, cuya competencia recae sobre el distrito capital, los distritos especiales y sus respectivas entidades descentralizadas, y 25 del ámbito municipal, cuya competencia corresponde a otros tantos municipios de categoría especial, primera o segunda de más de 100.000 habitantes, creadas por los respectivos concejos municipales.

A pesar de que las normas constitucionales y legales imponen la obligación a estas entidades de publicar en sus portales web los informes de las auditorías que hayan realizado, varias de ellas, para la fecha de la toma de la muestra de la investigación, no habían cumplido con este mandato o lo habían hecho de manera bastante incompleta. Por ello, en la población objeto, al estar definida como el conjunto de hallazgos de auditoría contenidos en los informes publicados en el 2014 en los portales web de

las contralorías territoriales correspondientes a las auditorías regulares practicadas sobre las vigencias del 2012 y del 2013, no quedaron cubiertas las contralorías que no publicaron sus informes, y las que no lo hicieron en su integridad quedaron subrepresentadas en la muestra. Lo anterior significa que las contralorías seleccionadas para la escogencia de la muestra fueron aquellas que cumplieron con el deber legal de publicar en sus portales web los informes de las auditorías realizadas en el periodo observado. De esta manera, la tabla 2 muestra cómo quedó conformada la población objeto.

De manera desagregada, la información de la población objeto se presenta a nivel departamental, distrital y municipal en las tablas 3, 4 y 5.

Diseño muestral

El diseño de la muestra es probabilístico, estratificado (niveles departamental, distrital y municipal) y bietápico (selección de informes y hallazgos). Se seleccionaron al azar las unidades primarias de muestreo (UPM), que para este caso corresponden a los informes; además, en cada informe elegido se seleccionaron, de forma aleatoria, un número de cinco hallazgos.

Tabla 1.
Matriz de preguntas.

Preguntas	Sí	No
¿El hallazgo presenta de manera diferenciada la condición, el criterio y la deficiencia establecida a partir de la comparación de la una con el otro?		
¿El hallazgo establece los motivos por los cuales se presenta la condición y no se cumple con el criterio?		
¿El hallazgo establece los resultados adversos, reales o potenciales, que se derivan de la condición encontrada?		
¿El hallazgo identifica y expone en términos cuantitativos sus efectos, que permitan demostrar su importancia, en función de recurrencia de la condición o su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, con fundamento en las evidencias obtenidas?		
¿El hallazgo identifica los responsables de la ejecución de las operaciones, incluyendo los niveles de revisión o aprobación, señalando la fuente que permite efectuar la atribución causal de la responsabilidad?		
¿El hallazgo evalúa la respuesta dada por el auditado y justifica argumentativamente la decisión de confirmar la observación?		

Fuente: elaboración propia.

Tabla 2.
Población objeto

Tipo de contraloría	Informes	Participación	Hallazgos	Participación
Departamental	473	44,6%	10.668	52,5%
Distrital	199	18,9%	4.902	24,1%
Municipal	387	36,5%	5.355	26,4%
Consolidado nacional	1.059	100%	20.295	100%

Fuente: elaboración propia.

Tamaño de la muestra

Para definir el tamaño de la muestra, se determinó un nivel de confianza del 95%, con márgenes de error del 3, 4 y 5%, respectivamente, considerando la misma probabilidad de respuesta en cada indicador y arrojando las alternativas consignadas en la tabla 6.

Para el estudio, se tomó el tamaño máximo de 1.067 hallazgos. Las tablas 7 y 8 muestran cómo fueron distribuidos.

Las tablas 9, 10 y 11 ilustran en detalle la distribución de la muestra en cada nivel territorial.

Resultados

La aplicación de la matriz de control de calidad a los hallazgos de auditoría seleccionados arrojó los resultados expuestos en las tablas 12, 13 y 14, en relación con los distintos niveles territoriales.

Tabla 3.
Población objetivo por contraloría departamental.

Contraloría	Informes	Participación	Hallazgos	Participación
Amazonas	4	0,8%	113	1,1%
Antioquia	159	33,6%	4.484	42,0%
Atlántico	17	3,6%	165	1,5%
Caquetá	1	0,2%	83	0,8%
Casanare	7	1,5%	360	3,4%
Cesar	29	6,1%	575	5,4%
Chocó	23	4,9%	693	6,5%
Córdoba	44	9,3%	449	4,2%
Guaviare	7	1,5%	209	1,9%
Huila	7	1,5%	169	1,6%
Magdalena	7	1,5%	58	0,5%
Meta	2	0,4%	61	0,6%
Putumayo	15	3,2%	185	1,7%
Risaralda	6	1,3%	15	0,1%
San Andrés, Providencia y Santa Catalina	5	1,1%	55	0,5%
Santander	54	11,4%	1.193	11,2%
Sucre	30	6,3%	361	3,4%
Valle del Cauca	55	11,6%	1.371	12,9%
Vaupés	1	0,2%	69	0,7%
Total	473	100%	10.668	100%

Fuente: elaboración propia.

Tabla 4.
Población objetivo por contraloría distrital.

Contraloría	Informes	Participación	Hallazgos	Participación
Bogotá	155	77,9%	4.010	81,8%
Buenaventura	14	7,0%	242	4,9%
Cartagena	26	13,1%	568	11,6%
Santa Marta	4	2,0%	82	1,7%
Total	199	100%	4.902	100%

Fuente: elaboración propia.

Tabla 5
Población objetivo por contraloría municipal

Contraloría	Informes	Participación	Hallazgos	Participación
Armenia	29	7,5%	282	5,2%
Barrancabermeja	6	1,6%	177	3,3%
Bello	9	2,3%	7	0,1%
Bucaramanga	25	6,5%	352	6,6%
Cúcuta	1	0,3%	12	0,3%
Dosquebradas	1	0,3%	39	0,7%
Ibagué	11	2,8%	186	3,5%
Itagüí	13	3,4%	127	2,4%
Manizales	26	6,7%	287	5,3%
Medellín	64	16,5%	594	11,1%
Neiva	8	2,1%	137	2,6%
Palmira	12	3,1%	418	7,8%
Pasto	3	0,8%	96	1,8%
Popayán	10	2,6%	112	2,1%
Santiago de Cali	49	12,6%	962	18,0%
Soacha	17	4,4%	392	7,3%
Soledad	10	2,6%	188	3,5%
Tunja	37	9,5%	636	11,9%
Villavicencio	45	11,6%	203	3,8%
Yumbo	11	2,8%	148	2,7%
Total	387		5.355	

Fuente: elaboración propia.

Tabla 6.
Delimitación del tamaño de la muestra.

Nivel de error	Proporción de respuestas positivas
	0,5
5%	384
4%	600
3%	1.067

Fuente: elaboración propia.

Tabla 7.
Distribución de hallazgos.

Tipo de contraloría	Hallazgos	Participación	Muestra	Muestra final ajustada
Departamental	10.668	51%	544	578
Distrital	5.355	26%	273	297
Municipal	4.902	23%	250	250
Total	20.295	100%	1.067	1.125

Fuente: elaboración propia.

Tabla 8.
Selección de informes.

Tipo de contraloría	Informes	Participación	Muestra
Departamental	473	45%	119
Distrital	387	36%	63
Municipal	199	19%	51
Total	1.059	100%	233

Fuente: elaboración propia.

Tabla 9.
Distribución de la muestra para el ámbito departamental.

Contraloría	Hallazgos	Participación (%)	Muestra informes	Muestra final ajustada de hallazgos	Muestra definitiva de hallazgos
Antioquia	4.484	42,0	49	243	245
Valle del C.	1.371	12,9	15	74	75
Santander	1.193	11,2	13	65	65
Chocó	693	6,5	8	38	40
Cesar	575	5,4	6	31	30
Córdoba	449	4,2	5	24	25
Sucre	361	3,4	4	20	20
Casanare	360	3,4	4	20	20
Guaviare	209	2,0	2	11	10
Putumayo	185	1,7	2	10	10
Huila	169	1,6	2	9	10
Atlántico	165	1,5	2	9	10
Amazonas	113	1,1	2	10	10
Caquetá	83	0,8	1	5	5
Vaupés	69	0,6	1	5	5
Meta	61	0,6	1	5	5
Magdalena	58	0,5	1	5	5
San Andrés	55	0,5	1	5	5
Risaralda	15	0,1	1	5	5
Total	10.668	100	119	578	600

Fuente: elaboración propia.

Tabla 10.
Distribución de la muestra para el contexto distrital.

Contraloría	Hallazgos	Participación (%)	Muestra informes	Muestra final ajustada de hallazgos	Muestra definitiva de hallazgos
Bogotá	4.010	81,8	41	205	205
Buenaventura	242	4,9	3	12	15
Cartagena	568	11,6	6	29	30
Santa Marta	82	1,7	1	4	5
Total	4.902	100,0	51	250	255

Fuente: elaboración propia.

Tabla 11.
Distribución de la muestra para el total municipal.

Contraloría	Hallazgos	Participación (%)	Muestra informes	Muestra final ajustada hallazgos	Muestra definitiva hallazgos
Cali	962	18,0	11	53	55
Tunja	636	11,9	7	35	35
Medellín	594	11,1	7	33	35
Palmira	418	7,8	5	23	25
Soacha	392	7,3	4	22	20
Bucaramanga	352	6,6	4	20	20
Manizales	287	5,4	3	16	15
Armenia	282	5,3	3	16	15
Villavicencio	203	3,8	2	11	10
Soledad	188	3,5	2	10	10
Ibagué	186	3,5	2	10	10
Barrancabermeja	177	3,3	2	10	10
Yumbo	148	2,8	2	8	10
Neiva	137	2,6	2	8	10
Itagüí	127	2,4	2	7	10
Popayán	112	2,1	1	6	5
Pasto	96	1,8	1	5	5
Dosquebradas	39	0,7	1	5	5
Cúcuta	12	0,2	1	5	5
Bello	7	0,1	1	5	5
Total	5.355	100,0	63	297	315

Fuente: elaboración propia.

Tabla 12.
Resultados en el ámbito departamental.

Indicador	Sí	%	No	%
Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia	67	11,17	533	88,83
Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio	471	78,50	129	21,50
Establecimiento de los resultados adversos, derivados de la condición encontrada	159	26,50	441	73,50
Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa	270	45,00	330	55,00
Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad	63	10,50	537	89,50
Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación	101	16,83	499	83,17

Fuente: elaboración propia.

Tabla 13.
Resultados en el contexto distrital.

Indicador	Sí	%	No	%
Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia	11	4,31	244	95,69
Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio	234	91,76	21	8,24
Establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada	71	27,84	184	72,16
Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa	104	40,78	151	59,22
Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad	5	1,96	250	98,04
Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación	36	14,12	219	85,88

Fuente: elaboración propia.

Tabla 14.
Resultados en el ámbito municipal.

Indicador	Sí	%	No	%
Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia	49	15,56	266	84,44
Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio	246	78,10	69	21,90
Establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada	96	30,48	219	69,52
Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa	73	23,17	242	76,83
Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad	7	2,22	308	97,78
Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación	49	15,56	266	84,44

Fuente: elaboración propia.

La tabla 15 muestra la ponderación de los resultados a nivel nacional y la tabla 16, un comparativo de la calidad de los hallazgos en cada uno de los tres niveles territoriales.

Conclusiones

En primer lugar, es necesario poner de presente la dificultad parcial para poder efectuar un análisis completo de la calidad de los hallazgos de auditoría de las contralorías territoriales colombianas, cuando un número significativo de estas no cumple con el deber jurídico de publicar en sus

portales web los informes de las auditorías realizadas, que deben contener los hallazgos establecidos en su ejecución.

Este resultado en el levantamiento de la información es especialmente preocupante por el ejemplo que deberían dar estos organismos de control a los sujetos auditados, pues su legitimidad se pone en entredicho para exigir que los gestores fiscales cumplan con sus obligaciones legales mínimas en materia de transparencia y publicidad, si ellas no hacen lo propio en relación con los informes generados en ejercicio de su actividad misional.

Tabla 15.
Consolidado nacional.

Indicador	Sí	%	No	%
Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia	127	10,85	1.043	89,15
Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio	951	81,28	219	18,72
Establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada	326	27,86	844	72,14
Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa	447	38,21	723	61,79
Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad	75	6,41	1.095	93,59
Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación	186	15,90	984	84,10

Fuente: elaboración propia.

Tabla 16.
Comparativo de calidad.

Indicador/ámbito	Departamental	Distrital	Municipal	Nacional
Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia	11,17	4,31	15,56	10,85
Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio	78,50	91,76	78,10	81,28
Establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada	26,50	27,84	30,48	27,86
Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa	45,00	40,78	23,17	38,21
Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad	10,50	1,96	2,22	6,41
Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación	16,83	14,12	15,56	15,90
Media	31,41	36,12	27,51	30,08

Fuente: elaboración propia.

No obstante, con la información disponible, se pudo obtener una muestra suficientemente representativa de hallazgos para realizar un análisis de la calidad de este producto del ejercicio del control fiscal micro; de manera que, con base en los resultados obtenidos de la aplicación de la matriz diseñada para este efecto, pueden extraerse las siguientes conclusiones, referidas al resultado de cada uno de los indicadores.

Presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia

En muy pocos casos, el hallazgo presenta de manera diferenciada la condición, el criterio y la deficiencia establecida a partir de la comparación de la una con el otro. En el consolidado nacional, solamente en uno de cada diez hallazgos se advierte el cumplimiento de este requisito de validación de presentación diferenciada de la condición, el criterio y la deficiencia o desviación, indicador que es muy dicente de la falta de entendimiento por parte de los auditores de la diferencia entre el ejercicio del control fiscal micro a través del adelantamiento de procesos de auditoría y el ejercicio del control disciplinario, que se enfoca en la verificación del cumplimiento del principio de legalidad y que lleva a concluir que las contralorías territoriales colombianas se comportan más como personerías o procuradurías que como entidades de fiscalización de la gestión fiscal.

Establecimiento de los motivos de presentación de la condición e incumplimiento del criterio

Por oposición al resultado anterior, el indicador mejor calificado en las tres tipologías, con una valoración en torno al 80% de cumplimiento, fue el establecimiento de los motivos por los cuales se presenta la condición y no se cumple con el criterio. Esta cuestión muestra la capacidad institucional para diagnosticar la causalidad de las deficiencias, pero que no es suficientemente aprovechada cuando, a partir de esa identificación, se requiere establecer los resultados adversos que se derivan de la condición encontrada, así como los efectos de las desviaciones y su importancia relativa.

Establecimiento de los resultados adversos derivados de la condición encontrada

Solamente en uno de cada tres hallazgos se pudo establecer que se haya hecho la identificación de las implicaciones negativas que, para el ejercicio de la gestión fiscal del auditado, tienen las condiciones encontradas, como desviaciones frente a los criterios, que comprometen su eficacia, eficiencia y economía.

Identificación y cuantificación de los efectos de la condición encontrada para determinar su importancia relativa

El establecimiento del criterio de materialidad solamente se pudo advertir en cerca de un 40% de los hallazgos analizados, por lo cual la deficiencia en su establecimiento en más de la mitad de los casos hace que no todos los hallazgos estén referidos a asuntos significativos y que no se incluya información suficiente y completa relacionada con la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada, así como respecto del uso de los recursos, en términos de efectividad, eficiencia y economía. Esto hace que los planes de mejoramiento que, con base en los hallazgos, estructura y aplica el auditado no estén focalizados en los puntos críticos de la gestión y, por el contrario, estén plagados de multiplicidad de acciones de incidencia menor.

Identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones y de la fuente de atribución causal de responsabilidad

En los tres tipos de contralorías territoriales existentes en Colombia, el indicador de más baja calificación —única-mente del 6,4% de cumplimiento— resultó ser la identificación de los responsables de la ejecución de las operaciones, incluyendo los niveles de revisión o aprobación, con el señalamiento de la fuente que permita efectuar la atribución causal de la responsabilidad.

La calificación tan negativa de este ítem incide directamente en la utilidad que se pretenda derivar de los hallazgos: por una parte, dificulta la iniciación de procesos de responsabilidad fiscal, cuando el hallazgo trae esta connotación, pues una exigencia procesal para dictar un auto de apertura de esta clase de actuaciones es la identificación del presunto autor del daño que se habría ocasionado al erario; por otra parte, hace más difícil que otros organismos de control puedan adelantar las actuaciones propias de sus competencias, pues sin la individualización del sujeto activo del delito o del sujeto disciplinable, tanto la fiscalía como la autoridad disciplinaria tendrán que comenzar por el adelantamiento de averiguaciones previas para saber en contra de quién orientar sus pesquisas.

Evaluación de la respuesta del auditado y justificación de la confirmación de la observación

También llama la atención la muy baja calificación en los tres niveles en el indicador de evaluación de la respuesta dada por el auditado y la justificación argumentativa de la

decisión de confirmar la observación como hallazgo (15,9% de cumplimiento), denotando la poca preocupación por garantizar el efectivo cumplimiento del propósito de la contradicción de las observaciones de auditoría, como una etapa de validación de los hallazgos, y el afán por consignar en los informes el mayor número posible de observaciones confirmadas. A ello contribuye el que los informes de auditoría no son pasibles de ninguna acción judicial, por lo que no hay ninguna consecuencia por el no cumplimiento de esta etapa de la validación de los hallazgos.

En definitiva, lo que tanto en los hallazgos como en los informes finales de auditoría se consigna como observaciones, tal y como están redactados, son más bien referencias de los requerimientos de información efectuados durante la realización de la auditoría, para la obtención de evidencias, con base en las cuales emitir las opiniones o conceptos contenidos en el mismo informe.

De la manera como están consignadas las observaciones, se impide que se surta apropiadamente la contradicción y, por lo tanto, se afectan el derecho a la defensa y el debido proceso, pues al auditado simplemente se le está requiriendo información, antes que señalarle que se le pone en conocimiento la observación para que tenga la oportunidad de demostrar que la condición no ocurrió o que no se ha incumplido con el criterio o acreditar los eventos que explican o justifican el incumplimiento.

Así, a partir de la referencia a la observación efectuada, en los términos que se han indicado, se reseña la información obtenida del auditado y se infiere si con ella se acredita el cumplimiento del criterio o si, por el contrario, se estructura el hallazgo porque se ratifica que no se dio cumplimiento a este, indicando la fuente —en muchas ocasiones de manera genérica—, sin entrar a precisar los demás elementos que demanda su estructuración.

Resultados consolidados

Globalmente considerados, no hay diferencias significativas entre los resultados consolidados de los indicadores de los ámbitos municipal y departamental, pues su calificación media es de 27,51 y 31,41 sobre 100, respectivamente, evidenciando que en esas contralorías la calidad de los hallazgos de auditoría se encuentra en un 30% sobre el escenario ideal, mientras que en las contralorías distritales ese desempeño es un poco mejor, con una calificación de 36,12 sobre 100, todavía muy distante de lo que se esperaría de los productos que reflejan el ejercicio de la función fiscalizadora de los recursos públicos.

Recomendaciones

Con base en estas conclusiones, se pueden proponer algunas recomendaciones encaminadas al mejoramiento de

la calidad de los hallazgos y, por esta vía, para cualificar los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora. Para lograr estos propósitos, es indispensable la profesionalización del control fiscal y, para ello, es menester que quienes llevan a cabo la planeación y ejecución de las auditorías en las contralorías territoriales no solamente tengan un estatuto de carrera que avale su ingreso y promoción en función del mérito y la experticia en la función fiscalizadora —cuestión que si bien está prevista de manera genérica no ha sido desarrollada por el legislador—, sino que debería establecerse la exigencia de tener que certificarse como auditores gubernamentales para poder llevar a cabo esta labor.

Al mismo tiempo, es necesario estructurar un programa permanente de capacitación especializada, que tenga como finalidad desarrollar y evaluar las habilidades y competencias requeridas para realizar la planeación y ejecución de las auditorías y la elaboración de los informes, con énfasis en la estructuración y validación de los hallazgos.

Finalmente, resulta conveniente que las auditorías de control interno que realizan las contralorías territoriales y las que lleva a cabo la Auditoría General de la República, como entidad de vigilancia de la gestión de estas últimas, establezcan como una de sus líneas la verificación de la calidad de los hallazgos, mediante la comprobación de su configuración técnica.

Referencias bibliográficas

- Araya-Navarro, J. D. (2015). Los hallazgos de auditoría interna en el Sector Público. *Boletín 007*, Instituto de Auditores Internos de Costa Rica. Recuperado de http://www.iaicr.com/boletin/boletin07/hallazgos_auditoria_interna.pdf
- Cervera, J. (2001). *La transición a las nuevas iso 9000:2000 y su implantación*. Madrid: Díaz de Santos SA.
- Contraloría General del Estado del Ecuador. (2003). *Manual General de auditoría gubernamental, que regirá para las unidades de auditoría de la contraloría, de auditoría interna de las entidades y organismos del sector público que se encuentran bajo el ámbito de competencia del organismo técnico superior de control y para las firmas privadas de auditoría contratadas, Capítulo VI, Acuerdo 012 - CG - 2003 (6/6/2003) R.O. 107 (6/19/2003)*. Recuperado de <http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/MGAG-Cap-VI.pdf>
- Contraloría General de la República de Colombia. (2012). *Guía de auditoría para las contralorías territoriales*. Recuperado de http://186.116.129.40/gat/html/4_fase_ejecu/4_p6_FaseEjecucion.html
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2006). *Manual de Normas Generales para Auditoría en el Sector Público, Resolución R-CO-94-2006 del 17 de noviembre, 2006, Gaceta 236 del 8 de diciembre del 2006*. Recuperado de <http://www.csv.go.cr/documents/10179/20401/Manual+de+normas+generales+de+auditor%C3%ADa+para+el+sector+p%C3%BAbli.pdf/64992277-8bca-42fe-8ddc-fe25ae5bc023>
- Contraloría General de la República de Nicaragua. (2008). *Normas de auditoría gubernamental actualizadas*. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_nagun.pdf

- Contraloría General de la República de Venezuela. (2011). *Manual de normas y procedimientos en materia de auditoría de estado, Resolución 01-00-000-263 22 de diciembre del 2011*. Recuperado de <http://www.cgr.gob.ve/pdf/manuales/manualaud.pdf>
- Fonseca-Luna, O. (2007). *Auditoría gubernamental moderna*. Lima: Instituto de Investigación en Accountability y Control (iico).
- Rusell, J. P. (2006). *Generating audit findings and conclusions*. Recuperado de <http://asq.org/quality-progress/2006/12/standards-outlook/generating-audit-findings-and-conclusions.html>
- Universidad de Buenos Aires. (s. f). *Manual de procedimientos de auditoría interna*. Recuperado de <http://www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf>
- University of Toronto. (2015). *Internal Audit*. Recuperado de http://www.internalaudit.utoronto.ca/Resources/Glossary_of_Terms.htm