



Bogotá D.C.,  
110

Señora

**LORENA URBANO OBANDO**

Carrera 57 A # 145-61

Bogotá D.C.

[wlorena.urbano@hotmail.com](mailto:wlorena.urbano@hotmail.com)

Referencia: Concepto 110.071.2023  
SIA-ATC. 012023000593

1. *De la Guía de Auditoría Territorial – GAT*
2. *De las guías de auditoría de la Contraloría General de la República – CGR*
3. *Del principio y derecho fundamental al debido proceso en el proceso auditor*
4. *De los hallazgos de auditoría*

Respetado señora Lorena:

La Auditoría General de la República recibió su requerimiento del 28 de julio de 2023 a través del Portal de Ciudadanía de nuestra página web, radicado en la AGR el 31 de julio de 2023 con el número 02331202301922 bajo el SIA-ATC. 012023000593, en el que consulta:

- «Con fundamento en lo anterior se conceptúe y determine la naturaleza y obligatoria (sic) de la aplicación de las diferentes guías según el tipo de auditoría (Auditoría Financiera y de Gestión – AF, Auditoría de Desempeño – AD y Auditoría de Cumplimiento – AC) dentro de los procesos de auditoría efectuadas por la Contraloría General de la República?
- Si de conformidad con lo señalado en el artículo 24 de la ley 1474 de 2011 se determina y con (sic) conceptúa la obligatoriedad de las guías en el proceso auditor solicito se indique como se garantiza el derecho al debido procesos y demás garantías constitucionales para la entidad auditada en el ejercicio del proceso auditor en el marco de las guías expedidas por la Contraloría General de la República según tipo de auditoría?
- En el ejercicio de las auditorías ordenadas por la Contraloría General de la República y de conformidad con los Principios, Fundamentos y Aspectos Generales de las Guías auditorías se conceptúe y se señale los elementos y estructura que debe contener los hallazgos y así como las incidencias de los mismos?
- Se determine y conceptúe si ejercicio (sic) de una auditoría cuando existe divergencia en la interpretación de las cláusulas de un contrato surgidas de las posiciones jurídicas contrarias entre el auditado y la auditoría de la contraloría se constituye con (sic) fuente de CRITERIO suficiente para estructuras (sic) un hallazgo de carácter fiscal la posición adoptada por la Contraloría

desconociendo la interpretación de la entidad que fue la que planeo, adelanto el proceso contractual y conoce claramente la intención y alcance de cada una de las cláusulas del contrato?

- Se pregunta a la Auditoría si cuando en el proceso auditor se corre el traslado del informe de observaciones por el termino establecido en la guía de auditoría para que el auditado ejerza su defensa puede la auditoría en el informe final agravar al momento de constituir los hallazgos las incidencias inicialmente establecidas para la entidad (sic) en el proceso auditor sin volver a correr traslado al auditado con el fin de garantizar la contradicción y con ello debido proceso del auditado sobre las nuevas incidencias planteadas?
- Se pregunta a la Auditoría si cuando en el proceso auditor se corre el traslado del informe de observaciones por el termino establecido en la guía de auditoría para que el auditado ejerza su defensa siendo esta la única instancia en la que la entidad puede ejercer su derecho a la defensa y pedir pruebas que las misma considera conducente, pertinente y útil puede la Contraloría negarse a recibir una prueba por considerar que la misma no fue aportada en los documentos de trabajo del proceso auditor?»

Antes de proceder a dar respuesta a lo planteado, debemos indicar que, teniendo en cuenta las funciones constitucionales y legales asignadas a la Auditoría General de la República, no puede este ente de control tener injerencia en la toma de decisiones que sean de competencia de las entidades vigiladas (contralorías y fondos de bienestar social de las mismas) o de sus sujetos de vigilancia, dado que no le es posible coadministrar o ser juez y parte. Por tanto, nos abstenemos de emitir conceptos sobre asuntos o situaciones individuales o concretas que puedan llegar a ser sometidos a vigilancia, por lo cual, se abordará el tema de manera general y abstracta.

Respecto a la función de la AGR, el sentido, alcance, delimitación y competencia del ejercicio del control fiscal, la Corte Constitucional se pronunció entre otras en la Sentencia C-1176 de 2004, señalando:

«Por disposición constitucional, la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República le corresponde a la Auditoría, **sin que por tal circunstancia, ésta pueda convertirse en ente superior de aquella en cuanto al direccionamiento de la vigilancia y control fiscal**, pues la atribución constitucional conferida a la Auditoría solo se restringe a la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General, según así lo precisa la propia Constitución (...).» (Negrilla fuera de texto).

Así mismo, le indicamos que de conformidad con el numeral 3 del artículo 18 del Decreto-Ley 272 de 2000 «Por el cual se determina la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República», es función de la Oficina Jurídica «Emitir los conceptos jurídicos sobre temas de control fiscal y administrativos que le sean solicitados por el Auditor General o los requeridos por las demás dependencias del organismo», los cuales abordan los temas de manera general y abstracta, sin que tengan el carácter de fuente normativa, buscando solamente orientar y facilitar la aplicación normativa jurídica, más no la solución directa al problema jurídico planteado, por lo tanto, no son de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Este Despacho para brindar elementos de juicio que contribuyan al debate académico y permitan al consultante dilucidar la problemática planteada traerá a colación las normas, jurisprudencia y doctrina referentes que se encuentra al alcance de todos, exponiendo algunas consideraciones jurídicas, para así emitir concepto de manera general y abstracta abordando los siguientes temas: i) De la Guía de Auditoría Territorial - GAT; ii) De las guías de auditoría de la Contraloría General de la República – CGR; iii) Del principio y derecho fundamental al debido proceso en el proceso auditor; y iv) De los hallazgos de auditoría.

### 1. De la Guía de Auditoría Territorial - GAT

Sea lo primero anotar que la introducción por usted utilizada para su requerimiento, es copia textual de parte del concepto 110.67.2021 (radicado 20211100030741 del 20 de septiembre de 2021) emitido por esta Oficina Jurídica, sin la respectiva referencia a él y que transcribimos a continuación:

«La Constitución Política de Colombia de 1991 con las modificaciones introducidas por el Acto Legislativo 04 de 2019 «Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal», determina dentro de las funciones del Contralor General de la República:

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

*(...)*

*12. Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial; y dirigir e implementar, con apoyo de la Auditoría General de la República, el Sistema Nacional de Control Fiscal, para la unificación y estandarización de la vigilancia y control de la gestión fiscal.*

*(...)*

La Ley 1474 de 2011 «Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública», establece:

*Artículo 124. Regulación del proceso auditor. La regulación de la metodología del proceso auditor por parte de la Contraloría General de la República y de las demás contralorías, tendrá en cuenta la condición instrumental de las auditorías de regularidad respecto de las auditorías de desempeño, con miras a garantizar un ejercicio integral de la función auditora.*

*Artículo 130. Metodología para el proceso auditor en el nivel territorial. La Contraloría General de la República, con la participación de representantes de las Contralorías territoriales a través del Sistema Nacional de Control Fiscal - Sinacof, facilitará a las Contralorías Departamentales, distritales y municipales una versión adaptada a las necesidades y requerimientos propios del ejercicio de la función de control fiscal en el nivel territorial de la metodología para el proceso auditor, se encargará de su actualización y apoyará a dichas entidades en el proceso de capacitación en el conocimiento y manejo de esta herramienta. La Auditoría General de la República verificará el cumplimiento de este mandato legal.*

En cumplimiento de este mandato legal, en noviembre de 2012 la Contraloría General de la República

a través del Sistema Nacional de Control Fiscal – SINACOF y con la participación de las contralorías territoriales, expidió la metodología para el desarrollo del proceso auditor en las contralorías territoriales, denominada «Guía de Auditoría Territorial - GAT» como «(...) una herramienta útil, que permite unificar criterios y conceptos para el ejercicio del proceso auditor en cada una de las fases de planeación, ejecución e informe, a fin de obtener resultados, con la calidad y el tiempo requeridos».

Guía que ha tenido dos actualizaciones: i) en noviembre de 2019 para integrar a ella las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI (por su sigla en inglés: International Standards of Supreme Audit Institutions) expedidas por la Organización Mundial de Entidades Superiores de Fiscalización - INTOSAI (por su sigla en inglés: International Organization of Supreme Audit Institutions); y ii) en noviembre de 2020 (GAT Versión 2.1) a fin de actualizarla con las normas del Decreto-Ley 403 de 2020, denominándose «GUÍA DE AUDITORÍA TERRITORIAL, EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES - ISSAI – GAT Versión 2.1».

Complementando este concepto, debemos manifestar la Contraloría General de la República a través del SINACOF y con la participación de las contralorías territoriales, actualizó la Guía de Auditoría Territorial – GAT a la versión 3.0 del 11 de noviembre de 2022, adicionando el capítulo 5 en el cual se establece la reglamentación para las Actuaciones Especiales de Fiscalización – AEF a cargo de las contralorías territoriales.

Traemos a colación el concepto 110.017.2021 (radicado 20211100008001 del 23 de marzo de 2021), en el que esta Oficina dijo respecto de las auditorías:

«De manera general, las auditorías fiscales se desarrollan con base en las normas internacionales de auditoría (NIA's), en las normas ISSAI y en las normas que emita el correspondiente órgano de control fiscal.

A partir de la expedición de la Ley 1474 de 2011 y del Decreto Ley 403 de 2020, corresponde a la Contraloría General de la República a través del SINACOF, facilitar la metodología para la realización de las auditorías en el nivel territorial, lo cual se materializa en la Guía de Auditoría Territorial, actualmente en su versión 2.1 de noviembre de 2020, la cual se encuentra armonizada con las normas INTOSAI (ISSAI), que igualmente contienen las Normas Internacionales de Auditoría NIA.

(...)

La GAT es un documento elaborado con el objetivo de regular el ejercicio de las auditorías, estableciendo:

Contiene los aspectos generales, principios y fundamentos que han de ser tenidos en cuenta en las auditorías llevadas a cabo por las Contralorías Territoriales, tanto en la planeación estratégica, como en cada uno de los tipos de auditoría establecidas en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal Territorial PVCFT. (...) Por tanto, sus aspectos generales y técnicos deben ser considerados y aplicados en cualquier actuación de vigilancia fiscal en el orden territorial.

Si bien los contralores territoriales pueden prescribir los procedimientos técnicos, métodos y criterios, de control y evaluación de la gestión fiscal, cuando estos han sido unificados y estandarizados por el

Contralor General de la República, como es el caso de la GAT, ésta tiene carácter vinculante para las contralorías territoriales, debiendo ser adaptada o adoptada manteniendo independencia y autonomía, según ella misma, respecto a:

- Selección de los sujetos, asuntos, recursos o materias que serán auditados.
- Planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías.
- Organización y administración.
- Cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo con lo dispuesto en el mandato, conlleven la aplicación de sanciones [4]

(...)

Conclusiones

De conformidad con la normatividad y conceptualización anotada anteriormente respecto a los temas consultados, podemos concluir:

- i) Las contralorías territoriales gozan de autonomía e independencia constitucional y legal en cuanto a la elección de los sujetos, actividades, acciones, asuntos, recursos, objetos o materias que serán auditados; en lo referente a la planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías y en cuanto a la organización y administración de las auditorías.
- ii) En lo referente a los principios, fundamentos, metodología y demás aspectos generales de las auditorías fiscales como tales, al encontrarse unificados y estandarizados por la Contraloría General de la República en el documento Guía de Auditoría Territorial GAT, ésta se torna vinculante debiendo ser adoptada por la contraloría territorial mediante el respectivo acto administrativo.»

Se tiene entonces que, la Guía de Auditoría Territorial – GAT en su versión 3.0 actualmente vigente, es la guía que deben seguir **las contralorías territoriales** para el desarrollo de las auditorías que ejecutan a sus sujetos de control, aclarando que ésta puede ser adoptada de manera integral o adaptada a las circunstancias y necesidades propias de cada contraloría territorial en los temas expresamente anotados en dicha guía.

## 2. De las guías de auditoría de la Contraloría General de la República - CGR

Tal como se anotó en el punto anterior, es función del Contralor General, establecer las normas generales referentes a los sistemas de control y vigilancia fiscal.

Función esta que se encuentra igualmente establecida en el Decreto-Ley 267 de 2000 «Por el cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se establece su estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones» así:

«Artículo 35. Despacho y funciones del Contralor General. (...)

Son funciones del Contralor General de la República, además de las atribuciones constitucionales y legales a él asignadas, las siguientes:

1. Fijar las políticas, planes, programas y estrategias para el desarrollo de la vigilancia de la gestión fiscal, del control fiscal del Estado y de las demás funciones asignadas a la Contraloría General de la República de conformidad con la Constitución y la ley.

(...)

4. Dirigir como autoridad superior las labores administrativas y de vigilancia fiscal de las diferentes dependencias de la Contraloría General de la República, de acuerdo con la ley.

(...))»

En ejercicio de esta función, atendiendo los sistemas de control fiscal establecidos en el artículo 9º de la Ley 42 de 1993 y en especial el sistema de control financiero y a fin de implementar las normas ISSAI 100 «Principios fundamentales de auditoría del sector público», ISSAI 200 «Principios fundamentales de auditoría financiera», ISSAI 300 «Principios fundamentales de auditoría de Desempeño» e ISSAI 400 «Principios fundamentales de auditoría de Cumplimiento» emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, emite la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0012-2017 «Por la cual se adoptan principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República y la Guía de Auditoría Financiera como instrumentos de control fiscal posterior y selectivo, dentro de los parámetros de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI», determinando:

«ARTÍCULO SEGUNDO. GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA. Adoptar la Guía de Auditoría Financiera en la Contraloría General de la República dentro de los parámetros de las Normas internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI.»

«ARTÍCULO CUARTO. APLICABILIDAD. Los principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República y la Guía de Auditoría Financiera, adoptados mediante el presente acto administrativo se aplicarán a los sujetos de control fiscal de la CGR, de conformidad con los lineamientos y directrices que emita el Despacho del Contralor General de la República para los correspondientes Planes de Vigilancia y Control Fiscal - PVFC, para cada vigencia fiscal.

La Guía de Auditoría Financiera se aplicará cuando se programen Auditorías Financieras en el Plan de Vigilancia y Control Fiscal - PVCF, en concordancia con Los principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República.»

En ejercicio de tal función y con la misma base argumentativa, el Contralor General de la República expidió la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0014-2017 «Por la cual se adopta la Guía de Auditoría de Cumplimiento como instrumento de control fiscal posterior y selectivo, en el marco de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI», derogada por la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0022-2018 «Por la cual se adopta la

nueva Guía de Auditoría de Cumplimiento, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAIs, y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0014 de 2017», estableciéndose en esta última:

«ARTÍCULO PRIMERO: GUÍA DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO. Adoptase la Guía de Auditoría de Cumplimiento en la CGR, dentro del marco de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAIs, documento anexo que forma parte integral del presente acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: APLICABILIDAD. La Guía que se adopta mediante la presente resolución, se aplicará a los sujetos de control de la CGR, de conformidad con los lineamientos y directrices que emita el Despacho del Contralor General de la República para los correspondientes Planes de Vigilancia y Control Fiscal - PVCF.

La Guía adoptada se aplicará cuando se programen auditorías de cumplimiento en el desarrollo del PVCF, conjuntamente con el documento Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la CGR»

En las mismas circunstancias, el Contralor General de la República expidió la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0015-2017 «Por la cual se adopta la Guía de Auditoría de Desempeño como instrumento de control fiscal posterior y selectivo, en el marco de la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI», la cual es derogada por la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0023-2018 «Por la cual se adopta la nueva Guía de Auditoría de Desempeño, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAIs, y se deroga la Resolución Reglamentaria Orgánica 0015 de 2017», la cual establece:

«ARTÍCULO PRIMERO. GUÍA DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO. Adoptase la Guía de Auditoría de Desempeño en la CGR, dentro del marco de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAIs, documento anexo que forma parte integral del presente acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: APLICABILIDAD. La Guía que se adopta mediante la presente resolución, se aplicará a los sujetos de control de la CGR, de conformidad con los lineamientos y directrices que emita el Despacho del Contralor General de la República para los correspondientes Planes de Vigilancia y Control Fiscal - PVCF.

La Guía adoptada se aplicará cuando se programen auditorías de desempeño en el desarrollo del PVCF, conjuntamente con el documento Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la CGR.»

La Contraloría General de la República en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales, mediante la Resolución Orgánica 6680 de 2012 «Por la cual se adoptan herramientas y actuaciones especiales de control fiscal con miras a maximizar su eficiencia, oportunidad y efectividad, así como

la evaluación de la información estratégica resultante del ejercicio de la vigilancia fiscal», estableció la herramienta de control fiscal denominada Actuación Especial de Fiscalización, en los siguientes términos:

«ARTÍCULO 25. ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN. La actuación especial de fiscalización es una acción de control fiscal breve y sumaria, en el que un equipo de trabajo interdisciplinario aborda la investigación de un hecho o asunto que llegue al conocimiento de la Contraloría General de la República, por cualquier medio de información o denuncia ciudadana, que adquiere connotación fiscal por su afectación al interés general, la moralidad administrativa y el patrimonio público.»

Este artículo es modificado mediante la Resolución Orgánica 7130 de 2013 «Por la cual se modifica la Resolución Orgánica No. 6680 de 2012, a través de la cual se adoptan herramientas y actuaciones especiales de control fiscal con miras a maximizar su eficiencia, oportunidad y efectividad, así como la evaluación de la información estratégica resultante del ejercicio de la vigilancia fiscal» en los siguientes términos:

«ARTÍCULO PRIMERO. Modificar el artículo 25 de la Resolución Orgánica 6680 de 2 de agosto de 2012, el cual quedará así:

ARTÍCULO 25. ACTUACIÓN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN. La actuación especial de fiscalización es una acción de control fiscal breve y sumaria, en la que el funcionario o los funcionarios designados abordan una investigación sobre hechos relativos a entidades sujetos de control o los recursos públicos respecto de los cuales tenga competencia la Contraloría General de la República y que lleguen a su conocimiento por cualquier medio de información o denuncia ciudadana, la cual podrá adquirir connotación fiscal por su afectación al interés general, la moralidad administrativa y el patrimonio público.»

Este artículo 25 es derogado mediante la Resolución Reglamentaria Orgánica 0024-2019 «Por medio del cual se reglamenta la actuación especial de fiscalización», la cual reglamenta la actuación especial de fiscalización, estableciendo:

«ARTÍCULO 1. OBJETO. La presente Resolución tiene como finalidad reglamentar la actuación especial de fiscalización en la Contraloría General de la República.

ARTÍCULO 2. DEFINICIÓN. La actuación especial de fiscalización es una acción de vigilancia y control fiscal breve, en el que un equipo de trabajo interdisciplinario aborda la investigación de un hecho o asunto que llegue al conocimiento de la Contraloría General de la República, por cualquier medio de información o denuncia ciudadana, y que adquiere connotación fiscal por su posible afectación al patrimonio público.»

Esta Resolución es derogada por la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0052-2022 «Por la cual se fija el estándar para la Actuación Especial de Fiscalización en la Contraloría General de la República y en las contralorías departamentales, distritales y municipales, en el marco del Sistema Nacional de Control Fiscal – SINACOF», a fin de adecuarla con las disposiciones del Decreto-Ley 403

de 2020 «Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal» entre ellas, haciéndola extensiva a las contralorías territoriales, estableciendo:

«Artículo 1.- OBJETO. La presente resolución tiene por objeto estandarizar la reglamentación de las actuaciones especiales de fiscalización que realice la Contraloría General de la República y las contralorías departamentales, distritales y municipales; y disponer lo necesario para determinar el marco técnico de referencia y el procedimiento aplicable.

Artículo 2.- DEFINICIÓN. La actuación especial de fiscalización es una acción de control fiscal breve y sumaria, de respuesta rápida frente a un hecho o asunto que llegue al conocimiento de la Contraloría General de la República a través del Sistema de Alertas de Control Interno, o a cualquier órgano de control fiscal, por medio de comunicación social o denuncia ciudadana, que conlleva riesgo o afectación al patrimonio público.»

Finalmente, el contralor general de la República expidió la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0055-2022 «Por la cual se adopta la Guía de Actuaciones Especiales de Fiscalización en el Marco de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI (por sus siglas en inglés), en la Contraloría General de la República», estableciendo:

«Artículo 1. - GUÍA ACTUACIONES ESPECIALES DE FISCALIZACIÓN. Adoptar la Guía de Actuaciones Especiales de Fiscalización en el Marco de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI (por sus siglas en inglés), en la Contraloría General de la República, la que se anexa a la presente resolución como parte integral de la misma.

Parágrafo: La aplicación de la Guía de Actuaciones Especiales de Fiscalización en el Marco de las ISSAI será obligatoria a partir del 1 de febrero de 2023.»

Colofón de lo anterior se tiene que la Contraloría General de la República tiene sus propias guías para las diferentes auditorías que desarrolla en ejercicio del control fiscal: auditoría financiera, auditoría de cumplimiento, auditoría de desempeño y actuaciones especiales de fiscalización; por lo tanto, la Guía de Auditoría Territorial – GAT Versión 2.1 no le es aplicable a sus ejercicios auditores.

### 3. Del principio y derecho fundamental al debido proceso en el proceso auditor

Ahora bien, es de anotar que el ejercicio auditor es una actuación administrativa realizada por los diferentes órganos de control fiscal del Estado: Contraloría General de la República, contralorías territoriales (departamentales, distritales y municipales) y auditoría General de la República, por lo cual, tales actuaciones deben desarrollarse atendiendo los principios de la actuación administrativa establecidos en la Constitución Política (artículos 29 y 209) y en el CPACA (artículo 3), así como los principios establecidos en el artículo 3º del Decreto-Ley 403 de 2020:

Constitución Política de 1991:

«Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertirlas que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.»

«Artículo 209. La función administrativa esta al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.»

#### Ley 1437 de 2011 – CPACA:

Artículo 3°. Principios. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

(...)

3. En virtud del principio de imparcialidad, las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y, en general, cualquier clase de motivación subjetiva.

(...)

5. En virtud del principio de moralidad, todas las personas y los servidores públicos están obligados a actuar con rectitud, lealtad y honestidad en las actuaciones administrativas.

(...)

11. En virtud del principio de eficacia, las autoridades buscarán que los procedimientos logren su finalidad y, para el efecto, removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán decisiones inhibitorias, dilaciones o retardos y sanearán, de acuerdo con este Código las irregularidades procedimentales que se presenten, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

(...)

Decreto-Ley 403 de 2020:

«Artículo 3º. Principios de la vigilancia y el control fiscal. La vigilancia y el control fiscal se fundamentan en los siguientes principios:

(...)

b) Eficacia: En virtud de este principio, los resultados de la gestión fiscal deben guardar relación con sus objetivos y metas y lograrse en la oportunidad, costos y condiciones previstos.

(...)

d) Economía: En virtud de este principio, la gestión fiscal debe realizarse con austeridad y eficiencia, optimizando el uso del tiempo y de los demás recursos públicos, procurando el más alto nivel de calidad en sus resultados.

(...)

j) Especialización técnica: En virtud de este principio, la vigilancia y el control fiscal exigen calidad, consistencia y razonabilidad en su ejercicio, mediante el conocimiento de la naturaleza de los sujetos vigilados, el marco regulatorio propio del respectivo sector y de sus procesos, la ciencia o disciplina académica aplicable a los mismos y los distintos escenarios en los que se desarrollan.

(...)

m) Integralidad: En virtud de este principio, la vigilancia y control fiscal comprenderá todas las actividades del respectivo sujeto de control desde una perspectiva macro y micro, sin perjuicio de la selectividad, con el fin de evaluar de manera cabal y completa los planes, programas, proyectos, procesos y operaciones materia de examen y los beneficios económicos y/o sociales obtenidos, en relación con el gasto generado, los planes y sus metas cualitativas y cuantitativas, y su vinculación con políticas gubernamentales.

(...))»

El debido proceso es un principio que está integrado por varios derechos como el de juez natural, el de defensa, el de presunción de inocencia, el de contradicción y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

La Corte Constitucional en la sentencia T-559 del 28 de agosto de 2015, se refirió al derecho fundamental al debido proceso en los siguientes términos:

«2.4.2 Así las cosas, el mencionado principio de legalidad es una de las manifestaciones de lo que la Carta Magna instituyó como debido proceso, el cual es definido por la jurisprudencia de esta Corporación como *“el conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico, a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia”*[11]. Este derecho

fundamental es “aplicable a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”[12], y puede ser protegido cuando se encuentre amenazado o sea vulnerado por parte de una autoridad pública o de un particular, a través de la acción de tutela.

2.4.3. Entre los elementos más importantes del debido proceso, esta Corte ha destacado: “(i) la garantía de acceso a la justicia en libertad e igualdad de condiciones; (ii) la garantía de juez natural; (iii) las garantías inherentes a la legítima defensa; (iv) la determinación y aplicación de trámites y plazos razonables; (v) la garantía de imparcialidad; entre otras garantías”.

2.4.4. Específicamente en materia administrativa, la jurisprudencia de esta Corte ha establecido que los principios generales que informan el derecho fundamental al debido proceso, se aplican igualmente a todas las actuaciones administrativas que desarrolle la administración pública en el cumplimiento de sus funciones y en la realización de sus objetivos y fines, de manera que se garanticen “los derechos de defensa, de contradicción, de controversia de las pruebas y de publicidad, así como los principios de legalidad, de competencia y de correcta motivación de los actos, entre otros, que conforman la noción de debido proceso. (...) De esta manera, **el debido proceso administrativo se ha definido como la regulación jurídica que de manera previa limita los poderes del Estado y establece las garantías de protección a los derechos de los administrados, de modo que ninguna de las actuaciones de las autoridades públicas dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentren sujetas siempre a los procedimientos señalados en la ley**”[13]. (Subrayado en el texto).

2.4.5. De lo expuesto hasta ahora y de la jurisprudencia citada, la Sala extrae estas conclusiones: (i) el derecho al debido proceso administrativo es de rango constitucional, porque se encuentra consagrado en el artículo 29 superior; (ii) este derecho involucra principios y garantías como el principio de legalidad, el de competencia, el de publicidad, y los derechos de defensa, contradicción y controversia probatoria, así como el derecho de impugnación; (iii) por lo tanto, el derecho al debido proceso administrativo no existe solamente para impugnar una decisión de la Administración, sino que se extiende durante toda la actuación administrativa que se surte para expedirla y posteriormente en el momento de su comunicación e impugnación, y (iv) el debido proceso administrativo debe responder no sólo a las garantías estrictamente procesales, sino también a la efectividad de los principios que informan el ejercicio de la función pública, como lo son los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad[14].

(...)

2.4.8. En conclusión, el debido proceso es un derecho fundamental que tiene una aplicación concreta no sólo en las actuaciones judiciales sino también en las administrativas.

La garantía fundamental del debido proceso se aplica a toda actuación administrativa desde la etapa de inicio del respectivo procedimiento hasta su terminación, y su contenido debe asegurarse a todos los sujetos. En este sentido, la actuación de las autoridades administrativas debe desarrollarse bajo la observancia del principio de legalidad, marco dentro del cual pueden ejercer sus atribuciones con la certeza de que sus actos podrán producir efectos jurídicos. De esta manera, se delimita la frontera entre el ejercicio de una potestad legal y una actuación arbitraria y caprichosa.

Ahora bien, en los casos en los que la actuación de las autoridades respectivas carezcan de fundamento objetivo y sus decisiones sean el producto de una actitud arbitraria y caprichosa que traiga como

consecuencia la vulneración de derechos fundamentales de las personas, nos encontramos frente a lo que se ha denominado como vía de hecho, y para superarla es procedente excepcionalmente la acción de tutela[22].»

De conformidad con las normas expuestas y la jurisprudencia relacionada es claro que, en el desarrollo de las diferentes auditorías, al ser tratarse de actuaciones administrativas, deben preservar los principios de la actuación administrativa y dentro de ellos, el principio y derecho fundamental al debido proceso, garantizando los derechos de defensa y de contradicción principalmente.

El debido proceso en el ejercicio auditor realizado por la CGR se encuentra establecido en varios apartes de las diferentes resoluciones que reglamentan las auditorías, encontrando:

En la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0012-2017 «Por la cual se adoptan principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República y la Guía de Auditoría Financiera como instrumentos de control fiscal posterior y selectivo, dentro de los parámetros de las Normas Internacionales de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI»:

«1.13.1. Principios Generales.

1.13.1.1. Ética e Independencia.

▪ Independencia, objetividad e imparcialidad

(...)

Se requiere objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría.

(...)

1.13.2.3. Elaboración del Informe.

(...)

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben incluir solamente información que está sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

(...)

▪ Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. Los informes describen en detalle el alcance, los hallazgos o conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias reales y potenciales pero probables y resultados, la respuesta o un resumen de la respuesta del auditado y el análisis y conclusiones del equipo de auditoría frente a las mismas; esta descripción facilita tomar acciones de mejora.

1.14.8. Conformación y Tratamiento de Hallazgos de Auditoría.

(...)

Aspectos en la determinación del hallazgo: Una debilidad o diferencia se constituye en principio como una observación de auditoría, posteriormente es susceptible de configurarse como un hallazgo (...)

(...)

f) Evaluar, validar la respuesta y estructurar el hallazgo.

Una vez recibida la respuesta del sujeto de control fiscal, el equipo auditor debe proceder a realizar el estudio de los argumentos expuestos, dejando evidencia en papeles de trabajo del análisis y documentando en ayudas de memoria las conclusiones realizadas.

Si la respuesta del auditado satisface y desvirtúa de manera idónea y soportada la observación de auditoría esta no se incluye en el informe.

Si no satisface ni desvirtúa de manera idónea y soportada la observación de auditoría, la observación se establece como hallazgo; así mismo, se ratifican, retiran o modifican las presuntas incidencias comunicadas con la observación.

El resultado de esta evaluación y validación debe registrarse en el sistema de información, constar en papeles de trabajo y en la ayuda de memoria con las razones técnicas y los soportes necesarios que sustenten la decisión tomada por el equipo auditor.

Una vez analizada la evidencia de auditoría que soporta la observación con incidencia fiscal y se aporten los documentos, registros fotográficos, archivos digitales y demás material útil, pertinente y conducente para la demostración del daño patrimonial, se validará el hallazgo respectivo en mesa de trabajo, con la participación de auditores, supervisor y experto en responsabilidad fiscal, quienes conjuntamente analizarán el tema y firmarán las ayudas de memoria, aportando los documentos soporte (normas, sentencias, fallos anteriores, análisis, experiencias, entre otros), que justifican su posición y que hacen parte de los papeles de trabajo.

Establecidos los hallazgos en mesa de trabajo por el equipo auditor y el supervisor, este los consolidará y sustentará ante el Director de Vigilancia Fiscal o el Contralor Delegado, el Contralor Delegado Intersectorial de Regalías, el Gerente Departamental o el Contralor Provincial que dirija el proceso de auditoría para su validación y aprobación, si fuera necesario.

El Contralor Delegado con el apoyo del Comité de Evaluación Sectorial, valorarán el cumplimiento de los requisitos de los hallazgos con incidencia fiscal y procederá a su aprobación, o en su defecto, el retiro, cambio de incidencia o el trámite del mismo en una indagación preliminar.

En los casos, que de la evaluación de la respuesta o de la validación de hallazgos por parte del Director de Vigilancia Fiscal, el Contralor Delegado Intersectorial de Regalías o el Contralor Provincial que dirija el proceso de auditoría, se haga más gravosa la condición y/o incidencia informada, debe volverse a comunicar al sujeto de control.

Tratándose de hallazgos con incidencia fiscal, el Supervisor, el Comité de Evaluación Sectorial y la Colegiatura verificarán que los auditores y el experto en responsabilidad fiscal, hayan aportado las

evidencias suficientes, pertinentes y conducentes para dar traslado del hallazgo a la instancia competente.

Igualmente, y en este mismo cuerpo normativo, este derecho fundamental se encuentra resguardado con la participación de diferentes funcionarios en la configuración de los hallazgos y del informe de auditoría; así:

«3. Administración y Roles del Proceso Auditor

(...)

3.1.1.2. Comité Evaluación Sectorial.

(...)

- Revisar los resultados del proceso auditor y dar tratamiento de producto no conforme, en caso de que haya lugar a ello.
- Autorizar bajo concesión la liberación de un informe o parte de este y declarar la no conformidad sobre aquellos hallazgos que a criterio del comité deben profundizarse.
- Solucionar las controversias técnicas de su competencia, que surjan en desarrollo de la auditoría.

(...)

3.1.2. Colegiatura de la Gerencia Departamental.

(...)

- Efectuar Seguimiento y monitoreo al PVCF y a la ejecución de las auditorías.
- Revisar y aprobar el proyecto de informe o reporte de auditoría del proceso auditor ejecutado en la Gerencia.
- Solucionar las controversias técnicas de su competencia, que surjan en desarrollo del proceso auditor del nivel desconcentrado.

(...)

3.1.4. Gerente Departamental o Contralor Provincial a cargo.

(...)

- Participar como invitado de manera presencial o virtual, para sustentar, en el comité de evaluación sectorial o Intersectorial donde se presente, para validación y aprobación, el informe correspondiente al proceso de auditoría a su cargo.

(...)

3.1.5. Director de Vigilancia Fiscal - Contralor Intersectorial de Regalías- Director de Cuentas y Estadísticas Fiscales.

(...)

- Presentar y sustentar al Comité de Evaluación Sectorial los informes de auditoría.

(...)

3.2. Roles del Proceso Auditor

3.2.1. Supervisor de Auditoría.

(...)

- Validar con el equipo auditor los resultados de la auditoría, observaciones y hallazgos de auditoría.
- (...)
- Solucionar las controversias técnicas de su competencia, que surjan en desarrollo del proceso auditor.

(...)

3.2.2. Líder de auditoría.

(...)

- Validar, y estructurar con los demás integrantes del equipo auditor, los resultados de la auditoría, observaciones y hallazgos de auditoría.

(...)

### 3.2.3. Equipo auditor.

(...)

- Responder por la calidad de la evidencia y la estructuración de observaciones y hallazgos.
- Participar en mesas de trabajo.
- Elaborar papeles de trabajo que evidencien y soporte el trabajo de auditoría.
- Analizar respuestas del auditado y dejar evidencia en papeles de trabajo de su estudio y conclusiones.
- Preparar la Opinión y/o concepto sobre los resultados de la auditoría, que debe emitir el Contralor Delegado Sectorial.
- Elaborar y sustentar el proyecto de informe o reporte y realizar los ajustes requeridos.

(...»

La Guía de Auditoría de Cumplimiento adoptada mediante la Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-022-2018, trae los siguientes apartes que honran el derecho fundamental al debido proceso:

#### «2.5.5. Comunicación

Durante el desarrollo de la AC, se debe mantener constante comunicación con los servidores de la(s) entidad(es) u organismo(s) bajo examen, otorgándoles la oportunidad para que presenten pruebas documentadas, así como información pertinente respecto de los asuntos comunicados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

(...)

#### 3.2.1 COMUNICACIÓN RESULTADOS

La comunicación de resultados debe ser permanente y continua durante el proceso de la auditoría. No es necesario esperar concluir el trabajo o el informe de auditoría, para que la entidad conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias o incumplimientos.

Como resultado de la realización de los procedimientos y pruebas de auditoría, se pueden detectar situaciones que contravienen los criterios objeto de evaluación de la AC, es decir desviaciones que una vez analizadas en mesa de trabajo, así como sus posibles connotaciones, serán comunicadas a los funcionarios y entidades responsables. Para tal efecto, se concederá un término no superior a cinco (5) días hábiles para que la entidad dé respuesta a las mismas y entregue los soportes documentales que la respaldan 55 , el término inicial establecido para dar respuesta podrá ser prorrogado a solicitud motivada de la entidad, y de acuerdo a la naturaleza y complejidad de la observación, así como el tiempo restante para la finalización de la auditoría. El supervisor, con apoyo del equipo auditor, establecerá y comunicará a la entidad el nuevo plazo para dar respuesta.

Se analizarán los comentarios, explicaciones y documentación aportados por la Administración en respuesta a las observaciones comunicadas, y se definirán los hallazgos que se desprendan de aquellas

observaciones que no fueron desvirtuadas o que fueron reconocidas por la entidad. Como resultado de la valoración de la respuesta de la entidad y de la documentación entregada, el grupo auditor determinará si los hallazgos mantienen las posibles connotaciones de carácter disciplinario, fiscal, penal u otras incidencias.

(...)

### 3.3 FASE III — INFORME[64]

(...)

#### 3.3.1 Aspectos Generales.

La comunicación de resultados debe ser permanente y continua durante el proceso de la auditoría, no se debe esperar concluir el trabajo o el informe de auditoría, para que la entidad conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias o incumplimientos, éstas deberán ser transmitidas al formarse un criterio firme debidamente documentado y comprobado.

(...)

En la elaboración del Informe de Auditoría, es obligatoria la consideración y análisis de las respuestas, comentarios u observaciones del auditado, las cuales se evaluarán, de manera definitiva para sustentar el concepto y las conclusiones de la auditoría para cada uno de los objetivos específicos.»

Igualmente, la Guía de Auditoría de Desempeño adoptada mediante Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0023-2018, trae las siguientes disposiciones referentes al debido proceso:

#### «1.9 Comunicación en la Auditoría de Desempeño.

Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.

(...)

Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto es necesario un intenso intercambio de opiniones con la entidad auditada.

(...)

Las entidades fiscalizadas deben tener la oportunidad de comentar sobre los hallazgos y conclusiones de auditoría antes de que la CGR emita el informe de auditoría. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. La examinación de la retroalimentación debe ser registrada en los papeles de trabajo.

(...)

#### 2.2.3.2.3 Comunicar al auditado las observaciones.

Una vez logrado el consenso en mesa de trabajo frente al análisis y alcance de las observaciones, éstas deben ser comunicadas por el Supervisor al auditado, advirtiéndole que es la única oportunidad para que el auditado presente los argumentos y soportes que permitan desvirtuar la observación.

Recordando que el diálogo permanente y la comprensión mutua entre los auditores y el personal de la entidad auditada son esenciales para garantizar una buena acogida de las conclusiones del informe de auditoría, mediante comunicaciones escritas y reuniones formales e informales. Lo anterior permite considerar otros puntos de vista, identificar posibles causas de las observaciones, comprender mejor la

situación objeto de evaluación, reducir el tiempo en el proceso de validación e ir consolidando los fundamentos del informe de auditoría buscando que éste sea oportuno.

El auditado y los demás actores públicos deberán dar respuesta dentro del término establecido por el equipo auditor, el cual no podrá ser inferior a cinco (5) días hábiles siguientes a su comunicación. Cumplidos los términos, si no se ha obtenido respuesta, los auditores continuarán en mesa de trabajo definiendo y validando el hallazgo[144].

(...)

2.2.3.2.4 Evaluar y validar la respuesta del auditado.

La respuesta del auditado a las observaciones comunicadas, puede en ocasiones develar que en ejercicio de su discrecionalidad la administración toma decisiones con las cuales el auditor puede no estar de acuerdo. No deben ignorarse dichas decisiones, pues es posible que se hayan tomado basadas en hechos razonables en su momento. En este caso el auditor debe ser lo más objetivo posible.

Una vez recibidas las respuestas del auditado, el equipo auditor debe proceder a realizar el estudio de los argumentos expuestos.

El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre las observaciones y conclusiones de la auditoría, antes de que la CGR emita el informe de auditoría correspondiente[145].

Los comentarios de la entidad auditada sobre las observaciones y conclusiones de auditoría, contribuyen a la redacción de un informe de auditoría equilibrado, y ayudan al auditor a resolver cualquier desacuerdo y corregir errores fácticos antes de que se finalice el informe de auditoría. El informe de auditoría tiene que reflejar los puntos de vista del auditor, pero también mostrar la perspectiva de la entidad auditada[146].

El auditor debe registrar, en papeles de trabajo, el análisis de los comentarios recibidos de la entidad auditada[147].»

#### 4. De los hallazgos de auditoría

La norma internacional ISO19000:2015 Sistemas de gestión de la calidad. Fundamentos y vocabulario, que proporciona los conceptos fundamentales, los principios y el vocabulario para los Sistemas de Gestión de la Calidad SGC y proporciona la base para o tras normas de SGC, define los hallazgos de auditoría, agregando tres notas para su complemento y mejor entendimiento:

«3.13.9

Hallazgos de la auditoría

Resultados de la evaluación de la evidencia de la auditoría (3.13.8) recopilada frente a los criterios de auditoría (3.13.7)

Nota 1 a la entrada: Los hallazgos de la auditoría indican conformidad (3.6.11) o no conformidad (3.6.9).

Nota 2 a la entrada: Los hallazgos de la auditoría pueden conducir a la identificación de oportunidades para la mejora (3.3.1) o el registro de buenas prácticas.

Nota 3 a la entrada: Si los criterios de auditoría (3.13.7) se seleccionan a partir de requisitos legales

(3.6.6.) o reglamentarios (3.6.7), los hallazgos de auditoría pueden denominarse cumplimiento o no cumplimiento.»

La CGR en su Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0012-2017 se refiere a los hallazgos y los criterios para tener en cuenta así:

«1.11.2. Asunto o materia en cuestión, criterios e información.

(...)

Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar el asunto o materia en cuestión. Cada auditoría debe contar con criterios adecuados a las circunstancias de la misma. Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor considera su relevancia y comprensibilidad, así como su integralidad, confiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y se pueden obtener de diversas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas.

(...)

1.14.8. Conformación y Tratamiento de Hallazgos de Auditoría.

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] y concluir que distan uno del otro. Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementará estableciendo sus causas y efectos.

Todos los hallazgos determinados por la CGR, son administrativos, sin perjuicio de sus efectos fiscales y posibles penales, disciplinarios o de otra índole y corresponden a todas aquellas situaciones que hagan ineficaz, ineficiente, inequitativa, antieconómica o insostenible ambientalmente, la actuación del auditado, o que viole la normatividad legal y reglamentaria o impacte la gestión y el resultado del auditado (efecto).

Se refiere a las deficiencias de control y/o observaciones de auditoría encontradas que inicialmente se presentan como tal y se configuran como hallazgo una vez evaluado, valorado y validado en mesa de trabajo, con base en la respuesta del sujeto de vigilancia y control fiscal, cuando esta se da.

La evidencia que sustenta un hallazgo debe estar disponible y desarrollada en una forma lógica, clara y objetiva, en la que se pueda observar una narración coherente de los hechos en los papeles de trabajo.»

También en la Guía Auditoría de cumplimiento establecida en la Resolución REG-ORG-0022-2018, respecto de los criterios de evaluación y los hallazgos anota:

«2.4.2. CRITERIOS DE EVALUACIÓN.[13]

Los criterios de evaluación son los puntos de referencia, parámetros, requisitos o condiciones que se utilizan para evaluar o medir el asunto o materia a auditar de manera consistente y razonable. Los criterios se identifican a partir del conjunto de "autoridades" (normas) aplicables y constituyen aquella parte o sección de las mismas que serán sometidas a evaluación durante la AC. En AC la expresión

"criterios de evaluación" corresponde a la expresión "criterios de auditoría".

(...)

En la mayoría de los casos, los criterios evaluados se derivan de la Constitución, las Leyes, los Decretos y la Jurisprudencia; pero también pueden provenir de normatividad establecida internamente por los sujetos de control, programas, proyectos, resoluciones, manuales, contratos, acuerdos y recursos a auditar.

{La Guía establece que estos criterios deben ser pertinentes, fiables, objetivos, completos, comprensibles, aceptables, accesibles y comparables}

#### «3.2.5 Conformación y tratamiento de Hallazgos.[61]

Los hallazgos para el caso de la AC, los constituyen aquellas situaciones detectadas en las cuales se presentan actos o situaciones de incumplimiento significativo de los criterios sometidos a evaluación, deben estar documentados en papeles de trabajo y debidamente soportados con evidencia suficiente y pertinente.

(...)

El proceso de conformación y tratamiento de hallazgos debe seguir lo establecido en el documento de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditoría en la CGR[162].»

Igualmente, en la Guía Auditoría de desempeño establecida en la Resolución REG-ORG 0023-2018, se anota que los hallazgos deben tener las características de factual, suficiente, relevante, competente, útil, claro y preciso (2.2.3.1 Características de los hallazgos de auditoría), además establece:

#### ««2.1.2.3.5 Definir los criterios de auditoría.

Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Cuando sea pertinente se tendrán en cuenta los principios de equidad y valoración de costos ambientales de acuerdo a lo expuesto en el capítulo de principios de esta Guía.

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el tema. Los criterios de la auditoría de desempeño son normas razonables y específicas de auditoría de desempeño, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

(...)

Los criterios deben ser discutidos con las entidades auditadas; sin embargo, en última instancia la selección de los criterios más convenientes es responsabilidad del auditor.(...)

(...)

Los criterios también pueden plantearse como indicadores, es este caso el equipo auditor puede diseñar indicadores que faciliten el análisis del tema. Los indicadores deben describir o medir la situación específica a auditar.

{Las características de estos criterios según la Guía deben ser: confiabilidad, objetividad, utilidad, comprensibilidad, comparabilidad, integralidad y aceptabilidad}

#### 2.2.3.2.2 Formulación y aprobación de hallazgos.

Implica el análisis de las causas, efectos y recurrencia de la observación; la evaluación de la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia y la competencia de los actores.»

Es pertinente traer a colación la definición de hallazgo establecida en la Guía de Auditoría Territorial - GAT Versión 3.0:

##### «1.3.3.7 Estructuración y tratamiento de observaciones y/o hallazgos

La observación y/o 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 - Ser) con el criterio (Deber ser). Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementará estableciendo sus causas y efectos.»

(...)

#### GLOSARIO

(...)

##### 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 complementara estableciendo sus causas y efectos.

##### Hallazgo administrativo

Hecho que demuestra que la gestión fiscal de un sujeto de control, no se está desarrollando de acuerdo con los principios generales establecidos.

##### Hallazgo con impacto disciplinario

Hallazgo administrativo donde se configura que los servidores Públicos o los particulares que transitoriamente ejerzan funciones Públicas, han incurrido en alguna conducta que la legislación tipifica como falta disciplinaria.

##### Hallazgo con impacto Incidencia fiscal

Todo hallazgo administrativo donde se tipifica que los servidores Públicos o los particulares ha realizado una gestión fiscal deficiente, contraria a los principios establecidos para la función, que han producido un daño patrimonial al Estado.

##### Hallazgo con impacto penal Ocurrencia de un hecho constitutivo de delito.

Cuando en el ejercicio de sus funciones o con ocasión de ellas, el servidor Público comete un hecho punible, de aquellos cuyo bien jurídico pertenece a la protección de la administración y función pública, se le da traslado a la Fiscalía General de la Nación para lo de su competencia.»

Esta Oficina Jurídica se ha pronunciado respecto de los hallazgos de auditoría en varios conceptos, de los cuales relacionamos:

Concepto 110.040.2023 (radicado 1102-202301267 del 12 de mayo de 2023):

«Ahora bien, respecto a los hallazgos, este es producto de una observación que no pudo ser desvirtuada

por el sujeto auditado, y es definido como un hecho relevante, en el que se comprueba la situación detectada con el criterio del deber ser, estableciendo sus causas y efectos (...)»

Concepto 110.025.2023 (radicado 1102-202300903 del 27 de marzo de 2023):

«iii) El hallazgo de auditoría con connotación disciplinaria se refiere a aquel hecho encontrado en el ejercicio de vigilancia fiscal, que conlleva presuntamente una conducta tipificada como falta disciplinaria en la normatividad respectiva, lo cual se determina de manera preliminar por el auditor encargado y es validada en mesa de trabajo por el equipo auditor.»

Concepto 110.023.2023 (radicado 1102-202300738 del 10 de marzo de 2023):

«i) El hallazgo fiscal contiene el hecho o hechos encontrados como resultado del control fiscal (auditoría o actuación fiscal) que comporta la existencia de un daño al patrimonio al estado y que es la base, junto con los respectivos soportes o evidencias (pruebas) para el inicio del proceso de responsabilidad fiscal.»

Concepto 110.21.2020 (radicado 20201100010831 del 02 de mayo de 2020):

«De las definiciones anotadas podemos concluir de manera más simple, que el hallazgo de auditoría es el hecho o situación relevante (proveniente de eventos, registros, documentos, declaración y en general cualquier información recopilada en el proceso auditor) encontrada en el ejercicio auditor, que una vez efectuada su evaluación frente a la norma, procedimiento, requisito y/o política que lo rige, indican su cumplimiento o incumplimiento.

(...)

Para efectos de los alcances disciplinario, penal o de otra índole (puede haber hallazgos que conlleven alcances investigados por otras autoridades como la DIAN, las Superintendencias, la UGPP, etc.), se debe tener en cuenta que el mismo se da como una presunción, pues es la autoridad respectiva quien determina si el hecho configura o no el alcance.

(...)

La configuración o validación de las observaciones y/o hallazgos, de acuerdo con la GAT de noviembre de 2019, se debe efectuar en mesa de trabajo, espacio en el cual los auditores interactúan y deban tener los resultados del proceso, las evidencias que sustentan la observación o hallazgo, la incidencia del mismo, y se revisan las características anotadas en el párrafo anterior:

(...)

Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que se comunica en el informe preliminar a la entidad vigilada es una observación, y que ésta tiene la oportunidad de presentar sus descargos en ejercicio del derecho de defensa y contradicción, los auditores nuevamente en mesa de trabajo, deberán estudiar y evaluar dicha respuesta y sus soportes, a fin de determinar si desvirtúa lo observado y así suprimir dicha observación, o si por el contrario esta se debe ratificar como hallazgo; igualmente y con base en la respuesta dada al informe preliminar, en la misma mesa de trabajo, se debe determinar lo referente a la presunta incidencia para determinar si se ratifica, se modifica o se retira.

## 5. Conclusiones

De conformidad con la normatividad, jurisprudencia y conceptualización anotada anteriormente respecto a los temas consultados, se concluye lo siguiente:

- i. La Contraloría General de la República ejerce su función constitucional y legal de control fiscal a través de los diferentes tipos de auditoría (financiera, de cumplimiento y de desempeño) bajo los parámetros establecidos en las correspondientes guías de auditoría: REG-ORG-0012-2017 - Auditoría financiera, REG-ORG-0022-2018 – Auditoría de cumplimiento y REG-ORG-0023-2018 – Auditoría de desempeño; además, a través de las denominadas actuaciones especiales de fiscalización que se encuentran reguladas en la resolución REG-ORG-0055-2022.

Además de las guías propias para cada tipo de auditoría y actuación especial, todos los ejercicios auditores se desarrollan con base en los lineamientos generales establecidos en la resolución REG-ORG-0012-2017.

- ii. Las auditorías realizadas por los diferentes organismos de control fiscal y dentro de ellos la Contraloría General de la República, en tanto se tratan de actuaciones administrativas, se deben desarrollar bajo los principios de la función administrativa establecidos en los artículos 29 y 209 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 3º de la Ley 1437 de 2011 – CPACA.

Dentro de estos principios se encuentra como fundamental el debido proceso, dentro del cual están los derechos de defensa y de contradicción, los cuales se encuentran preservados en las diferentes guías de auditoría en aspectos tales como la interacción que se debe observar entre el auditado y el equipo auditor, así como en la oportunidad de controversia al informe preliminar de auditoría y sus resultados por parte de la administración de la entidad auditada presentando las explicaciones y soportes o pruebas respectivas.

Todas las situaciones o hechos encontrados durante el ejercicio auditor (en cualquiera de sus etapas) y que conlleven a catalogarse como observación o hallazgo, deben ser puestos en conocimiento del ente auditado en cumplimiento del debido proceso a fin de que se ejerzan los derechos de defensa y de contradicción.

- iii. Los hallazgos de auditoría son hechos o situaciones relevantes que una vez analizadas y comparadas frente a los criterios establecidos (normas, procedimientos, directrices, etc.), se determina que presentan incumplimiento. El alcance del hallazgo (fiscal, disciplinario, penal u otro) será determinado por el equipo auditor teniendo en cuenta el tipo de criterio incumplido.

Para determinar el hallazgo es necesario evaluar el hecho o situación encontrada y compararla con el criterio establecido; verificar y analizar la causa, el efecto y la recurrencia de la situación observada; evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia o soporte; finalmente, evaluar y validar la respuesta del auditado a la observación inicial, es decir, que aún proferido el informe preliminar o inicial, al auditado le asiste el derecho a presentar pruebas para

desvirtuar lo anotado por el equipo auditor y que éstas sean evaluadas.

Los criterios utilizados para comparar los hechos o actividades encontradas, serán aquellos referentes al asunto o materia que se esté evaluando, es decir, será aquella normatividad, procedimiento o lineamientos en que se debe desarrollar dicha actividad, como por ejemplo si se está evaluando un contrato público, el criterio será la ley de contratación pública y sus modificaciones, la reglamentación de dicha ley, las directrices emanadas de la autoridad correspondiente (Colombia Compra Eficiente), el manual de contratación de la entidad y el procedimiento establecido en dicha entidad para este proceso, entre otras, así como también la jurisprudencia respectiva.

Si las pruebas presentadas por el auditado en la contradicción del informe preliminar no fueron allegadas al equipo auditor en la ejecución de la auditoría, también deben ser evaluadas y tenidas en cuenta para el informe final o definitivo; de esta situación puede resultar que la entidad en el transcurso de la ejecución corrigió o supero el hecho observado, caso en el cual se estaría frente a un beneficio de auditoría que igualmente se encuentra contemplado en el proceso auditor, pero también puede ser que simplemente no fue allegada la información al equipo auditor por negligencia de los funcionarios responsables y allí se estaría frente a una posible falta sancionable a través del proceso sancionatorio fiscal establecido en la Ley 42 de 1993.

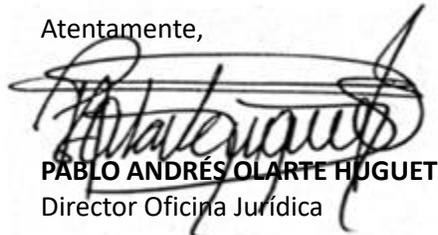
En los anteriores términos consideramos atendidas sus inquietudes, esperando haber dado claridad sobre las mismas, anotando que el presente concepto se emite en los términos del artículo 28 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) sustituido por el artículo 1º de la Ley 1755 de 2015 «Por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo», con carácter orientador tal como lo determina la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Consejo de Estado en Auto del 19 de mayo de 2016 dentro del expediente radicado 20392 - 25000-23-37-000-2012-00320-01:

«(...) el artículo 253 del Decreto 01 de 1984 (hoy regulado en términos similares por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011) prevé la consulta como una forma de ejercer el derecho de petición. La respuesta que da la administración se llama concepto y, en general, nace de la obligación de atender solicitudes de información sobre las materias que tiene a cargo. **Los conceptos sirven para orientar a los asociados sobre alguna cuestión que puede afectarlos. Pero eso no indica que siempre se trate de una manifestación unilateral de voluntad y, por ende, capaz de producir algún efecto jurídico general y abstracto. De hecho, los conceptos que emite la administración en relación con las materias que tienen a cargo no comprometen su responsabilidad 'ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución'»** (Resaltamos en negrilla)

Los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la Auditoría General de la República relacionados en el presente concepto pueden ser consultarlos en el siguiente enlace: <http://www.auditoria.gov.co/web/guest/auditoria/normatividad/conceptos-juridicos>

Para este Despacho es importante conocer la percepción sobre la atención brindada, para lo cual, adjunto a la presente encontrará un formato de encuesta para que lo diligencie y nos lo remita a la dirección de correspondencia Calle 26 Nro. 69-76 Piso 17, Edificio Elemento, Torre 4 de Bogotá o a los correos electrónicos [juridica@auditoria.gov.co](mailto:juridica@auditoria.gov.co) y [fjimenez@auditoria.gov.co](mailto:fjimenez@auditoria.gov.co) Si para usted resulta más cómodo, también puede diligenciarla de manera virtual a través de nuestra página web [www.auditoria.gov.co](http://www.auditoria.gov.co) ingresando por el botón *SIA*, seleccionar la opción *SIA ATC ATENCIÓN AL CIUDADANO*, luego, seleccionar el botón *Encuesta de Satisfacción* e ingresar los dígitos del código SIA-ATC que aparecen en la referencia de la presente comunicación y la contraseña f93aef18. También puede consultar su solicitud en el botón *Consultar Solicitud* ingresando igualmente el mismo código SIA-ATC y contraseña.

Atentamente,



**PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET**  
Director Oficina Jurídica

Anexo: Formato encuesta de satisfacción

	Nombre y Cargo
Proyectado por:	Fabio Luis Jiménez Castro – Profesional Especializado Grado 4
Revisado por:	Pablo Andrés Olarte Huguet – Director Oficina Jurídica
Aprobado por:	Pablo Andrés Olarte Huguet – Director Oficina Jurídica
<i>Los arriba firmantes declaramos que hemos revisado el documento y lo encontramos ajustado a las normas y disposiciones legales vigentes y por lo tanto, bajo nuestra responsabilidad lo presentamos para la firma.</i>	