

80112 – IE 49958

Bogotá, D.C., Diciembre 12 de 2007

Doctor  
JOSE GREGORIO MANGA CERTAIN  
Contralor Delegado para el Medio Ambiente  
Contraloría General de la República  
Ciudad

Asunto: REVOCATORIA DIRECTA DEL DICTAMEN INTEGRAL QUE  
CONTIENEN LOS INFORMES DE AUDITORÍA.

#### 1- ANTECEDENTE

Mediante oficio No 2007IE43200 recibido en esta Oficina el 31 de octubre de 2007, nos consulta si hay lugar a la revocatoria directa del dictamen de los informes de auditoria.

#### 2- CONSIDERACIONES JURIDICAS

Para determinar si es procedente la revocatoria del dictamen de auditoria se debe tener en cuenta el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo que regula la figura de la revocatoria, en los siguientes términos: *“Los actos administrativos pueden ser revocados por los mismos funcionarios que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos...”*

De la disposición transcrita, es claro que la revocatoria procede contra los actos administrativos, por lo tanto es viable analizar si el dictámen que hace parte de los informes de auditoria corresponde a un acto administrativo, teniendo en cuenta el contenido y propósitos del dictámen y las características de todo acto administrativo.

La Guía de Auditoria Gubernamental con Enfoque Integral Audite 3.0, como metodología para el desarrollo del proceso auditor, adoptada mediante la Resolución Orgánica 5774 de 2006, establece que:

*“El Informe es el producto del proceso auditor. De su adecuada redacción y presentación depende que el esfuerzo realizado por los auditores finalmente logre que el auditado emprenda acciones correctivas y preventivas que contribuyen a mejorar la gestión fiscal.*

*Propósitos del informe:*

- *Registrar los acontecimientos de uno o más periodos fiscales en las entidades auditadas.*
- *Dar a conocer, con evidencia suficiente, a las administraciones de las entidades públicas las debilidades en la gestión, control y administración de los recursos con el propósito de que se adopten medidas correctivas.*
- *Comunicar el concepto sobre la gestión y/o la opinión sobre la razonabilidad de los estados contables y la información financiera como conclusión del trabajo auditor realizado por la Contraloría General de la República.*
- *Emitir el Fenecimiento de la Cuenta Rendida por los responsables del erario.*
- *Informar a la ciudadanía sobre la observancia de los principios de economía, eficiencia y eficacia por parte de las entidades del Estado.*
- *Apoyar el control político que ejerce el Congreso de la República*
- *Promover el mejoramiento continuo de la gestión fiscal.”*

En la misma Guía se establece que en el contenido del informe se encuentran: El Dictamen Integral; los resultados de la auditoría; la carta de conclusiones; el concepto sobre la efectividad, cumplimiento y avance del plan de mejoramiento; los resultados de la Auditoría, el resultado del seguimiento al plan de mejoramiento; así como también los modelos establecidos en el Audite para la presentación del informe de auditoría, los que contemplan además el reporte de los hallazgos administrativos, disciplinarios, penales o fiscales que se encuentren en el desarrollo de la auditoría.

El dictamen integral incluye una opinión sobre la razonabilidad de los estados contables y el concepto sobre la gestión fiscal de la entidad, comprendiendo la evaluación del Sistema de Control Interno y el cumplimiento del Plan de Mejoramiento y concluirá con el fenecimiento o no de la cuenta fiscal rendida.

Entre los resultados de la auditoría y para emitir el concepto sobre la gestión fiscal, se deben tener en cuenta los hallazgos, los cuales pueden ser fiscales, disciplinarios, penales o administrativos con otras incidencias.

Los hallazgos administrativos con incidencia fiscal son las irregularidades bien sea por acción u omisión en que incurren los servidores públicos y los particulares en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, cuando

en el manejo y administración de los bienes o fondos de la Nación causen un daño al patrimonio del Estado.

Los hallazgos administrativos con incidencia disciplinaria son las irregularidades administrativas en que por acción u omisión, incurre el servidor público o particular en el cumplimiento de los deberes propios del cargo o función, o con ocasión de ellos, o por extralimitación de las funciones, encontradas en el ejercicio del control fiscal y pueden dar lugar a la responsabilidad disciplinaria.

Los hallazgos administrativos penales son las acciones u omisiones de los funcionarios públicos y los particulares que han incurrido en una conducta que la legislación penal tipifica como un hecho punible y pueden dar lugar a la responsabilidad penal.

El hallazgo administrativo con otras incidencias, es toda situación irregular encontrada durante el proceso de auditoría, como consecuencia de la comparación entre lo dispuesto por la norma y los resultados de auditoría cuyo alcance, por razones de competencia, debe ser de conocimiento de otros organismos de la administración pública o implican el inicio de acciones diferentes a la penal, fiscal o disciplinaria.

El concepto OJ.3925 de 2002, señaló que *“la Contraloría General de la República se pronunciará a través de un Informe de Auditoría de Seguimiento a los Planes de Mejoramiento, en el cual se incluye un registro sobre el incumplimiento y la efectividad de las acciones desarrolladas por la entidad para subsanar y corregir las observaciones formuladas a través de los Informes de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral.”*<sup>1</sup>

*Dentro de este orden de ideas, es claro que ante la renuencia de la entidad en subsanar y corregir las deficiencias señaladas por la Contraloría General de la República, en cumplimiento de la facultad sancionatoria, otorgada por el numeral 5 del artículo 268 de la Constitución Política y el artículo 101 de la ley 42 de 1993, el*

---

<sup>1</sup> El seguimiento a los informes de auditoría debe entenderse en el sentido del concepto y ajustado a la Resolución Orgánica 5972 de 2007, por la cual se reglamenta la Metodología de los Planes de Mejoramiento que presentan los sujetos de control a la Contraloría Genral de la República que en el artículo Vigésimo Séptimo, estableció que la Contraloría Delegada Sectorial o la Gerencia Departamental respectiva, en ejercicio del proceso auditor aplicado mediante las modalidades de auditoría establecidas en la Guía de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral – Audite, emitirá concepto sobre el nivel de cumplimiento, avance de los compromisos adquiridos y la efectividad de las acciones implementadas en el plan de mejoramiento.

*Contralor General de la República, puede conminar y sancionar a los sujetos de control fiscal...”*

En virtud de lo señalado por el artículo 44 de la Resolución Orgánica 5544 de 2003: *“La Contraloría General de la República, se pronunciará a través de los Informes de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, sobre la gestión fiscal de los responsables que deben rendir cuenta, de acuerdo con los procedimientos previamente establecidos para tal efecto por el organismo de control.*

*El pronunciamiento será emitido a través del dictamen integral contenido en el Informe de Auditoría, mediante el fenecimiento o no de la cuenta, el cual constará de una “opinión” sobre la razonabilidad de los estados contables y los “conceptos” sobre la gestión fiscal y cumplimiento de los criterios de economía, eficiencia, eficacia, equidad y valoración de los costos ambientales.”*

En vista de que la Guía utiliza los términos *dictamen integral, informe de auditoría* y en la consulta se refiere al *dictamen del informe de auditoría*, se hace necesario unificar o determinar la diferencia entre estos términos, tomando como base lo señalado en el Audite 3.0 y lo establecido en el concepto O.J.3925 de 2002.

El Audite 3.0. menciona que el dictamen integral hace parte del informe, este dictamen contiene la mayoría de aspectos que componen el informe, como son la opinión sobre los estados contables y el concepto sobre la gestión fiscal de la entidad, incluyendo la evaluación del Sistema de Control Interno y el cumplimiento del Plan de Mejoramiento y concluirá con el fenecimiento o no de la cuenta fiscal rendida. El informe contiene además de lo mencionado en el dictamen integral, la carta de conclusiones que es una síntesis de los aspectos relevantes del informe, es decir que tanto el dictamen integral como el informe contienen la misma información, por eso se puede hablar indistintamente de los dos, sin olvidar que el informe de auditoría es un dictamen.

Evidentemente la Guía Gubernamental de Auditoría versión 3.0 prescribe el procedimiento para la elaboración del informe y dentro de este para la rendición del dictamen integral, sin que este último pueda considerarse de manera aislada a la naturaleza misma del primero; no cabe duda que la calificación sobre la gestión, que habrá de hacerse a través del dictamen integral que concluirá con el fenecimiento o no de la gestión, es un procedimiento reglado y así determinado por la Guía aprobada con Resolución Orgánica 5774 de 2006, sin embargo el análisis de los presupuestos que habrán de tenerse en cuenta en la matriz constituye un

elemento de sana discreción del equipo auditor; en otras palabras determinar si la opinión sobre la gestión es limpia o con salvedades depende del sano criterio que tenga el equipo auditor después de analizar las actuaciones del sujeto de control que fueron puestas a su consideración, así como evaluar la confiabilidad y razonabilidad de los estados Contables, el cumplimiento de las normas y el funcionamiento del sistema de control interno, estos elementos que son suficientemente conocidos por la entidad, a través de un riguroso procedimiento de audiencia y defensa, constituyen la base para la emisión del dictamen.

Retomando el análisis sobre el informe de auditoría como posible acto administrativo, esta Oficina en el concepto 2007EE24126-07 del 28 de mayo de 2007, señaló respecto a la naturaleza de los informes emitidos en ejercicio del control fiscal:

*“Parte importante del ejercicio de control fiscal es la rendición y conformación de informes. Estos informes no son una creación caprichosa o simplemente subjetiva de los funcionarios de conocimiento, sino que deben estar soportados en elementos de juicio recaudados dentro de las actuaciones ya señaladas. Tampoco tienen dichos informes el carácter de decisiones judiciales. Ahora, los informes no son actos administrativos, no deciden la situación de una persona en particular sino que dan una opinión técnica sobre el estado de una situación respecto de un sujeto de vigilancia y control fiscal, en una vigencia fiscal determinada. Su objeto no es el ejercicio del poder público sobre la conducta de una persona, sino considerar el estado de unas condiciones.*

Esta Oficina ha señalado en otras oportunidades que:

*“El informe de auditoría es el documento mediante el cual el equipo de auditoría reporta la evaluación que ha realizado sobre la situación, la gestión y los resultados de una Entidad y los diferentes hallazgos encontrados en el proceso de evaluación de un sujeto de control”.<sup>2</sup> (República de Colombia. Contraloría General de la República. Oficina Jurídica. Concepto 1714 de 2002)*

*Si bien es cierto dicho informe se realiza en ejercicio de las funciones de vigilancia y control fiscal otorgadas por la Constitución Política y la ley a las contralorías, esto no significa que sea un acto administrativo, pues solo contiene un reporte de la evaluación que ha realizado el grupo auditor, no tiene efectos frente a los administrados, sino que sirve de soporte para el mejoramiento de la gestión fiscal y eventualmente, la concreción de hallazgos disciplinarios, penales o fiscales, que dan lugar al inicio de las acciones correspondientes.”*

De lo establecido en la Guía, en los diferentes conceptos de esta Oficina y de la Resolución Orgánica 5544 de 2003, el contenido y propósito del informe, es señalar a la entidad auditada cuáles son sus fortalezas y debilidades; en qué puntos esta fallando para que adopte procedimientos que corrijan las fallas y que le permitan mejorar su gestión, así mismo establecer los avances de la entidad en el desarrollo del plan de mejoramiento y cuando procede, dar por fenecida la cuenta de la entidad auditada, consignar las irregularidades encontradas en desarrollo del proceso auditor como hallazgos, los cuales serán reportados a la autoridad competente. Entonces de los propósitos y contenido del informe se puede decir que es un dictamen integral, un conjunto de conceptos y de opiniones técnicas motivadas sobre la gestión fiscal de la entidad auditada, que por lo tanto no tiene efectos frente a los administrados; en este orden constituye una guía que le sirve a la entidad para destacar los aspectos positivos de su gestión, mejorar y corregir los aspectos negativos. Razones técnicas que desestiman la connotación de acto administrativo a la luz de la legislación pública vigente.

Es procedente analizar también el informe de auditoria frente a los requisitos del acto administrativo para dilucidar con mas profundidad porque no se trata de un acto administrativo:

Para el Consejo de Estado (Sentencia del 3 de diciembre de 1975, Consejero Ponente: Alvaro Pérez Vives), el acto administrativo es *“toda declaración de voluntad de una autoridad administrativa (sujeto) proferida en la forma determinada por la ley o el reglamento, que estatuya sobre relaciones de derecho público (contenido), en consideración a determinados motivos, con el fin de producir un efecto jurídico para satisfacción de un interés administrativo y que tenga por objeto crear, modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva”*

Posteriormente estableció que: *“...según el concepto doctrinal y jurisprudencial tradicionalmente reconocido, se entiende por acto administrativo la expresión de voluntad de una autoridad o de un particular en ejercicio de funciones administrativas, que modifique el ordenamiento jurídico, es decir, que por si misma cree, extinga o modifique una situación jurídica...”*<sup>2</sup>

De las condiciones establecidos por el Consejo de Estado para el acto administrativo, se puede decir que el informe de auditoría cumple con algunas condiciones, en el sentido de que es la expresión de voluntad de la administración en ejercicio de la función administrativa, en vista de que contiene manifestaciones sobre los resultados de la gestión fiscal de la

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado. Auto de Sala Unitaria, Sección Primera del 24 de febrero de 1995, Consejero Ponente, Libardo Rodriguez Rodriguez, expediente No 3195.

entidad auditada, por parte de la administración; función que se lleva a cabo por una determinación constitucional del artículo 267 de la Carta, que le asigna a la Contraloría General de la República la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, es decir, que el dictamen de los informes de auditoría es la aplicación de la función administrativa porque tiene como objetivo el cumplimiento de los fines estatales asignados a la Contraloría General de la República.

Sin embargo en cuanto a la capacidad que tiene el acto administrativo para modificar, extinguir o crear una situación jurídica, el informe de auditoría carece de tal condición, en vista de que las determinaciones o pronunciamientos que haga la Contraloría en el informe no cambian las situaciones jurídicas de la entidad y sus miembros, toda vez que son opiniones, dictámenes y conceptos sobre la gestión fiscal, que aunque pueden dar lugar a la apertura de acciones penales, administrativas o disciplinarias, así como a la apertura de procesos administrativos sancionatorios<sup>3</sup>, estos procesos o investigaciones proceden por fuera del informe de auditoría, por esta razón, no se constituye en si mismo en un acto jurídico que inicie la apertura de estos procesos sino que es un conjunto de observaciones que no convierten a los miembros de la entidad auditada en investigados, es decir que el dictamen que contiene el informe de auditoría no adopta ninguna decisión que tenga la virtualidad de producir efectos jurídicos.

La apertura de los diferentes procesos o investigaciones a que haya lugar y que provengan de la información consignada en el dictamen de auditoría, puede constituir un acto administrativo, siempre que se trate de una expresión de la voluntad de la administración, porque puede modificar una situación jurídica, pues antes de la apertura hay un sujeto no investigado y después de la apertura un sujeto *sub judice*.

---

<sup>3</sup> “Contraloría General de la República. Oficina Jurídica. Concepto EE60047, del 25 de octubre de 2003: *Si como parte del control fiscal ejercido a través de un proceso de auditoría gubernamental con enfoque integral, se determina la existencia de hechos o situaciones irregulares que impactan significativamente el desempeño de la organización, estaremos en presencia de un hallazgo, los cuales pueden ser fiscales, disciplinarios o penales, debiendo trasladarse cada uno de ellos a la autoridad competente para adelantar la correspondiente investigación.*

*Por consiguiente, si como consecuencia de la revisión de la cuenta y del dictamen de no fenecimiento de la misma, la Contraloría General de la República establece la existencia de hallazgos, bien sean fiscales, penales o disciplinarios, procede, a través de sus Contralores Delegados y Gerentes Departamentales, a efectuar los traslados respectivos a las autoridades que en cada caso tengan la competencia para iniciar las acciones pertinentes.”*

El informe de auditoría y el dictamen integral no expresan de manera definitiva la voluntad de la administración capaz de afectar la esfera jurídica de la Entidad, y por lo tanto no conlleva la vulneración o amenaza de un derecho sino que implica la continuidad de la actuación administrativa, cuyo objetivo es la preservación de los recursos del Estado y su manejo eficiente y eficaz como lo manda la Constitución Política.

Tampoco implica el informe de auditoría y el dictamen integral un acto sancionatorio contra la administración, que vulnere derecho alguno y que en virtud resultara procedente su impugnación por la vía gubernativa, se trata de una actuación de control fiscal puramente preventiva y correctiva.

De lo mencionado se concluye que el dictamen integral que contiene el informe de auditoría no es un acto administrativo, pero se desarrolla en el marco de una actuación administrativa procedente de una atribución constitucional y legal que es el ejercicio Auditor, como herramienta estandarizada para la efectiva vigilancia y control fiscal; y por lo tanto debe respetar el debido proceso en virtud de la disposición constitucional contemplada en el artículo 29: *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”*, como en efecto lo prevé en todas las etapas y procedimientos en esta Guía adoptados.

Finalmente no hay en el procedimiento establecido por el Señor Contralor General de la República a través de Resolución Orgánica, ningún mecanismo que indique que contra el informe de auditoría proceda recurso alguno, y el informe como tal es un cuerpo que no puede ser desmembrado, so pena de perder su integralidad.

### 3- CONCLUSION

Los informes de auditoría son dictámenes de los entes de vigilancia y control fiscal que recaen sobre la gestión fiscal de la administración, que consignan las observaciones tanto positivas como negativas para la entidad auditada, algunas de las cuales se constituyen en hallazgos que pueden dar lugar a la apertura de acciones fiscales, disciplinarias y penales, entre otras, las que tendrán lugar por fuera de la auditoría y serán llevadas a cabo por los organismos encargados por la Constitución Política y la ley para tal fin; así mismo sucede con los procesos administrativos sancionatorios que se pueden aperturar en virtud de lo señalado por los informes de auditoría.



El informe de auditoria, en tanto conserve su naturaleza de ser un dictamen, una opinión sobre la gestión fiscal de una entidad, no se erige en acto administrativo, por no producir efecto jurídico alguno, sino constituir un informe, aún cuando sirve de base a posibles acciones penales, fiscales o disciplinarias, entre otras, así como a la apertura del proceso administrativo sancionatorio fiscal, no modifica, ni crea o extingue una situación jurídica para la entidad auditada, ni para sus miembros.

Finalmente lo invitamos a consultar los conceptos de esta que con relación a este y otros temas, ha proferido la Oficina Jurídica, visitando el enlace *normatividad - conceptos* de nuestro portal institucional: <http://www.contraloriagen.gov.co>

Cordialmente,

(Original Firmad)  
LUIS GUILLERMO CANDELA CAMPO  
Director Oficina Jurídica (E)

Proyectó: Isabela Narváez Coral, Profesional Universitario.  
Revisó: Alvaro Barragán Ramírez, Asesor de Gestión (E).  
Radicado: 2007IE43200Macro