

debe
ntar
form
iero
rars
orm

una
n la
no

10
1a

Nuevo Control Fiscal: ¿Sin Visión en Colombia?

C.P. Marco Antonio Machado Rivera

Contador Público Universidad Nacional de Colombia
Especialista en Ciencias Fiscales Universidad Antonio Nariño
Especialista en Gerencia de Costos de la Universidad Central
Diplomado Contabilidad Pública Universidad de Antioquia
Ex-Coordinador Centro de Investigaciones-Fac. Contaduría-Universidad Central
Ex-Asesor del Contador General de la Nación
Ex-Funcionario de la Contraloría de Bogotá, D.C.
Coordinador del Programa de Investigación Contable U. de A.
Profesor tiempo completo U. de A.

RESUMEN

El desempeño de los profesionales de las diversas áreas relacionadas con el Derecho, la Administración, la Contabilidad y la Economía, particularmente en lo relacionado con el control del erario público, exige conocimientos en cada una de las facetas que lo determinan con mayor profundidad, con el fin de responder a las necesidades de información y control del Estado colombiano.

Hay una visión de control fiscal de carácter normativo que se pierde en la ejecución del día a día en razón a la asunción de modelos de control que pudieron dar resultado en el pasado, pero que no fue así, y de concepciones del ente objeto de control poco acordes con su realidad.

Es necesario que con la acción se materialice una práctica en favor del control, para que respalde la utopía de una acción fiscalizadora que permita a los colombianos vivir más dignamente con un control a la altura de las necesidades nacionales, vale decir, que antes que un simple gasto, sea un valor agregado para la riqueza nacional. No se puede mantener una institución controladora que se estigmatice como una actividad más para darle a un grupo de colombianos medios de pago.

Los sistemas de información deben estar a la altura de las necesidades de control del erario público y de las tendencias de la información contemporánea; de no ser así muy poco es lo que se podrá contribuir al bienestar nacional y a la satisfacción de necesidades básicas de la nación y los territorios.

PALABRAS CLAVE: control integral, control fiscal, contralorías, información contable, gestión fiscal pública, efectividad.

Nuevo Control Fiscal ¿Sin Visión en Colombia?

1. Presentación

El control fiscal en Colombia atraviesa por una etapa de duras críticas, que se configuran en elementos que le otorgan a las contralorías un alto grado de incredulidad por parte de los ciudadanos comunes y de quienes, de alguna manera, tuvieron nexos con la nueva etapa, a partir de 1991. Las críticas, luego de diez años, confluyen en el alto costo y sus bajos beneficios, en su falta de gestión efectiva, en su politización y poca tecnificación, en su silencio y falta de iniciativa frente a la corrupción, así como en su continuismo en la práctica mecánica y acrítica, aun cuando los sistemas de control se enriquecieron en el papel.

Todas estas voces abogan por la búsqueda de alternativas para reemplazar el actual modelo de control y sus sistemas, en procura de mejores derroteros para la función controladora del erario público.

El desempeño de los profesionales de las diversas áreas relacionadas con el derecho, la administración, la contabilidad y la economía, particularmente en lo relacionado con el control del erario público, exige conocimientos en cada una de las facetas que lo determinan con mayor profundidad, con el fin de responder a las necesidades de información y control del Estado colombiano.

La ausencia de formación de los funcionarios que ejercen los cargos operativos y directivos del control fiscal es un elemento a ser evaluado desde diversas concepciones, ya que no se puede seguir pensando en capacitaciones segmentadas (revisión de la cuenta, contratación, evaluación del control interno, etc.), limitadas a la normatividad, sin referencia a prácticas concretas, ni creativas y sin herramientas para su implementación integral.

Con el presente documento se pretende presentar a la comunidad académica y profesional de las áreas relacionadas con el control fiscal, algunos elementos para la reflexión, en torno a los sueños vertidos en la nueva Constitución Política que para el país se definió en las postrimerías del siglo XX. Diez años después del espacio generado para la reflexión en torno al control fiscal, es necesario abordar una labor de análisis, antes que entrar a improvisar nuevos modelos o, en el peor de los casos, medidas de emergencia.

2. Modelo de Control Fiscal: ¿Una Utopía?

Existen diversas interpretaciones de la práctica controladora, que corresponden a diversos modelos de ejecución del control, varios de ellos aparentemente disímiles y contradictorios. Los conceptos de control son diversos e inciden en la práctica como una base conceptual compleja que determina la asunción de metodologías, procedimientos e instrumentos.

Regularmente se parte de la presunción que todos los funcionarios de un grupo comparten la misma óptica de control y que esta diferencia es inocua; sin embargo, es necesario asumir de manera consciente tales diferencias.

Como una estructura mental, las nociones de control asemejan los paradigmas que delinear la práctica de los funcionarios y grupos de control. En la Tabla 1 se interrelacionan cuatro de estos enfoques (anglosajón, latino, japonés y universal) y dos énfasis (judicial y administrativo), los cuales permiten connotar una “torre de babel” en torno al concepto de control.

Tabla 1. Tipos de Control

Enfoque \ Enfasis	Judicial	Administrativo
Anglosajón (Detección, corrección, acción correctora, hacer, actuar, castigo, impulso correctivo, intervención)	Es una acción correctora que permite ajustar las operaciones de acuerdo al plan establecido y detectar a los culpables de las desviaciones.	Es una acción correctora que permite ajustar las operaciones de acuerdo al plan establecido, en búsqueda de mejoras administrativas.
Latino (Dispositivos, fiscalización, prevención verificación, examen posterior, penalización)	Es el conjunto de dispositivos que me permiten constatar la desviación entre lo previsto y lo realizado para constituir la prueba de los errores asignables a un responsable.	Es el conjunto de dispositivos que me permiten constatar la desviación entre lo previsto y lo realizado.

Enfoque \ Enfoque	Enfasis	Judicial	Administrativo
Japonés (Esfuerzo disciplinado, hacer todo lo que sea necesario para alcanzar el objetivo)		Es hacer lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de una organización detectando y condenando a los culpables en caso de no lograrse.	Es hacer lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de una organización buscando el mejoramiento continuo.
Universal (Seguimiento con base en sistema de señales)		Es un sistema de seguimiento a las variables establecidas, que arroja unas señales que le permiten al agente ejecutor saber en qué nivel se está cumpliendo con un plan, y al controlador, determinar su grado de responsabilidad por el incumplimiento de éste.	Es un sistema de seguimiento a las variables establecidas, que arroja unas señales que le permiten al agente ejecutor saber en qué nivel se está cumpliendo con un plan en procura de mejoras en su gestión.

Adicionalmente, los modelos de control pueden hacer énfasis en variables de diverso tipo, tales como las operativas (eficacia en procesos y desempeño en actividades), presupuestales (ingreso, gasto y déficit), financieras (utilidad y rentabilidad financiera), económicas (productividad, eficiencia y economía), sociales (equidad y responsabilidad), culturales (capital intelectual y ambientes de trabajo) y ambientales (responsabilidad ambiental y valoración de costos y beneficios ambientales).

¿Cuál es el enfoque y énfasis de control asumido en Colombia? El no saber con certeza la respuesta a este interrogante, conlleva una serie de errores que deben ser superados. Estos errores más frecuentes se orientan a reducir el control en una de dichas tendencias, y redundan en los siguientes aspectos:

- i. Asumir modelos empresariales deterministas y reducidos a variables de tipo presupuestal y financiero, para el caso de las entidades e instituciones de carácter público,

- ii. Asumir que control es sinónimo de auditoría, lo cual conlleva el énfasis en las labores de revisión y detección más que en las de análisis y evaluación,
- iii. Reducir el todo (p. ej.: patrimonio público nacional) a sus partes (p. ej.: patrimonio de los entes e instituciones nacionales), lo cual implica que se revisen los componentes de la realidad estudiada, olvidando el sistema que éstas conforman de manera sinérgica; aspecto que muy fácil se observa en la tendencia a ejercer el control desde algunos de los sistemas (control de gestión, control financiero, control legal, etc.) y en la tendencia a compilar los informes en lugar de consolidarlos o agregarlos,
- iv. Concentrarse en los procedimientos, olvidando lo esencial; en muchas ocasiones se desarrollan descripciones parciales de la realidad controlada pero sin realizar explicaciones de lo sucedido ni proyecciones del modelo empresarial o de la entidad,
- v. Revisar documentos en lugar de evaluar la eficiencia, la eficacia, la economía, la equidad y la responsabilidad ambiental,
- vi. Asumir la dimensión presupuestal y financiera, obviando la de carácter económico y social, y
- vii. Tener una visión mecánica y determinista del ente o institución controlada en lugar de una visión holística de su complejidad.

El padre del controlismo, Fabio Besta, consideró a la Contabilidad (1909) como la ciencia del control económico de la empresa y planteó, entre otros aspectos, la teoría materialista de las cuentas (relación de hechos administrativos con el patrimonio) y dividió el control en tres fases (Previo, concomitante y posterior); las auditorías y el control presupuestal tuvieron su origen en esta doctrina del control económico¹.

Sobre la base de las tres fases propuestas por el italiano Besta, puede relacionarse que el sistema de vigilancia y control de la gestión fiscal ha recorrido cuatro tendencias en Colombia²:

-
- 1. MILLAN P., Régulo. 100 Años de investigación científica en contabilidad.. Kimpres LTDA., 2000, p. 64.
 - 2. Las tres primeras fases se toman con base en PENAGOS, Gustavo citado por MACHADO R., Marco A. y AMAYA R., Sandra P. El nuevo control fiscal En: Informe de Gestión No. 1, Contraloría de Santa Fe de Bogotá D.C., Santa Fe de Bogotá, 1994, p. 23.

- a. La de las cortes de cuentas, a partir de la creación de la Contaduría General de la Hacienda en 1821,
- b. La creación de organismos de control como la Contraloría General de la República, a partir de la Ley 42 de 1923, inspirada en la primera misión Kemmerer, a cuyo amparo se fortaleció el control previo, legal y presupuestal,
- c. La de la generación de condiciones para el control fiscal con la expedición de Ley 20 de 1975, la cual orientó el control fiscal a todas sus fases (previo, perceptivo y posterior),
- d. La del control económico con la nueva constitución de 1991, orientado a la fase posterior de la gestión, con base en los criterios de selectividad, legalidad y efectividad.

Los cambios en el control se fueron esbozando desde diversos círculos, en torno a las mesas de trabajo de la Asamblea Nacional Constituyente (Mesa 10), donde convergía la necesidad de reformar los artículos 59 y 60 de la Constitución Política Nacional de 1886, y donde era claro que "... todas las propuestas plantean la necesidad de reformar la estructura actual de las entidades controladoras así como los mecanismos de control fiscal, como una respuesta a una situación de crisis generalizada del control fiscal."³

Es de conocimiento general que la transición de la fase c) a la d) en las concepciones, metodologías, procedimientos y herramientas necesarias para una nueva práctica controladora, ha significado grandes esfuerzos para las contralorías en sus diversos órdenes (nacional, departamental, municipal o distrital); sin embargo, es muy largo el camino que aún queda por recorrer, dado que gran parte de los funcionarios (en todos los niveles jerárquicos) acusan deficiencias en materia de formación y visión para el control fiscal. El problema se aborda con capacitaciones de emergencia que tan sólo logran objetivos procedimentales pero no formativos en la esencia del control fiscal.

El nuevo modelo de control esbozado en el artículo 267 de la Constitución Nacional y desarrollado en la Ley 42 de 1993, pretende basarse en la evaluación y

3. MESA DE TRABAJO COMISION 10-CONTROL FISCAL En: Revista Economía Colombiana No. 235, Contraloría General de la República, Bogotá, mayo-junio de 1991, p. 38.

el seguimiento de la gestión pública en búsqueda de la efectividad. La gestión fiscal estaría representada en variables, tales como, la eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales, lo cual supera en su óptica de vigilancia a la “conservación y adecuado rendimiento” de los recursos y la eficacia presupuestal connotadas en la Ley 20 de 1975.

Se dimensiona una nueva fase del control fiscal que hace énfasis en la provisión de herramientas conceptuales, como la definición del control posterior y selectivo, la determinación de criterios de evaluación, la profesionalización del recurso humano y la introducción del control económico, que conlleva la operacionalización de nuevas prácticas y metodología para la evaluación de los diferentes objetos de vigilancia fiscal.⁴

Este modelo basado en el control económico, con carácter posterior, y conducente a mejoras de la gestión en busca de la efectividad, es perfecto para sistemas en donde los planes de desarrollo y las prácticas cotidianas se orienten a la búsqueda de la eficiencia y la eficacia (como en el sector privado) más la economía, equidad con la comunidad y responsabilidad con el ambiente (valoración de costos ambientales); igualmente, donde existan ambientes de control y sistemas de control interno confiables.

Sin duda que en sistemas perversos “que funcionan desviándose de su función social”⁵, el control se orienta a privilegiar el énfasis judicial con el fin de “cazar” y constituir la prueba para condenar a los corruptos; bajo este enfoque se corre el riesgo de sacrificar la posibilidad de brindar a los entes e instituciones controlados unas señales de cómo va su gestión en relación con los planes, programas, proyectos, objetivos y metas propuestos.

Con el nuevo control fiscal se persigue desarrollar unos sistemas de control que se presentan en la Tabla 2, comparados con los del sector privado. Al amparo de dichos sistemas, se pretende cubrir la totalidad de los aspectos que representan la gestión integral de los entes estatales en sus diversos órdenes y niveles; siendo necesario destacar la mayor delimitación en el sector público .

4. MACHADO R., Marco A. y AMAYA R., Sandra P. Op.cit., p. 29.

5. Profundizar en ETKIN, Jorge R. Los sistemas perversos y la corrupción institucionalizada En: BARBOSA C., Octavio y NIÑO G., Juan E. (Compiladores). Hacia la transparencia en la gestión pública. Departamento Administrativo de la Función Pública y Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-, Santa Fe de Bogotá, 1994, p. 84.

Tabla 2. Sistemas de Control

Publico	Descripción	Privado
<i>Revisión de la cuenta</i>	<i>Auditoría de recursos (fondos, bienes y valores). Examen de la cuenta o estudio de los documentos que soportan las operaciones.</i>	<i>Control contable, financiero y presupuestal</i>
<i>Control financiero</i>	<i>Control financiero Auditoría estados financieros para determinar razonabilidad. Análisis financiero.</i>	<i>Control administrativo</i>
<i>Control de legalidad</i>	<i>Análisis del cumplimiento de normas legales que rigen.</i>	
<i>Control de gestión</i>	<i>Control del manejo de los recursos y cumplimiento de planes, programas y proyectos.</i>	
<i>Control físico</i>	<i>Examen de la cantidad, calidad y oportunidad con que se obtienen o proveen los bienes y servicios.</i>	
<i>Control de resultados</i>	<i>Control del cumplimiento de objetivos y metas.</i>	

Teniendo en cuenta que el control para su desarrollo requiere de sistemas de observación, medición, validación, análisis y evaluación, los sistemas de control antes enunciados, se apoyan en los sistemas de evaluación que se enuncian en la Tabla 3.

Tabla 3. Sistemas de Evaluación

Evaluación	Descripción del Sistema
<i>De la información</i>	<i>Determinar cumplimiento de calidad (normatividad, requisitos y satisfacción) de la información enviada y sistemas de información.</i>
<i>Presupuestal</i>	<i>Programación y ejecución del presupuesto. Cumplimiento de principios y normas presupuestales.</i>
<i>Operativa</i>	<i>Gestión de procesos de la organización en cuanto a su documentación, seguimiento de su ejecución y mejoramiento continuo.</i>
<i>Legal</i>	<i>Cumplimiento de normatividad general que rige la entidad.</i>
<i>Contractual</i>	<i>Manejo racional y legal de la contratación.</i>
<i>Financiera (Análisis)</i>	<i>Análisis de gestión financiera y dictamen sobre la razonabilidad de estados contables. Análisis de la deuda.</i>
<i>Económica</i>	<i>Gestión económica de provisión, utilización y salida de bienes y servicios. Análisis de productividad y excedente de operación.</i>
<i>Social</i>	<i>Identificar los receptores de la acción económica, distribución de costos y beneficios entre agentes e impacto social de la gestión.</i>
<i>Ambiental</i>	<i>Gestión de proyectos para recuperar o conservar el ambiente, valoración de costos ambientales, determinación del impacto y efectos ambientales, análisis de información sobre valoración ambiental.</i>
<i>Del SCI</i>	<i>Determinar la confiabilidad de los elementos que componen el SCI en relación con el cumplimiento de los objetivos. Calidad del SCI</i>
<i>Del plan de desarrollo</i>	<i>Formulación y adopción del plan de desarrollo. Análisis de programas y proyectos.</i>
<i>Del desempeño</i>	<i>Determinar la calidad, cobertura y oportunidad en los bienes y servicios ofrecidos por la empresa.</i>

Adicionalmente, los sistemas de evaluación y control se han enriquecido con los enfoques de las auditorías de gestión u operativa, financiera, de legalidad, de sistemas, de programas y proyectos, de gestión ambiental, de calidad de servicios e integral; igualmente, en otros casos ha significado la reducción de la labor fiscalizadora a la revisión o verificación de aspectos puntuales con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Con respecto a la función del Contralor, puede observarse de un breve análisis del artículo 268 de la Constitución Nacional que presentan semejanzas en su generalidad con las del sector privado. Las funciones del Contralor se agrupan en seis categorías: planeación-programación, organización, información, validación, control y las referentes a información-control. Estas funciones se relacionan en comparación con lo planteado para el sector privado en la Tabla 4.

Tabla 4. Funciones del Contralor

Función	Sector Público (Artículo 268 C.N.)	Sector Privado (Sam R. Goodman)
Planeación y programación	1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse. 9. Presentar proyectos de ley relativos al régimen del control fiscal y a la organización y funcionamiento de la Contraloría General. 12. Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial.	13. Elaborar un presupuesto que muestre las necesidades futuras de la compañía de acuerdo con lo que muestran sus cuentas y las solicitudes del gerente general y de los demás funcionarios.

Función	Sector Público (Artículo 268 C.N.)	Sector Privado (Sam R. Goodman)
Organización	<p>10. Proveer mediante concurso público los empleos de su dependencia que haya creado la ley. Esta determinará un régimen especial de carrera administrativa para la selección, promoción y retiro de los funcionarios de la Contraloría. Se prohíbe a quienes formen parte de las corporaciones que intervienen en la postulación y elección del Contralor, dar recomendaciones personales y políticas para empleos en su despacho.</p>	<p>12. Nombrar al auditor interno y su personal y fijar su sueldo.</p>
Información	<p>3. Llevar el registro de la deuda pública de la Nación y de las entidades territoriales.</p> <p>6. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.</p> <p>7. Presentar al Congreso de la República un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente.</p> <p>8. Promover ante las autoridades competentes, aportando las pruebas respectivas, investigaciones penales o disciplinarias contra quienes hayan causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado. La Contraloría, bajo su responsabilidad, podrá exigir, verdad sabida y buena fe guardada, la suspensión inmediata de los funcionarios mientras culminan las investigaciones o los respectivos procesos penales o disciplinarios.</p> <p>11. Presentar informes al Congreso y al Presidente de la República sobre el cumplimiento de sus funciones y certificación sobre la situación de las finanzas del Estado, de acuerdo con la Ley.</p>	<p>1. Desempeñar el cargo de funcionario contable principal a cargo de los libros de contabilidad de la compañía, de los registros contables y de las formas.</p> <p>3. Preparar el estado de posición financiera de la compañía, el estado de resultados y los demás estados e informes financieros y presentar al presidente un informe completo que cubra los resultados de las operaciones de la compañía durante el trimestre anterior y el año fiscal hasta la fecha de informe.</p>

Función	Sector Público (Artículo 268 C.N.)	Sector Privado (Sam R. Goodman)
	<p>Art. 278-2 C.N. Presentar la cuenta general del presupuesto y del tesoro a la Cámara de Representantes para que ésta realice su examen y fenecimiento.</p> <p>Art. 354 Parágrafo. Auditar el balance de la Hacienda que ha elaborado el Contador General de la Nación. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará este balance al Congreso de la República, para su conocimiento y análisis.</p>	
Validación	<p>Art. 354 Parágrafo. Certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General de la Nación.</p>	<p>8. Endosar a nombre de la compañía todos los cheques o pagarés para depósitos, cobros o transferencias.</p> <p>9. Refrendar todos los cheques que el tesorero expida contra fondos de la compañía o de sus subsidiarias con las excepciones ordenadas por la Junta.</p> <p>10. Aprobar el pago de todos los comprobantes, giros y demás cuentas por pagar cuando así lo requieran el presidente o cualquier otra persona designada.</p> <p>11. Refrendar todas las autorizaciones que expida el tesorero para el depósito de valores en las cajas de seguridad de la compañía o para extraerlos de allí.</p>

Función	Sector Público (Artículo 268 C.N.)	Sector Privado (Sam R. Goodman)
Control	<p>2. Revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario y determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía con que hayan obrado.</p> <p>4. Exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación.</p> <p>5. Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma.</p>	<p>2. Auditar todas las nóminas y comprobantes y verificar en forma apropiada.</p> <p>4. Supervisar la preparación, compilación y presentación de todos los informes, estados, estadísticas y demás información que requiera la ley o que desee el presidente de la compañía.</p> <p>5. Recibir todos los informes de los agentes y de los departamentos de la compañía que se necesitan para registrar las operaciones generales de la compañía o para dirigir o supervisar sus cuentas.</p> <p>6. Mantener el control general sobre las prácticas contables de todas las compañías subsidiarias.</p> <p>7. Supervisar que se cumplan y se mantengan las clasificaciones de cuentas y las demás reglas y regulaciones contables que exija cualquier cuerpo regulador.</p> <p>14. Supervisar todos los registros y los procedimientos de personal y de la oficina para los departamentos de la compañía y de sus subsidiarias.</p>
Información y control	<p>13. Las demás que le señale la ley.</p>	<p>15. Llevar a cabo los demás trabajos y tener los poderes que la junta de directores pueda ordenar en forma ocasional y que le pueda asignar el presidente.</p>

Las funciones del Contralor contenidas en el artículo 268 de la Constitución Política superan en cantidad y calidad, las atribuciones del artículo 60 de la Constitución Nacional de 1886 (Llevar libro de la deuda, prescribir métodos de contabilidad, exigir informes, revisar y fenecer las cuentas, proveer empleos y las demás que le señale la ley).

De otra parte, en apariencia, los lineamientos del artículo 267 superan en su concepción las funciones del Contralor, esbozadas en el artículo 268, dejando a este la dirección general del proceso de control fiscal y a sus funcionarios el desarrollo de los sistemas de control; sin embargo, es necesario concluir que es al Contralor a quien le compete la responsabilidad de la evaluación que permita “determinar en la administración, en un período determinado que la asignación de recursos sea la más conveniente para maximizar sus resultados; que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo posible; que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas”⁶.

Si a todo lo anterior, agregamos la necesidad de promover la participación ciudadana y comunitaria como base para el ejercicio del control fiscal, las veedurías ciudadanas y las audiencias públicas, se puede configurar una situación de expectativa aún no satisfecha en forma global.

Las pretensiones de la nueva Constitución Política, se connotan en utopías para el logro de la efectividad (no sólo legalidad) en la gestión de los recursos públicos. Como lo planteara el magistrado Carlos Gaviria Díaz, con respecto a la Constitución “¿Utópico? Claro que si. Pero, ¿cómo prescindir de esa utopía? Paradójicamente, es el más honesto realismo el que la señala como inevitable.”

3. La Crisis de las Contralorías: Modelos Lineales de Realidades Complejas

“La paradoja más extensiva a la condición humana, que nosotros vemos, es que los procesos que nos habilitan para manipular símbolos

6. Artículo 8, Capítulo I (Principios y sistemas), Título I (Del control fiscal: sus principios, sistemas y procedimientos técnicos) de la Ley 42 de 1993.

—es decir, para crear modelos- y que nos permiten sobrevivir, crecer, cambiar y disfrutar, son los mismos que nos permiten mantener un modelo empobrecido del mundo”

Richard Bandler y John Grinder en la Estructura de la magia (Volumen I)

El modelo de control fiscal para Colombia, en su expresión de nación y territorios, se orienta hacia el control de gestión y resultados, un enfoque basado en la visión integral del objeto (sujeto pasivo) de control que debería permitir un seguimiento integral en aras de lograr la efectividad en el manejo de los recursos públicos.

Pese a que se supera en lo normativo (deber ser), el enfoque legalista y mecánico del pasado, fundamentado en una revisión numérico-legal de cifras y formalidades, en la práctica no es así. Por esta razón, la revisión y verificación numérico-legal de carácter micro debe dar paso a la evaluación y control económico-social de carácter macro, para lo cual es necesario que la parte fundamental, operativa y práctica del control fiscal se asuma bajo un enfoque integral en procura de la efectividad del control fiscal.

Un elemento determinante del desempeño, es la comprensión del concepto de control integral de la gestión, ya que de su apropiación depende el desarrollo de una labor que permita alcanzar la efectividad en la fiscalización de la riqueza pública.

Regularmente, los funcionarios han asumido la fiscalización, exclusivamente como la judicialización de la gestión pública, y centran sus esfuerzos en la constitución de la prueba o evidencia que permita determinar la responsabilidad fiscal o el traslado de la investigación a otros organismos, a partir de los hallazgos y las observaciones contenidas en los informes.

La interpretación del término fiscalizar como elemento orientador de la labor de las contralorías, es una de las causas de este enfoque judicial. Según el Diccionario de la Real Academia Española, *fiscalizar* es hacer el oficio del fiscal, es decir, “criticar y traer a juicio las acciones u obras de otro”. Es necesario “desjudicializar” este término para desarrollar un control más efectivo, que supere la tradicional labor de revisión y verificación.

El término “fiscalización” viene del latín *fiscus* (cesta de mimbre que se utilizaba para guardar riquezas o tesoros del imperio); se relaciona, entonces, con la vigilancia del erario público (del latín *aerarius* relacionado con las contribuciones o tributaciones), concebido como riqueza (fondos, bienes, valores y recursos) que se coloca a disposición de los gestores, administradores, ordenadores del gasto público o funcionarios responsables de manejar dineros e inventarios.

Bajo el enfoque judicializador se hace énfasis en las responsabilidades de los funcionarios del ente vigilado; por consiguiente, las actividades de los grupos operativos del ente controlador se desarrollan en torno a la rendición de las cuentas de almacén y tesorería, la información contable-financiera, los informes de gestión (ejecución presupuestal, plan de desarrollo, indicadores de gestión, etc.) y la relación de contratos.

Como un legado cartesiano el todo controlado se divide en sus partes (financiera, operativa, administrativa, ambiental, etc.) y frente a este complejo estatal, los sistemas de control (revisión de la cuenta, control legal, control financiero, control de gestión y resultados, control físico y evaluación del sistema de control interno) son independientes metodológicamente y con poca interrelación en su desarrollo; práctica que como consecuencia, define que cada uno de los grupos de control aplique sus procedimientos para allegar las pruebas que fundamenten el juicio fiscal desde su sistema de evaluación y control.

Desde el legado cartesiano, desintegrado o conjuntista, el control fiscal no es un macrosistema, sino la compilación de sistemas en espera infructuosa de una síntesis evaluativa y controladora del ente (primer nivel de agregación), sector (segundo nivel de agregación) y Nación, Departamento, Municipio o Distrito (tercer nivel de agregación).

Bajo el enfoque integral, la fiscalización no sólo se fundamenta en el aspecto de cumplimiento o la dimensión judicial, tampoco se reduce a actividades y desempeño, sino que además articula la gestión, resultados, efectos e impactos en torno a diversos elementos de tipo económico, social y ambiental. La auditoría integrada se impuso en el Canadá en la década del setenta en procura del “mejoramiento de la responsabilidad de rendir cuenta en el sector público”⁷; esta

7. Profundizar en: OFICINA DEL AUDITOR GENERAL DEL CANADÁ. Auditoría Integrada. Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, Bogotá, 1981.

auditoría integra las auditorías financiera (examen de los estados financieros), de cumplimiento (legal), evaluación del sistema de control interno, auditoría de la gestión y operacional (administrativa).

La Oficina del Auditor General del Canadá define la auditoría integrada como un “enfoque de auditoría de base amplia que tiene como objetivo la revisión sistemática y la elaboración de informes sobre la responsabilidad de rendir cuentas y sobre las actividades de apoyo, los sistemas y los controles empleados por la administración en el cumplimiento de sus responsabilidades”⁸.

Bajo el enfoque de la auditoría integrada, la función fiscalizadora se centra en determinar la responsabilidad de “rendir la cuenta y dar valor a cambio de dinero”, lo cual hace referencia al grado de economicidad en la obtención de los recursos, la eficiencia en el uso de estos y la efectividad en el logro de los objetivos. Los responsables tienen la obligación de administrar los recursos, y la contraloría, la de presentar los informes en relación con la responsabilidad de los administradores.

Este enfoque fue recogido por la nueva Constitución Política, en su artículo 267, al determinar como principios de control fiscal, la eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales, luego desarrollado por la Ley 42 de 1993. Pero la auditoría integral no es una concepción que garantice el éxito del control fiscal, pues su práctica ha derivado en la sumatoria de revisiones e inspecciones, que se presentan en un informe compilado. Por tanto, es necesario construir una alternativa más moderna y más adecuada, tal como el control integral, fundamentado en la creación de sistemas de señales y en el seguimiento de la gestión pública.

El control integral no es “integrar” mediante compilación, los diversos sistemas de control; es “integrar” las construcciones analíticas y evaluativas realizadas por los grupos operativos de los sistemas de control y las conclusiones por sectores en torno al concepto de efectividad, que agrega los principios de control fiscal. Para ello se requiere de nuevos instrumentos, tales como los tableros de control (*Balanced scorecard, Tableau d’bord*, cuadro de mando, etc.), las matrices de interrelación, los indicadores, diagramas de procesos, tablas y gráficos de composición y evolución, etc.

8. Idem.

El éxito del control integral depende del conocimiento de la entidad (objetivos, operaciones, productos, recursos, etc.) y su entorno. No hay control si no se realiza análisis y evaluación, desde una perspectiva integral. Personal directivo y operativo deben hacer uso del capital intelectual, es decir, desarrollar menos revisión y verificación, más análisis y evaluación. Esto marcará una profunda diferencia en materia de valor agregado y procurará una mejor relación costo-beneficio en la gestión de las contralorías.

Las características de un sistema de control efectivo, según Le Blanc⁹ son las siguientes:

- Integración con la planeación (en función de los planes), vale decir, que se controlen los aspectos determinados en el plan de la organización.
- Flexibilidad (en función de los cambios), lo cual deriva en sistemas adaptativos o inteligentes desde las Ingenierías.
- Precisión (evitar la toma de decisiones errónea) lo cual se logra con sistemas de información confiables.
- Oportunidad (en función de la incertidumbre), pues el control con base en sistemas de información eficientes contribuye a reducir el desconocimiento de las perturbaciones del sistema original o ente objeto de control.
- Objetivo (libre de los juicios de valor) mediante la interpretación orientada a representar la realidad.

A estos se le agregan algunos principios que caracterizan al control, tales como:

- Relevancia (que el control sea un componente clave del desarrollo del objeto controlado).
- Excepcionalidad (control por excepción o que se controle lo más importante. Principio de materialidad en auditoría).
- Controlabilidad (capacidad de hacer cumplir los planes y lograr lo esperado).
- Congruencia (relación entre lo propuesto como control y lo ejecutado como tal).

9. PALMA LE BLANC, Arturo. Dirección de organizaciones. Dolmen, Providencia (Chile), 1993, ps. 208-209.

Actualmente el control presenta deficiencias y deseconomías observadas en las quejas que emanan de los diversos agentes usuarios de los sistemas de control, la falta de desarrollos tecnológicos para el control, el desperdicio fiscal caracterizado por la corruptela, la mala combinación o asignación de los recursos (públicos y privados) y el incumplimiento de los fines para los cuales fue creado el Estado.

La razón de esta situación anómala radica en el control estático que se desarrolla sobre objetos dinámicos: la realidad del siglo XXI se empieza a controlar con las concepciones (modelos mentales) del siglo XVIII.

La necesidad radica en el conocimiento a fondo de los entes evaluados; conocer su contexto, su filosofía, cultura, diagnóstico, prioridades, estrategias, metas y señales. De este conocimiento depende que se dé la transición del cumplimiento de requisitos a la satisfacción de necesidades. Una vez se tenga un conocimiento aproximado de la realidad y se la represente mediante la construcción o asunción de un modelo, se podrán determinar los aspectos a controlar y los instrumentos necesarios para hacerlo de manera efectiva.

La lección podría ser que si no se da una aproximación a la realidad que va a ser controlada, si no se conoce el objeto que se controla, esto se convierte en la principal restricción o ausencia de condiciones para que exista controlabilidad. La asunción de modelos que simplifican la realidad a controlar, debe estar medida por procesos de representación que permitan una visión aproximada de la complejidad que representan, en la actualidad, los entes públicos objeto de control.

Si la realidad no es como se presenta en los modelos simplificados y la realidad evoluciona en tanto los modelos permanecen estáticos, se debe tener mucha objetividad al escoger o construir el modelo del objeto controlado. Los modelos simples, lineales, estáticos y deterministas están siendo criticados y empiezan a ser reemplazados con éxito, por modelos complejos, estructurados, dinámicos y estocásticos.

Adicional al modelo que se tenga del objeto a controlar (Estado, empresa o institución) debe ser también considerado el modelo de control que se construya a partir de lo que se entiende por gestión y resultados de éste. Si se concibiera el objeto a controlar, simplemente como una entrada de recursos a un proceso mecánico y la salida de unos productos, obviamente, se escaparán muchos elementos que

constituyen perturbaciones (p. ej.: las amenazas del entorno económico en economías inestables o la posibilidad de mafias de la corrupción); de igual manera, si se asumiera como control la verificación documental de operaciones para constituir la prueba de la responsabilidad se estaría renunciando a enfoques más dinámicos (p. ej.: control con base en el análisis de tendencias). “Los modelos mentales forman un sistema y todos los sistemas tienen una finalidad. La finalidad de nuestro sistema de creencias es explicar nuestra presencia y dotarla de significado”¹⁰.

En relación con la empresa y entes estatales como objeto a ser controlado, no es lo mismo concebirla como un conjunto de funciones, como una interrelación de áreas, un proceso lineal o representarla mediante un modelo de dinámica de sistemas; los resultados, en materia de control, de estas concepciones o modelos mentales, serán diferentes pues de seguro que los instrumentos utilizados también lo serán¹¹.

Del modelo del objeto a controlar que se asuma depende la observación, medición, información, análisis y evaluaciones resultantes que alimentarán el sistema de control; un modelo impreciso lleva a observaciones y mediciones imprecisas, y esto termina en un control poco efectivo. “El objetivo de un sistema de medición es representar a un observador un valor numérico correspondiente a la variable que se mide. En general, este valor numérico o valor medio no es igual al verdadero de la variable.”¹²

En la relación de modelos del objeto controlado, modelos de sistemas de control y efectividad del control surgen grandes posibilidades con los avances de la ciencia contemporánea y la tecnología de punta en torno a la teoría de la complejidad, teoría del caos, lógicas borrosas, estructuras disipativas y la inteligencia artificial con las redes neuronales artificiales, los sistemas expertos, el diseño asistido por computador, etc..

En busca de nuevas dimensiones de interpretación y de comunicación se hace necesario recurrir a sistemas visuales más efectivos que los sistemas lineales

10. O'CONNOR, Joseph y Mc DERMOTT, Jan. Introducción al pensamiento sistémico. Urano, Barcelona, 1998, p. 98.

11. ARANGO S., Martín D. Una aproximación metodológica para el modelamiento organizacional bajo un enfoque de dinámica de sistemas *En*: Revista Tecnología administrativa No. 27. Universidad de Antioquia-Departamento de Ciencias Administrativas y Centro de Investigaciones y Consultorías Administrativas -CICA-, Medellín, ps. 59-96.

12. BENTLEY B., John P. Sistemas de medición. CECSA, México, 1993, p. 3.

convencionales; en esa medida, “En los sistemas visuales de comunicación es posible enterarse, de un solo vistazo, de lo más relevante que acontece en una organización, en un partido, en una fábrica ... Las representaciones gráficas son un importante facilitador de la comunicación en las organizaciones ...”¹³.

4. Información y Control en el Estado Colombiano

Se pretende que los estados contables sean una fotografía de la realidad financiera, económica y social de los entes.

Del contador público, el modelo contable, la transparencia y la organización del ente, entre otros, depende la calidad de la información; igual dependencia presentan la estética y el arte de una fotografía con respecto al fotógrafo, la calidad de la máquina fotográfica y la luminosidad del objeto enfocado. De no lograrse una armonía entre estos elementos, estaremos en frente de una caricatura, o simplemente de un prospecto de una realidad que difícilmente intuimos.

Si el fotógrafo reduce su modelo a aspectos estáticos de la realidad su fotografía será borrosa y el modelo empleado acusará grandes deficiencias para reflejar esa realidad que no basta con intuirlo.

En desarrollo de un nuevo pensamiento contable, los sistemas de información se orientan a satisfacer las necesidades de los usuarios, tanto del sector estatal como del privado; no basta, pues, con el cálculo de una cifra que refleje un resultado, se requiere que ésta satisfaga las necesidades informativas de una serie de agentes interesados a nivel público (comunidad, socios actuales y potenciales, administradores, etc.). La información contable toma, entonces, un lugar protagónico en la marcha de los entes, en esta época de fin de milenio, que presagia el tránsito hacia una sociedad de información, donde los mensajes se convierte en un recurso estratégico.

La relación entre sistemas de información y control, se da bajo la idea de dispositivo sensor que “... traduce los resultados o estados del sistema en forma de

13. RINCON B., Rafael D. Los indicadores de gestión organizacional: una guía para su definición *En: Revista Universidad EAFIT No. 111, Medellín, Julio-Septiembre de 1998, p. 53.*

señales que son interpretadas por aquel y que se traducen en virtud de la interconexión existente en otras señales ... el sistema controlador no manipula directamente los objetos, sino que ordena a los dispositivos procesadores determinadas acciones, encaminadas a ajustarse a las normas previas ...”¹⁴.

El sistema de información contable contiene una serie de elementos (unidad de medida, criterios de valoración y de mantenimiento de capital) y procesos (medición, valoración, registro, representación e información) que permiten, a los diferentes agentes de la economía regional y nacional, obtener la información contable. Estos estados contables conforman la salida de un sistema de señales (indicadores) de la realidad del ente, y por medio de estos puede estructurarse una visión global de sus flujos, actividad y situación financiera, económica y social.

Los sistemas contables deben reunir las especificidades conceptuales y tecnológicas que garanticen el suministro de las señales oportunas, confiables, comprensibles y pertinentes, en una serie de estados contables, para contribuir a garantizar la adecuada disposición, asignación y combinación de los recursos de cualquier ente a nivel particular o consolidado.

Los entes públicos (Nación, departamentos, municipios, empresas industriales y comerciales del Estado, licoreras, escuelas y hospitales públicos, etc.) regularmente habían prescindido de dicho sistema de señales, y en la ausencia de éste se ha encontrado parte del origen de flagelos, tales como la corrupción, la ineficiencia y el despilfarro en torno al patrimonio nacional. Sin un sistema de contabilidad pública, prácticamente el universo de decisiones de los entes se tomaron en ausencia de una clara visión de sus operaciones, intentando conservar unos recursos escasos y otras tan solo se orientaban al gasto de un presupuesto asignado.

La corrupción tiene un fértil terreno en los entes donde no existe transparencia de la información y donde operaciones fraudulentas son escondidas tras la cortina espesa de las cifras imprecisas e incomprensibles o de los datos no procesados.

La riqueza pública debe ser una preocupación de los múltiples agentes que componen la Nación colombiana, y en esa medida la información contable contribuye

14. PARRA R., Bernardo. La función de control en sistema En: Organización y gestión de empresas. Universidad Nacional de Colombia-Facultad de Ciencias Económicas, Santa Fe de Bogotá, 1995, p. 170.

a la transparencia de la gestión pública, pues es bien claro que en la medida en que se implante un sistema de información adecuado, la Nación podrá servirse de la información contable para el desarrollo de la cultura ciudadana, de la gestión (en lo concerniente a planeación, presupuesto, ejecución y toma de decisiones), de control (en cuanto a control interno, seguimiento a la gestión, control financiero, etc.), así como de análisis y divulgación (significa desarrollar asesorías en beneficio de los entes públicos).

Es fundamental para el desarrollo nacional que los usuarios de la información contable pública puedan satisfacer las necesidades antes descritas. Entre los usuarios de dicha información se destacan los organismos de representación política, las autoridades económicas, los organismos de gestión del nivel nacional, los organismos de control y la ciudadanía, entre otros.

Este contexto informativo permite observar la importancia que tiene la generación de una cultura, donde la información contable pueda ser considerada como un instrumento de utilidad pública, no sólo un requisito. En la medida en que la información contable se oriente a satisfacer las necesidades antes descritas, podrán promoverse nuevos valores para que la contabilidad sea motor y guía del desarrollo de los entes públicos y del Estado colombiano.

En términos generales los estados contables descritos en el Plan General de Contabilidad Pública, representan la situación, la actividad y los flujos financieros, económicos y sociales del ente público.

En el Plan General de Contabilidad Pública que acogió la Resolución 4444 de 1995, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se mencionaban cuatro categorías de estados e informes contables, a saber:

- Estados contables de naturaleza cuantitativa.- Categoría en la cual se mencionan siete estados contables (estado de balance general; de actividad financiera, económica y social; de valor agregado; de rentabilidad pública; de origen y aplicación del excedente social; de ahorro, financiamiento e inversión, y de cambios en la situación financiera, económica y social) y las notas a los estados contables, como parte integrante de estos.
- Estados contables de naturaleza cualitativa.- Categoría donde se mencionan dos estados contables (estado de objetivos y de tableros de control o cuadros de mando).

- Informes complementarios o específicos.- En esta categoría se revelan los informes que amplían la visión de un rubro importante, es decir, que reflejan una situación particular de los flujos que se asocian con operaciones y actividades del ente público. Se enuncian trece informes dentro de los cuales se destacan el de rentas por cobrar, de inversión económica y social, de inversión ambiental, de endeudamiento y los previsionales, entre otros. Puede notarse que la gama de estados aquí descrita permite representar variables de interés común no sólo en cuanto a la dimensión financiera sino económica, social y ecológica.
- Estados contables e informes complementarios consolidados y agregados. Esta categoría de estados e informes se orienta a revelar la situación, actividad y flujo de recursos de un grupo de entes públicos, a una fecha determinada. Son el resultado de la agregación y consolidación de la información contable a nivel institucional, sectorial, local, territorial, regional, nacional y sector público en conjunto. Con estos informes y estados se pretende brindar información sobre agregados de importancia significativa para la definición, análisis y control de decisiones de política macroeconómica.

Los elementos constitutivos de los estados contables son el activo (corriente y no corriente), el pasivo (corriente y no corriente), el patrimonio público, el ingreso, el gasto, el costo, las cuentas de orden y las de planeación y presupuesto.

Los estados contables mencionados en el Plan General de Contabilidad Pública bajo el carácter de cuantitativos, pueden ser clasificados en básicos, socioeconómicos y otros; adicionalmente, se mencionan las notas a los estados contables.

Los estados contables básicos son el balance general, y el estado de actividad financiera, económica y social. El primero de éstos revela la totalidad de los bienes, derechos, obligaciones y situación del patrimonio público del ente público, mientras que el segundo revela el flujo de recursos percibidos y consumidos por éste, en cumplimiento de su cometido estatal.

Los estados socioeconómicos son el estado de valor agregado, de rentabilidad pública, al igual que el de origen y aplicación del excedente social. El primero de estos permite observar la generación de riqueza del ente, así como su correspondiente

distribución entre los diferentes grupos socioeconómicos, con enfoques a nivel micro y macro, por áreas o actividades; el segundo permite determinar la riqueza aportada al bienestar de la sociedad, partiendo de la relación existente entre riqueza pública obtenida y capital puesto a disposición del administrador, en tanto que el tercer estado proporciona información sobre el origen (generación) y aplicación (distribución) del excedente social, por parte del ente público.

Los otros estados corresponden al de ahorro, inversión y financiamiento, y el estado de cambios en la situación financiera, económica y social. El primero permite obtener información sobre los orígenes y usos de los recursos monetarios o sus equivalentes, mientras que el segundo revela información sobre las causas que originan las variaciones en la posición financiera, económica y social del ente público.

Se enuncia que las notas son parte integral de los estados contables y corresponden a las explicaciones que los complementan. Estas notas revelan información adicional de los hechos financieros, económicos y sociales, la desagregación de los valores en precios y cantidades, u otras situaciones de difícil representación o medición cuantitativa que han afectado o pueden afectar la situación del ente público.

En cuanto a los elementos de los estados contables, debe anotarse que en el PGCP (Plan General de Contabilidad Pública) se limitan a los definidos para los estados contables básicos, frente a lo cual se requiere introducir los elementos de los estados contables socioeconómicos y de naturaleza cualitativa.

En el Plan General de Contabilidad Pública, no se ha referenciado la idea de balance social, la cual es importante en la medida en que se asocie con resultados, efectos e impactos de la gestión de las administraciones públicas. Sin extender la concepción de balance social y limitándola a la óptica del control fiscal, es necesario resaltar la importancia del balance social de la ejecución presupuestal, lo cual tiene una relación intrínseca con las cuentas del presupuesto en clase cero.

Los estados de naturaleza cualitativa mencionados en el Plan General de Contabilidad Pública, son el estado de objetivos y el de tableros de control (cuadros de mando). El primero de estos permite hacer un seguimiento a los fines, objetivos y metas estratégicas a corto, mediano y largo plazo que orientan la estructura y funcionamiento del ente público; el segundo estado permite observar y hacer un

seguimiento permanente a los aspectos más significantes del ente público, mediante la determinación de un conjunto de indicadores generados por los estados contables.

Es importante anotar, como estos dos estados contables cualitativos por naturaleza (lo cual no exime que aborden aspectos cuantitativos) se revisten de especial importancia no sólo para la administración, sino para fomentar la participación comunitaria en el control de la gestión pública.

Una interrelación entre los estados contables mencionados previamente, nos permite concluir que los estados de naturaleza cualitativa, clasificados como básicos, al igual que el estado cualitativo de objetivos, junto a algunos informes complementarios o específicos son la fuente para elaborar los estados de naturaleza cuantitativa considerados como socioeconómicos. A partir de todos estos la Contaduría General de la Nación implementa su proceso de consolidación, para obtener los estados e informes por municipios, regiones, sectores, nación, etc.

La importancia de lograr información con valores agregados (pasar del dato a la información) radica en la posibilidad de satisfacer las necesidades de información de diversos agentes; la consolidación de sistemas de información tal como el SNCP (Sistema Nacional de Contabilidad Pública), así como la articulación de sistemas de información integrados como SIIF (Sistema Integrado de Información Financiera) y FOSIT (Sistema para el Fortalecimiento Financiero Territorial), permiten articular la transición de informaciones con carácter de requisito a informes y bases de datos que satisfacen necesidades globales y específicas.

La calidad de los sistemas de información tiene, entonces, una relación directa con la efectividad del control, pues permite que exista sinergia entre los elementos que componen el sistema de control.

Con las anteriores particularidades, no es comprensible que el actual Sistema Nacional de Contabilidad Pública -SNCP- reformado en Diciembre de 2000, haya eliminado estados de naturaleza socio-económica relevantes para la función fiscalizadora tales como el de rentabilidad pública y el de origen y aplicación del excedente social, cuando eran precisamente estos los que permitían analizar con mayor claridad la eficiencia y la equidad en la generación y distribución de excedentes sociales. Quizás la razón se sustenta en las exigencias de la banca internacional en torno a aspectos relacionados con la deuda pública y variables de tipo financiero y presupuestal.

La propuesta de integrar sistemas de control en el SNC (Sistema Nacional de Control) o control con cinco "C" desarrollada por el Contador General de la Nación o la propuesta del Sistema Nacional de Control Fiscal -SINACOF-, son contribuciones a la integración de los diversos controles que abundan en el Estado colombiano tales como el control político del Congreso de la República, el control constitucional de la Corte Constitucional, el control disciplinario de la Procuraduría General de la Nación, el control fiscal de las contralorías, el control ciudadano de las veedurías cívicas, el sistema de control interno en las entidades estatales, el control contable de la Contaduría General de la Nación, el control económico del Ministerio de Hacienda y el control monetario del Banco de la República, entre otros.

El control gubernamental demarca cuatro tipos de control, a saber ¹⁵:

- Administrativo, procurar la recaudación de las rentas, decretar su inversión e inspeccionar.
- Presupuestal, el cual se ejerce sobre la programación y ejecución presupuestal, para que exista coherencia entre el presupuesto y los planes de desarrollo y programas.
- Político, relacionado con la aprobación del presupuesto nacional, vigilar el funcionamiento de las entidades en marco de las políticas gubernamentales y fines estatales.
- Fiscal, comprobación del acatamiento de los aspectos relacionados con el patrimonio público.

En relación con el control fiscal es necesario recurrir a la concepción de Estado y de empresa pública para asumir modelos acordes con su complejidad.

El anterior control fiscal, enraizado en la Ley 20 de 1975 (artículo 2), señalaba como objeto de control a "las entidades o personas que a cualquier título reciban, manejen o dispongan de bienes o ingresos de la nación ..."; con el objetivo de garantizarle al Estado su "conservación y adecuado rendimiento", se asumió como instrumentos de control la revisión numérico-legal y rutinaria de cuentas, la

15. NIÑO G., Claudia y LARA D., Juan A. Modelos de control En: Informe de gestión No. 1, Contraloría de Santa Fe de Bogotá, Santa Fe de Bogotá, 1994, p. 42.

constitución de la prueba, la apertura de juicios fiscales y la presencia en buen número de auditorías ¹⁶.

Con la Constitución Nacional de 1991 (artículo 267) se da un viraje significativo al control fiscal con la introducción de criterios de evaluación tales como eficiencia (relación resultados/costos), eficacia (relación resultados alcanzados/resultados esperados), economía (relación costo de insumos período actual/costo de insumos período base), equidad (relación distribución de beneficios a los agentes/mejora de esfuerzos de los agentes involucrados) y valoración de costos ambientales (relación distribución de beneficios a los agentes/utilización de ambiente). Puede observarse que lo que se pretende evaluar y controlar es la efectividad de las administraciones públicas y del mismo Estado colombiano; el concepto de efectividad en las entidades del sector privado se asocia con las variables eficiencia y eficacia, pero en el sector público es complementado por los de economía y equidad (con los agentes, entre ellos la comunidad y el ambiente) dadas las características del Estado en relación con el despilfarro, el incumplimiento de los fines sociales y el deterioro ambiental.

A pesar de haberse introducido a partir de 1991, una serie de instrumentos que pretenden articular un sistema de control fiscal armónico, tales como el control de gestión y resultados, el control posterior y selectivo, la evaluación económica, ambiental y social, los indicadores de desempeño, la evaluación del sistema de control interno, las facultades para ejercer la jurisdicción coactiva y demás procedimientos, sistemas y principios definidos mediante Ley 42 de 1993, el control fiscal aún es ejercido con los instrumentos tradicionales con los que se pretendía una finalidad en la década de los setenta: conservación y adecuado rendimiento de los bienes o ingresos de la Nación.

La finalidad del Estado en relación con los fondos, bienes y valores ya no es la conservación como fin, sino su optimización como medio para satisfacer las necesidades de la nación colombiana (efectividad); los fondos, bienes y valores se expresan como factores y recursos escasos que deben ser adecuadamente adquiridos, combinados y utilizados.

Prueba de que aún se comparte la orientación tradicional en relación con los factores y recursos, es que en la formulación, ejecución y elaboración de informes de los programas periódicos de control, se hace énfasis en la aplicación de

16. MACHADO R., Marco A. y AMAYA R., Sandra P. op. cit., p. 24.

procedimientos de auditoría con los que se pretende constituir pruebas y buscar evidencias documentales, abandonando la evaluación de las variables o cinco "E" (eficiencia, eficacia, economía, equidad con la comunidad y equidad con el ambiente) que constituyen el modelo de efectividad definido.

De otra parte, la visión integral del Estado colombiano y sus entes componentes, se pierde en la aplicación de los procedimientos que dinamizan los sistemas de control (revisión de la cuenta, control legal, control financiero, control de gestión y resultados) sobre áreas, procesos y operaciones (compras, ventas, contratación, etc.). En los informes finales tan sólo se describen los cumplimientos documentales y las operaciones agregadas que han sido controladas mediante exámenes y revisiones, sirviendo esencialmente para salvar o condenar a los responsables del erario público.

Se hace necesario, entonces, desarrollar evaluaciones de la gestión (operativa, financiera, económica, social y ambiental) que permitan saber si el Estado está siendo efectivo, vale decir, si está cumpliendo con sus fines y si la combinación de los recursos y factores así lo permite. Estas informaciones parciales (por sectores, entes, sistemas de control, dimensiones, sistemas de la empresa, procesos y áreas) deben ser integradas o agregadas (no sólo compiladas) en relación con las variables representativas del concepto de efectividad, pues son las que se van a medir, informar, analizar, evaluar y, en síntesis, controlar.

Para lograrlo se requiere de la provisión y uso de modelos e instrumentos adecuados a esta nueva exigencia de control efectivo de sistemas reales y complejos, en ambientes de turbulencia e incertidumbre.

Los contextos actuales presentan cambios permanentes que configuran tendencias en materia ambiental, social, económica y financiera, así como en lo relacionado con la información y el control. En su conjunto estas tendencias permiten visionar un mundo diferente, que no debe ser ignorado por quienes tengan bajo su responsabilidad la información y el control, desde diferentes expresiones y dimensiones.

Como elemento para la reflexión en cuanto a la información y el control, se mencionan, de manera sintética, algunas tendencias generales, en el mundo. Es necesario afirmar que autores como Toffler, Thurow, Drucker, Naisbitt y Attali, entre otros, demarcan el tránsito hacia una sociedad de información con algunas expresiones sintetizadas como tendencias generales, cuya repercusión se relaciona

con los cambios en la información y en la asunción o énfasis del control. En tabla 5, se agregan los planteamientos contables de A. Mourtardier¹⁷ y se desarrolla la mencionada relación¹⁸.

Tabla 5. Tendencias de la Información y el Control

Tendencia General	Tendencia de Información	Tendencia de Control
De la segmentación a la integración	Información integrada	Control integrado de la gestión
De lo histórico a lo actualizado	Información en tiempo real	Seguimiento permanente con base en un sistema de señales
De la retrospectiva a la prospectiva	Información en perspectiva analítica	Control oportuno con base en análisis y evaluación
Del corto al largo plazo	Información de efectos e impactos	Control en el tiempo de efectos e impactos
De lo unidimensional a lo multidimensional	Información multidimensional	Control multidimensional
De la regulación externa a la autorregulación	Información de gestión y resultados	Autocontrol con participación externa (convenios y compromisos)
Del énfasis en la economía al análisis de efectividad	De la noción de costo a la noción de valor	Control de procesos de valoración
De lo tangible a lo intangible	Medición y valoración de intangibles	Control de intangibles
De lo cuantitativo a lo cualitativo	Estados contables cualitativos	Control de aspectos cualitativos
De los informes a las bases de datos	Bases de datos para lograr estados contables a la medida	Control con base en información múltiple

17. MOUTARDIER, Annie. Quel avenir pour les expert-comptables? En: Revue Française de Comptabilité No. 293, octubre 1997, p. 76.

18. MACHADO R., Marco A. Instrumentos para la efectividad del control: una visión integral. Ponencia presentada al Simposio "El sistema de controles en el nuevo Estado colombiano", Medellín, noviembre de 2000, p. 18.

A partir de estos horizontes, la Contaduría General de la Nación deberá diseñar y promover la implementación de sistemas integrados de información, así como mejorar sus metodologías de unificación, centralización y consolidación, para obtener los estados e informes por sectores, tipo de entidades, Nación, regiones, municipios, etc., así como por dimensiones de la realidad (financiera, económica, social y ambiental).

La importancia de lograr la información con valores agregados (pasar del dato a la información) radica en la posibilidad de satisfacer las necesidades de información, y permitir la transición de informaciones-requisito a informes oportunos, objetivos, consistentes, relevantes, verificables y comprensibles que satisfacen necesidades globales y específicas de los usuarios, entre estas, las de evaluación, seguimiento y control.

Es el Plan General de la Contabilidad Pública -PGCP-, sus investigaciones y su desarrollo, el andamiaje conceptual e instrumental, que con sus aplicaciones a las necesidades de los entes públicos y a las tendencias de la información y el control, permitirá obtener la información que revele la compleja realidad del Estado colombiano (entes e instituciones), representada en sus dimensiones financiera, económica, social y ambiental, y en las variables del modelo de efectividad representadas en las variables de eficiencia, eficacia, economía, equidad y costos/beneficios ambientales.

El desarrollo no sólo de estados contables, sino de sistemas integrados de información-comunicación que brinden estados integrados, en tiempo real, con perspectiva analítica, de largo alcance, multidimensionales, en torno a la gestión y los resultados, superando la noción de costo histórico, sobre aspectos intangibles-cualitativos, y con bases de datos actualizadas, sería la gran contribución de los contables a la transparencia de la gestión pública.

Como colofón, sólo con informaciones acordes con la compleja realidad de los entes estatales, connotada en la riqueza que por ellos circula, el patrimonio que se acumula, la efectividad de la gestión realizada (p. ej.: como optimización de recursos), al igual que los resultados, efectos e impactos alcanzados, se podrá tener una imagen más aproximada del manejo de lo público, para erradicar flagelos como la corrupción administrativa, el despilfarro de recursos públicos y la ineficiencia de los gestores.

En el diseño y construcción de sistemas de información para diversos agentes (comunidad, trabajadores, funcionarios, órganos públicos e instituciones controladoras, etc.) debe considerarse que dichos administradores son ciudadanos a los que se les ha encomendado una porción de riqueza pública, la cual en su disposición y gestión tiene por finalidad permitir el cumplimiento de los planes, programas, proyectos, objetivos y metas en procura de disminuir el malestar público y atender las Necesidades Básicas Insatisfechas –NBI- de la Nación y sus regiones.

Bibliografía

ARANGO S., Martín D. Una aproximación metodológica para el modelamiento organizacional bajo un enfoque de dinámica de sistemas En: Revista Tecnología administrativa No. 27. Universidad de Antioquia-Departamento de Ciencias Administrativas y Centro de Investigaciones y Consultorías Administrativas –CICA-, Medellín.

BENTLEY B., John P. Sistemas de medición. CECOSA, México, 1993.

ETKIN, Jorge R. Los sistemas perversos y la corrupción institucionalizada En: BARBOSA C., Octavio y NIÑO G., Juan E. (Compiladores). Hacia la transparencia en la gestión pública. Departamento Administrativo de la Función Pública y Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-, Santa Fe de Bogotá, 1994.

MACHADO R., Marco A. y AMAYA R., Sandra P. El nuevo control fiscal En: Informe de Gestión No. 1, Contraloría de Santa Fe de Bogotá D.C., Santa Fe de Bogotá, 1994.

MACHADO R., Marco A. Instrumentos para la efectividad del control: una visión integral. Ponencia presentada al Simposio “El sistema de controles en el nuevo Estado colombiano”, Medellín, noviembre de 2000.

MESA DE TRABAJO COMISIÓN 10-CONTROL FISCAL En: Revista Economía Colombiana No. 235, Contraloría General de la República, Bogotá, mayo-junio de 1991.

MILLÁN P., Régulo. 100 Años de investigación científica en contabilidad. Kimpres LTDA., 2000.

MOUARDIER, Annie. ¿Quel avenir pour les expert-comptables? En: Revue Francaise de Comptabilité No. 293, octubre 1997.

NIÑO G., Claudia y LARA D., Juan A. Modelos de control En: Informe de gestión No. 1, Contraloría de Santa Fe de Bogotá, Santa fe de Bogotá, 1994.

O'CONNOR, Joseph y Mc DERMOTT, Jan. Introducción al pensamiento sistémico. Urano, Barcelona, 1998.

OFICINA DEL AUDITOR GENERAL DEL CANADÁ. Auditoría Integrada. Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, Bogotá, 1981.

PALMA LE BLANC, Arturo. Dirección de organizaciones. Dolmen, Providencia (Chile), 1993.

PARRA R., Bernardo. La función de control en sistema En: Organización y gestión de empresas. Universidad Nacional de Colombia-Facultad de Ciencias Económicas, Santa fe de Bogotá, 1995.

RINCÓN B., Rafael D. Los indicadores de gestión organizacional: una guía para su definición En: Revista Universidad EAFIT No. 111, Medellín, Julio-Septiembre de 1998.