

Sistemas de información para el control fiscal orientado a resultados*

C.P. Marco Antonio Machado Rivera

Contador Público Universidad Nacional de Colombia

Postulante a Maestría en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT

Especialista en gerencia de costos y gestión de la Universidad Central

Especialista en Ciencias Fiscales Universidad Antonio Nariño

Diplomado Contabilidad Pública Universidad de Antioquia

Diplomado en Control Interno de la Universidad de Antioquia

Ex-Asesor del Contador General de la Nación

Ex-Funcionario de la Contraloría de Bogotá, D.C.

Director del Grupo de Investigación Dinámica Contable de la U. de Antioquia

Profesor Universidad de Antioquia

* El escrito base de este artículo se presentó como ponencia en el Foro Regional "Hacia un control fiscal orientado a resultados" realizado por la Auditoría General de la Nación, en la ciudad de Medellín, el día 30 de septiembre de 2004.

SISTEMAS DE INFORMACIÓN PARA EL CONTROL FISCAL ORIENTADO A RESULTADOS

Resumen: El ejercicio del control fiscal requiere de sistemas de gestión e información que permitan analizar y evaluar no sólo los procesos sino, ante todo, los resultados de la combinación de factores y recursos públicos. En este artículo se plantea la necesidad de generar armonía entre los sistemas de información, de gestión y los de control relacionados con los recursos públicos en procura de identificar y monitorear las variables que representan la efectividad de la gestión orientada a resultados, tales como la eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales. Ello exige superar las tradicionales aplicaciones instrumentales que condenan a las Contralorías a un ejercicio mecánico, acrítico y poco efectivo de la función fiscalizadora, para diseñar e implementar con base en una política nacional de control, las alternativas que permitan que esta función administrativa aporte valor a las instituciones, organizaciones y unidades que manejan riqueza y recursos públicos, en procura de mejores niveles de desarrollo y satisfacción de necesidades públicas.

Palabras Claves: control fiscal, sistema de control, sistema de información, sistema de gestión, gestión por resultados.

FINANCIAL CONTROLLING INFORMATION SYSTEMS ORIENTED TO RESULTS

Abstract: The exercise of public financial control requests management and information systems that allow analyse and evaluate not only the processes but, first of all, the results of public factors and resources combination. In this article it is established the need of generating harmony among information systems, management and control, related with public resources in order to identify and monitoring those variables that show the management effectiveness guided to results such efficiency, efficacy, economy, equity and environmental costs assessment. For this it is necessary to overcome the traditional instrumental applications that force Comptroller's offices to a mechanic exercise, not much effective in the controlling function, in order to design and implement the alternatives, based on a national control policy, that allow to this administrative function contribute to the institutions, organisations and units that handle wealth and public recourses for better developments levels and the satisfaction of public needs.

Key words: Financial control, control system, information system, management system, management for results.

SYSTÈMES D'INFORMATION POUR LE CONTRÔLE FISCAL ORIENTÉ AUX RÉSULTATS

Résumé: L'exercice du contrôle fiscal exige des systèmes de gestion et information qui permettent d'analyser et évaluer pas seulement les processus, mais aussi, et en particulier, les résultats de la combinaison des facteurs et ressources publiques. Cet article propose l'urgence de générer de l'harmonie entre les systèmes d'information, de gestion et ceux de contrôle liés aux ressources publiques en cherchant à identifier et surveiller les variables qui représentent le caractère effectif de la gestion orientée aux résultats, telles que l'efficacité, l'efficience, l'économie, l'équité et l'évaluation des coûts environnementales. Cela demande surmonter les applications instrumentales traditionnelles qui condamnent aux inspections de Finances à un exercice mécanique, non critique et peu effectif de la fonction fiscale, à fin de concevoir et d'implémenter les alternatives fondées sur une politique nationale de contrôle, qui permettent que cette fonction administrative donne d'importance aux institutions, organisations et services chargés de gérer la richesse et les ressources publiques, en procurant des niveaux plus hauts de développement et satisfaction des besoins publics.

Mots clés: contrôle fiscal, système de contrôle, système d'information, système de gestion, gestion par résultats.

Sistemas de información para el control fiscal orientado a resultados*

C.P. Marco Antonio Machado Rivera

Primera versión recibida Octubre de 2005. Versión final aceptada Enero de 2006

Introducción

El control se ha constituido en un tema de interés contemporáneo, en razón de la crisis de las instituciones y organismos encargados de ejercerlo. Se plantean problemas relacionados con el exceso de controles en las entidades, se discute su relación costo-beneficio, se mencionan nuevas alternativas (p. ej.: enfoques integrales, participación comunitaria, contratación de firmas de auditoría y autocontrol), se propone su desaparición en marco de la reestructuración del Estado y se coloca en duda su efectividad.

Ante un diagnóstico de necesidades nacionales como el que presentan los diversos países latinoamericanos, Colombia presenta una especial connotación de debilidad controladora pese a los múltiples controles que se han derivado desde la Constitución de 1991. Sin duda que muchas de las necesidades básicas insatisfechas (educación, vivienda, salud, seguridad, etc.), así como de las necesidades del subsistema administrativo (corrupción, ineficiencia, imprevisión y despilfarro) tienen su cimiento en la ausencia de controles y sistemas de gestión, información y control integrados, al igual que en la falta de efectividad de los existentes.

El problema del control ha sido abordado desde diversos enfoques por especialistas en la materia; unos desde la teoría general de los sistemas, otros lo abordan desde el agente o sujeto controlador, algunos desde la realidad u objeto controlado y unos más desde los instrumentos, mecanismos o medios utilizados para el control.

El desempeño de los profesionales de las diversas áreas relacionadas con el derecho, la administración, la contabilidad, la economía, etc., particularmente en lo

* El escrito base de este artículo se presentó como ponencia en el Foro Regional "Hacia un control fiscal orientado a resultados" realizado por la Auditoría General de la Nación, en la ciudad de Medellín, el día 30 de septiembre de 2004.

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, control y gestión del Estado colombiano.

El reducir la gestión al logro de variables financieras, el hecho de simplificar la información contable a aspectos patrimonialistas, así como la reducción, en la práctica, del control a una de las visiones (disciplinaria) sin entender la teoría general o las diversas posibilidades interpretativas, conlleva un ejercicio mecánico, acrítico y poco efectivo, que deriva en el desarrollo de actividades y en la aplicación de instrumentos inadecuados por parte de los agentes responsables de hacerlo. Sin duda, la falta de armonía entre los sistemas de gestión, información y control genera orientaciones y aplicaciones riesgosas que tan sólo dejan como resultado frustraciones, desilusiones y tensiones sociales.

Las reflexiones que se presentan en este trabajo resultan de las sesiones compartidas con diversos estudiantes y profesionales en el área de control, particularmente en módulos de teoría del control, control económico y control fiscal, en la universidad de Antioquia, Universidad de Medellín, Universidad Central y algunas instituciones privadas de las ciudades de Bogotá y Medellín, al igual que algunas instituciones universitarias de la Costa Atlántica; así mismo, el Grupo de Investigación "Dinámica contable" ha permitido el desarrollo de los planteamientos en torno a la efectividad del control.

De igual manera, se presentan estas líneas como resultado de un cúmulo de reflexiones y experiencias gratas en el sector público, concretamente en la Contraloría de Bogotá, Contaduría General de la Nación y la Escuela de Gobierno y Políticas Públicas de Antioquia "Guillermo Gaviria Correa" en su etapa naciente.

Se agradece la invitación que la Auditoría General de la República nos extendió al FORO REGIONAL para sustentar las ideas básicas contenidas en este trabajo, también las sabias luces que nos aportaron los asistentes al evento con el ánimo de encontrar alternativas para el control de resultados, el cual con sapiencia fue formulado por diversas personas como derrotero para el nuevo control fiscal.

Las ideas expresadas son responsabilidad del autor y son una muestra del atractivo que representa el tema del control de la riqueza nacional, para los académicos e investigadores que han encontrado en la universidad colombiana una posibilidad de ser mejores seres humanos pensando en la Colombia que nos merecemos.

I. Teoría y política de control

El origen del control tiene nexos con la construcción del universo y la aparición de la vida; podría decirse que desde las mismas raíces naturales y biológicas del ser humano, el control ha estado presente como garantía de supervivencia y evolución. Desde cualquier tendencia interpretadora del surgimiento de la vida, el control tiene una referencia especial como contrastación de acciones ejecutadas, cambios inducidos y estados alcanzados.

En épocas recientes, el control ha asumido una connotación netamente humana, deslindándose de sus nexos biológicos y naturales, y ante la ausencia del hombre en su ejecución se ha creado la categoría de sistemas automáticos de control a los controles ausentes de la ejecución humana.

Bajo esta concepción humanística el control tiene sus orígenes en la desconfianza, la supervivencia, la expresión del poder, al igual que en la necesidad de conocer, de reducir la incertidumbre y lograr que se cumpla una prescripción.

El control ha sido utilizado por la humanidad para restablecer la confianza y asegurar el logro de algunas prescripciones, en tanto que desde los sistemas naturales el control tiene una función preservadora de condiciones. El control desde la óptica organizacional, se ejerce sobre un objeto específico y, en tal misión, la información juega un papel esencial, como señal del estado del objeto controlado.

La ciencia ha asumido el control como parte integral del estudio de sus diversos objetos (naturaleza, hombre, relaciones sociales y pensamiento), especialmente cuando se trata de experimentar y simular. El control cumple una función esencial en los procesos cognitivos de la ciencia, especialmente cuando se trata de reproducir en un modelo las condiciones del sistema real (original) para evaluar las variaciones de las variables dependientes y cómo causa perturbaciones o cambios en las variables intervinientes y determinantes.

El control es visto desde las Ingenierías como una tendencia a nivelar un sistema, es definido como “la regulación en forma predeterminada de la energía suministrada al sistema, la cual es aplicada a los elementos consumidores, denominados también *Elementos Finales de Control (EFC)*”¹.

¹ VALENCIA G., Hernán. Introducción a los sistemas automáticos de control. U. Pontificia Bolivariana, Medellín, 1997, p. 17

Un sistema de control es la abstracción de “un ordenamiento de componentes físicos unidos o relacionados de tal manera que mandan, dirigen o regulan al mismo sistema o a otro”². Como todo sistema los componentes o subsistemas en su interacción permiten que el sistema controlado logre el objetivo propuesto o el estado deseado.

Los sistemas de control tienden a mantener una relación, estado o situación definida previamente, es decir que se orientan a obtener el comportamiento deseado de un sistema original dinámico y real, en presencia de perturbaciones no previsibles. La teoría del control moderno se interesa en “... sistemas más especializados con cualidades de autoorganización, adaptación y aprendizaje.”³

La Administración en sus diversas escuelas y planteamientos ha tenido referencia con el control relacionándolo con el proceso administrativo, con la función directiva o como subsistema de la organización. Desde la escuela empírica y clásica (con la administración científica), en Taylor y Fayol, considerando las teorías del comportamiento organizacional y teoría cualitativa de la dirección, el control ha tenido una referencia especial bien como parte esencial de la función administrativa, bien como motivación o como toma de decisiones.

Desde el punto de vista de la ciencia contable, el control ha estado relacionado con la historia de las expresiones contables desde la época antigua, posteriormente el control estuvo arraigado a la función de registro o imputación contable, con la doctrina de la personificación de las cuentas. Luego uno de los padres de la contabilidad científica, el profesor Francesco Villa, se refiere a conceptos económicos administrativos, teneduría de libros, organización administrativa y revisión de las cuentas. “Más de medio siglo antes de los trabajos de Taylor y Fayol, Francesco Villa realiza un profundo estudio del problema de la división del trabajo, de la previsión, de la organización y del control ...”⁴.

La escuela veneciana con ejemplares como Fabio Besta, Ginno Zappa y Vincenzo Massi, connotan la “ragionería” como control, enuncia el controlismo a

² DI STEFANO, Joseph J.; et. al. Retroalimentación y sistemas de control. Mc Graw Hill, Santa fe de Bogotá, 1992, p. 1

³ VALENCIA G., Hernán. op. cit., p. 20

⁴ MILLAN P., Régulo. 100 Años de investigación científica en contabilidad. Kimpres LTDA., 2000, p. 71

través de las cuentas y el dualismo como forma de control. Fabio Besta es considerado como el creador del controlismo al considerar a la Contabilidad (1909) como la ciencia del control económico de la empresa; este autor italiano planteó la teoría materialista de las cuentas (relación hechos administrativos con el patrimonio), relacionó contabilidad con el manejo de la economía de empresa 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 económico⁵.

A partir de la concepción controlista de Besta, el control tiene una connotación dentro de la función contable dando cimiento a diversas aplicaciones que en su generalización se denotan como la escuela latina (Países de Europa) y la anglosajona (Inglaterra y EEUU), la primera orientada a la fiscalización y la segunda a la auditoría (interna y externa).

Las aproximaciones de la Contabilidad a la Ciencia administrativa permiten referenciar la inclusión de la función informativa de la contabilidad entre las funciones básicas de toda organización empresarial, como base para el desarrollo de las funciones directivas, entre ellas la del control.

En términos generales, no existe consenso en cuanto a la concepción de control, pues son diversas las interpretaciones así como variadas las aplicaciones de éste, connotando, incluso, una situación de migración conceptual. Para muchos es el conjunto de dispositivos, para algunos autores es una actividad (corregir, vigilar o seguir), para otros un proceso (corrección, inspección o vigilancia), capacidad de autogestionar y, en algunos casos, se constituye en sistema.

Desde otra óptica interpretativa, el control puede significar prevención (enfoque latino), detección o corrección (enfoque anglosajón); igualmente puede estar orientado a la penalización (enfoque latino) o a la administración o *management* (enfoque anglosajón). Según Blanco Illescas el control presenta un sentido latino de "verificación, examen, ... posterior y penal" y un sentido anglosajón como "guía, impulso correctivo ... idea de guiado y acción correctora inmediata". Concluye este autor su concepción cuando expresa que el control es "un esfuerzo disciplinado para optimizar un plan"⁶

⁵ Ibid, p. 64

⁶ BLANCO I., Francisco. El control integrado de gestión. México D.F.: Limusa, 1997, p. 61

La función de control es simplificada por Blanco en las cuatro funciones siguientes⁷ :

- 1) Planeación o fijación de estándares de actuación satisfactoria (esperada)
- 2) Comparación o comprobación de los resultados reales frente a los estándares
- 3) Toma de una decisión correctora cuando los resultados reales no satisfacen los esperados
- 4) Ejecución de la acción correctora.

Partiendo de que el control es un ciclo que representa procesos de observación, medición, información, comparación, análisis, evaluación, corrección, seguimiento, etc., puede concluirse que las diversas interpretaciones del control tienen relación con el énfasis que se hace en uno de los procesos de este ciclo y que esta simplificación ha llevado a que el ejercicio del control sea impreciso y poco efectivo. Algunos harán énfasis en la validación de la información o en la comparación (inspección o verificación, revisión o chequeo fiscalización de la legalidad y las cuentas), otros en la decisión e implementación de la acción correctora (intervención o control posterior) y unos pocos en el seguimiento (vigilancia o monitoreo).

Por ello es necesario asumir una propuesta integradora, que permita concebir el control como un sistema que permite desarrollar el complejo ciclo mencionado anteriormente, el cual parte de la observación y puede llevar a la corrección, pasando por procesos como la medición, análisis y evaluación.

Los elementos de un sistema de control son variados y pueden ser considerados como tal el objeto controlado y el sujeto controlador, la cultura de control, los instrumentos, los subsistemas de medición, análisis y evaluación. Para Pérez y Veiga⁸ los elementos de control son la estructura (ámbito organizativo), el proceso (conjunto de actividades) y el sistema de información (flujo de datos económico-financieros que transitan por su estructura y alimentan el proceso control). Para Gutiérrez Plazas⁹ los elementos de un proceso de control simple son el objetivo o

⁷ Ibid, p. 62

⁸ PÉREZ, Juan F. y VEIGA, Carballo. *Control de la gestión empresarial*. ESIC editorial, Madrid, 1997, p. 11

⁹ GUTIÉRREZ P., Gerardo. *La administración por control*. Universidad Externado de Colombia, Santa Fe de Bogotá, 1996, ps. 95-96

estándar, la labor de medida, la señal de retroalimentación, el procedimiento de control y la labor correctiva.

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. Algunas tendencias generales para el mundo con base en algunos autores futuristas, se relacionan o repercuten en los cambios en la gestión, el énfasis de control y la información; estas tendencias se enuncian a continuación:

- De la segmentación a la integración.- El legado cartesiano conlleva el dividir el todo en partes para analizarlo mediante la integración de las partes componentes analizadas; integrar significa darle una mirada transversal al objeto analizado o estudiado.
- De lo histórico a lo actualizado.- Significa pasar del enfoque netamente histórico a un enfoque que considere el presente, un diagnóstico del ahora (lo que es) más que del ayer (lo que fue).
- De la retrospectiva a la prospectiva.- Representa pasar de la visión anclada en las cifras del pasado (lo que sucedió) a las proyecciones del futuro cercano (lo que puede y lo que debe ser).
- Del corto al largo plazo.- Denota los informes u orientaciones de alcance restringido a períodos de un año o menos a considerar los períodos de dos a cuatro años (mediano plazo) y más de cinco años (largo plazo).
- De lo unidimensional a lo multidimensional.- Escenifica la ruptura de las visiones centradas en el reduccionismo a una sola dimensión para observar otras dimensiones.
- De lo tangible a lo intangible.- Posibilita la observación, medición, análisis y, en general, estudio de aspectos no tangibles que quedaban por fuera de los análisis y evaluaciones tradicionales.
- De lo cuantitativo a lo cualitativo.- Permite interpretar y representar aspectos cuya expresión no encajaba en las expresiones cuantitativas y monetarias tradicionales.
- Del énfasis en la economía al análisis de efectividad.- Consiste en la determinación de los aspectos de generación de valor en las organizaciones, no sólo los relacionados con el costo.

- De la regulación externa a la autorregulación.- Simboliza la posibilidad de autodeterminación (regir sus propios destinos, evaluarse y controlarse a sí mismo) antes que la dependencia externa en las decisiones y orientaciones.
- De los informes a las bases de datos.- Representa el paso de las informaciones sintácticas a la disponibilidad de estructuras de datos que permiten la confección y disposición de múltiples informaciones.

A partir de estos elementos teóricos y considerando las condiciones del entorno y las necesidades de los diversos agentes, se requiere definir una política de control que demarque los derroteros que Colombia necesita en materia de control a nivel macro (país) y micro (organizaciones); de esta manera, se podrán superar las discusiones bizantinas, las orientaciones que privilegien intereses particulares y las propuestas sin fundamento en materia de control, para la nación colombiana. Como derrotero que responda a un proceso planificador, una política pública en materia de control, que se denominará **Política nacional de control**, debería responder, como mínimo, a los siguientes aspectos:

- ¿Qué entenderemos por control? ¿Desde qué enfoque o marco referencial?
- ¿A quién y qué controlaremos? ¿Qué dimensiones? ¿Qué variables? ¿Cuál es su contexto?
- ¿Por qué se requiere controlar? ¿Qué se pretende lograr con el control? ¿Cuáles son los riesgos?
- ¿Cuál es el imaginario o analogía del objeto de control?
- ¿Cómo controlaremos? ¿Qué alternativas existen? ¿Cuál es el nexo con otras instituciones o agentes de control?
- ¿Cuándo controlaremos? ¿Con quiénes? ¿Con qué?

De esta manera, es posible que el control disponga de unas orientaciones o directrices claras, para que las acciones que se desarrollen en su nombre sean efectivas y se alejen de la posibilidad de ser un simple conjunto de prescripciones que invitan a los vacíos, la improvisación, los errores, así como a la baja efectividad de los sistemas y las acciones controladoras. Una política nacional de control permitiría reconocer la necesidad de afrontar la corrupción, la imprevisión, la ineficiencia y el despilfarro desde una óptica más estructural y compleja que desde los tradicionales enfoques coyunturales y pragmáticos.

II. Gestión fiscal orientada a resultados

"La gestión pública necesita una teoría del éxito respecto al desempeño y la productividad"

Eugene Mc gregor, Jr.

La gestión brinda una serie de acciones que generan datos, evidencias y resultados a partir de pautas o derroteros de acción definidos previamente. Las tendencias de la gestión (Ver: Tabla 1) definidas a partir de las tendencias generales para el mundo precisadas con base en autores futuristas (Toffler, Thurow, Drucker, etc.), permiten evidenciar los cambios en materia de gestión y su tránsito hacia visiones más dinámicas y complejas.

Tabla 1. Tendencias de la gestión

Tendencia general	Tendencia de gestión
De la segmentación a la Integración	De la gestión segmentada a la gestión integral
De lo histórico a lo actualizado	De la gestión orientada al pasado a la gestión centrada en el presente y los resultados
De la retrospectiva a la prospectiva	De la gestión enfocada a lo sucedido a la gestión en perspectiva analítica
Del corto al largo plazo	De la gestión de logros a la gestión orientada a resultados de mediano (efectos) y largo plazo (impactos)
De lo unidimensional a lo multidimensional	De la gestión unidimensional a la gestión multidimensional
De lo tangible a lo intangible	De la gestión de tangibles a la gestión de intangibles
De lo cuantitativo a lo cualitativo	De la gestión de aspectos cuantitativos a la gestión de lo cualitativo
Del énfasis en la economía al análisis de efectividad	De la gestión centrada en costos a la gestión orientada a los resultados (logros, efectos e impactos)
De la regulación externa a la autorregulación	Gestión y resultados con autonomía
De los informes a las bases de datos	De la gestión fundada en informes sintéticos a la gestión fundamentada en las bases de datos y señales para la toma de decisiones

La gestión está relacionada con la planeación, la ejecución y el control de las actividades que dinamizan los diversos procesos de la organización. Para ello se requiere de sistemas de información adecuados que permitan realizar el seguimiento de la efectividad de la gestión, con lo que se espera promover la diligencia de los gestores y minimizar el riesgo de situaciones negligentes o delictivas.

Una gestión regularmente se caracteriza por el cumplimiento de una serie de parámetros y preceptos. Orientar la gestión pública al logro de resultados es una necesidad según los lineamientos del Departamento Nacional de Planeación y considerando la actual situación fiscal del Gobierno Nacional se plantea la necesidad de incorporar nuevas prácticas gerenciales que permitan la definición de las áreas estratégicas, la optimización del uso de los recursos y la generación de resultados eficientes.

De acuerdo a lo normado en Colombia, la efectividad de una gestión tiene que ver con una serie de elementos estratégicos (variables) que se denotan como eficiencia, eficacia, economía y entornabilidad (capacidad de responderle a diversos agentes y al ambiente), los cuales varían en su concepción de acuerdo a diversos autores y enfoques.

Con base en la Ley 43 de 1990, la eficiencia hace referencia a la optimización de procesos productivos, la eficacia se refiere a la diligencia en la ejecución de planes, programas y proyectos definidos por la organización, la economía aduce a la reducción o manejo de los costos, y la entornabilidad (capacidad de una organización para responderle al entorno) recoge conceptos como la equidad y responsabilidad frente al ambiente en aspectos relacionados con su valoración.

El control permite desarrollar evaluaciones y acciones correctoras en torno a estas variables definidas como elementos esenciales en la gestión pública; en definitiva una orientación más hacia los resultados, las políticas públicas y la política, que hacia los procesos o las orientaciones de las escuelas de comercio.¹⁰

¹⁰ Profundizar en: BOZEMAN, Barry. Introducción: dos conceptos de gestión pública. En: La gestión pública su situación actual. México D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1998, ps. 37-40

Una buena gestión de una organización, exige la medición, análisis, evaluación, seguimiento y control de las variables definidas en torno al concepto de efectividad. En ese contexto la Directiva presidencial No. 10 (Agosto 20 de 2002)¹¹ y diversos documentos del Consejo nacional de política Económica y social –CONPES- plantean la necesidad de reestructurar el estado de manera vertical y transversal. Dentro de la reestructuración transversal se deriva de los objetivos fundamentales la necesidad de "...incorporar en la gestión pública nuevas prácticas gerenciales que permitan la definición de las áreas estratégicas, la optimización de los recursos y la generación de resultados eficientes" o gestión pública orientada por resultados; para el logro de este objetivo se describen una serie de instrumentos, a saber¹² :

- Mejorar las prácticas gerenciales de las entidades públicas
- Contractualización por resultados, donde se enuncian la imputación de la responsabilidad de la gestión y la rendición de cuentas, el documento CONPES de compromisos (con metas incluidas) en marco del Plan de Desarrollo, el instrumento "Sistema de Evaluación de Gestión y Resultados" –SINERGIA- del Departamento nacional de Planeación –DNP- que enfatiza en los resultados de la ejecución,
- Utilización del presupuesto como instrumento de gestión, y
- Responsabilidad en la administración y uso de los bienes públicos.

Con esta orientación, los planes, programas y proyectos de la nación, más que una simple referencia, serán el derrotero a alcanzar como resultado.

III. Control fiscal de la gestión orientada a resultados

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 2 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 control¹³ ; a partir de allí es posible encontrar los diversos enfoques que permean las prácticas controladoras.

¹¹ Verificar en: <http://www.mineduccion.gov.co/normas/dp102002.asp>

¹² Ibidem

¹³ MACHADO R., Marco A. Nuevo control fiscal: ¿sin visión en Colombia? En: Revista de Contaduría Universidad de Antioquia No. 39. Medellín: Departamento de Ciencias contables, U. de A., Septiembre 2001, ps. 44-45

Tabla 2. Tipos de control

ÉNFASIS ENFOQUE	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, vigilancia, 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.
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.

Como tendencia universal de la auditoría se referencia el paso de la revisión de cuentas anuales que culmina con un reporte de auditoría, a la elaboración de información financiera y no financiera en tiempo real, con certificación continua.¹⁴

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 valores del

¹⁴ Profundizar en: MOUTARDIER, Annie. *Quel avenir pour les expert-comptables?* En: *Revue Française de Comptabilité* No. 293, octubre 1997

trabajo) y ambientales (responsabilidad ambiental y valoración de beneficios-costos ambientales).

El control (como sistema, actividad, mecanismo, etc.) se nutre de las mediciones, análisis y evaluaciones a partir de los datos, evidencias y señales que recibe de su objeto controlado. Las tendencias del control (Ver: Tabla 3) definidas a partir de las tendencias generales para el mundo definidas con base en autores futuristas y en coherencia con las tendencias de la gestión, permiten evidenciar los cambios en materia de control y su tránsito hacia visiones y acciones más estructuradas y dinámicas, centradas en el control de gestión y resultados.

Tabla 3. Tendencias del control

TENDENCIA GENERAL	TENDENCIA DE GESTIÓN	TENDENCIA DE CONTROL
De la segmentación a la Integración	Gestión integral	Del control segmentado al control integrado de la gestión y resultados
De lo histórico a lo actualizado	Gestión centrada en el presente	Del control sobre datos históricos al seguimiento permanente con base en un sistema actualizado de señales
De la retrospectiva a la prospectiva	Gestión en perspectiva analítica	Del control lamentativo centrado en el pasado al control oportuno con base en análisis y evaluación de la gestión y resultados
Del corto al largo plazo	Gestión orientada a resultados de mediano (efectos) y largo plazo (impactos)	Del control de logros al control en el tiempo de efectos e impactos
De lo unidimensional a lo multidimensional	Gestión multidimensional	Del control de una sola dimensión (financiera) al control multidimensional con participación externa
De lo tangible a lo intangible	Gestión de intangibles	Del control de tangibles al control de intangibles
De lo cuantitativo a lo cualitativo	Gestión de lo cualitativo	Del control de lo cuantitativo al control de aspectos cualitativos
Del énfasis en la economía al análisis de efectividad	Gestión orientada a los resultados (logros, efectos e impactos)	Del control de costos al control de procesos de agregación de valor y resultados (logro de objetivos y metas)
De la regulación externa a la autorregulación	Gestión y resultados con autonomía	Del control externo al autocontrol
De los informes a las bases de datos	Gestión con base en señales para la toma de decisiones	Del control con base en informes unipropósito al control con base en información múltiple

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 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.¹⁵

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"¹⁶, 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 (revisión de la cuenta, control financiero, etc.) que se presentan en la Tabla 4; 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 niveles¹⁷ connotando la complejidad del objeto controlado.

¹⁵ 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. 29

¹⁶ 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

¹⁷ MACHADO R., Marco. Nuevo control fiscal: sin visión ..., op. cit, p. 49

Tabla 4. Sistemas de control

PÚBLICO	DESCRIPCIÓN
Revisión de la cuenta	Auditoría de recursos (fondos, bienes y valores). Examen de la cuenta o estudio de los documentos que soportan las operaciones.
Control financiero	Auditoría estados financieros para determinar razonabilidad. Análisis financiero.
Control de legalidad	Análisis del cumplimiento de normas legales que rigen.
Control de gestión	Control del manejo de los recursos y cumplimiento de planes, programas y proyectos.
Control físico	Examen de la cantidad, calidad y oportunidad con que se obtienen o proveen los bienes y servicios.
Control de resultados	Control del cumplimiento de objetivos y metas
Control interno	Sistema de control que es evaluado por las Contralorías y desarrollado por las entidades controladas
Participación ciudadana y comunitaria	Control del patrimonio público por parte de ciudadanos y organizaciones comunitarias

Todos estos controles pueden ser potenciados o minimizados en función de la calidad del sistema de control interno, el cual debe ser evaluado desde los órganos de control. Sobre el particular es necesario referir el esfuerzo realizado por la Agencia para el Desarrollo Internacional –USAID- y la firma Casalz y Asociados Inc., el cual estuvo orientado a construir una estructura o marco conceptual que permitiera viabilizar lo normado en el artículo 209 de la Constitución Nacional y la Ley 87 de 1993.

El control de los resultados de la gestión se orienta al cumplimiento de objetivos y metas en marco de la planeación (planes, programas y proyectos). Con ello se pretende “... no sólo ... verificar el buen uso de los recursos públicos sino ... que el órgano de control sea un verdadero instrumento de apoyo a la administración para lograr la mejor gestión pública ...”¹⁸

¹⁸ HERNÁNDEZ G, Antonio. El Estado y el control fiscal en Colombia. Bogotá: Contraloría General de la República, 2003, Ps. 290-291

El control fiscal orientado a resultados comprende tres niveles de alcance:

- Nivel macro, relacionado con los resultados de mediano (efectos) y largo plazo (impactos) que se van consolidando en torno a la efectividad de la gestión pública
- Nivel meso, en relación con los programas de gobierno, su cumplimiento y el manejo de los recursos asignados, y
- Nivel micro, determinando los resultados a corto plazo (logros) de la gestión en materia de eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales (de manera agregada y segmentada).

La contractualización por resultados, referida en la Directiva presidencial No. 10 (Agosto 20 de 2002), es un instrumento que permite el logro de una gestión pública orientada a resultados; dentro de ésta se establece la regla de un “sistema de evaluación de gestión y resultados” para el cual se prescribe que

Los resultados de la ejecución del documento CONPES de compromiso se vincularán a incentivos y sanciones a partir de los lineamientos del Sistema Nacional de Evaluación de Gestión y Resultados -SINERGIA- del DNP. Para el efecto, el DNP elaborará un informe semestral de resultados para cada sector, ministerio y departamento administrativo. Este informe será presentado oficialmente al Presidente de la República y al CONPES. Al final del periodo presidencial se evaluarán los resultados del cuatrienio 2002-2006. Los resultados de dichos informes y evaluaciones tendrán una amplia difusión nacional y local.¹⁹

Otras reglas que se prescriben en la Directiva Presidencial antes mencionada, son la imputabilidad de la responsabilidad y la rendición de cuentas, así como el documento CONPES de compromiso en marco de los lineamientos del Plan Nacional de Desarrollo. Otro aspecto relacionado con el control, en la mencionada Directiva, es el relacionado con el fortalecimiento de los mecanismos de control sobre los índices de racionalización de los activos fijos de la administración pública, incluyendo un inventario y valoración de los mismos, la realización de auditorías externas aleatorias para verificar el buen uso de los bienes públicos y el establecimiento de un mecanismo de participación social efectiva en el control de la administración y uso de los bienes públicos.

¹⁹ Profundizar en: <http://www.mineduccion.gov.co/normas/dp102002.asp>

IV. Información y modelo de control

A los sistemas de información se les exige interpretar y representar de la manera más fiel (precisa) y oportuna los mensajes o señales de la realidad financiera, administrativa, económica y social de los entes (considerados de manera desagregada y como nación).

Del informador y el modelo utilizado, así como de la transparencia y la organización del ente, entre otros, depende la calidad de la información; de no lograrse una armonía entre estos elementos, la realidad simplemente será un prospecto que difícilmente intuiremos. Las nuevas tendencias de la información²⁰, se erigen como las luces orientadoras que evidencian la necesidad de nuevos modelos en concordancia con la realidad compleja y dinámica, connotando así la evolución de los sistemas de información (Ver: Tabla 5).

Tabla 5. Tendencias de la información

TENDENCIA GENERAL	TENDENCIA DE GESTIÓN	TENDENCIA DE CONTROL	TENDENCIA DE INFORMACIÓN
De la segmentación a la Integración	Gestión integral	Control integrado de la gestión y resultados	De la información segmentada a la información integrada
De lo histórico a lo actualizado	Gestión centrada en el presente	Seguimiento permanente con base en un sistema de señales	De la información del pasado a la información en tiempo real
De la retrospectiva a la prospectiva	Gestión en perspectiva analítica	Control oportuno con base en análisis y evaluación de la gestión y resultados	De la información retrospectiva a la información en perspectiva analítica
Del corto al largo plazo	Gestión orientada a resultados de mediano (efectos) y largo plazo (impactos)	Control en el tiempo de efectos e impactos	De la información de resultados de corto (logros) a la información de mediano (efectos) y largo plazo (impactos)

²⁰ MOUTARDIER, Annie, op. cit., p. 76

TENDENCIA GENERAL	TENDENCIA DE GESTIÓN	TENDENCIA DE CONTROL	TENDENCIA DE INFORMACIÓN
De lo unidimensional a lo multidimensional	Gestión multidimensional	Control multidimensional con participación externa	De la información monodimensional a la multidimensional
De lo tangible a lo intangible	Gestión de intangibles	Control de intangibles	Valoración de intangibles
De lo cuantitativo a lo cualitativo	Gestión de lo cualitativo	Control de aspectos cualitativos	Estados contables cualitativos
Del énfasis en la economía al análisis de efectividad	Gestión orientada a los resultados (logros, efectos e impactos)	Control de la agregación de valor	De la noción de costo a la noción de valor
De la regulación externa a la autorregulación	Gestión orientada a resultados con autonomía	Autocontrol	Información de gestión y resultados
De los informes a las bases de datos	Gestión con base en señales para la toma de decisiones	Control con base en información múltiple	Bases de datos para lograr informes a la medida

Los diversos sistemas de información deben permitir el procesamiento de datos, haciendo uso de factores, para obtener información que corresponda a la realidad compleja y dinámica de las organizaciones en sus diversos aspectos (internos, externos y entorno).

La creación de la figura del Contador General de la Nación con el artículo 354 de la Constitución Nacional, ha permitido fusionar los sistemas de información financiera, gerencial, económica y social en torno a un Sistema Nacional de Contabilidad Pública y sistemas integrados de información que han sido postulados desde diversas esferas (práctica, profesional, académica, etc.); bajo este enfoque se considera superada la reducción de lo contable a lo financiero y monetario desde las prescripciones para los sistemas contables.

El sistema de información contable (llamado por algunos autores modelo contable) contiene una serie de elementos (unidad de medida, criterios de valoración, de mantenimiento de capital y nivel de activos) y procesos (registro, medición, análisis, valoración, representación e información) que permiten, a los diferentes agentes de la economía y sociedad 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, administrativa, 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. Para ello los sistemas contables deben ser sistemas complejos de observación, medición, valuación, análisis, evaluación, información y control, no sólo instrumentos de registro e información.

El diseño e implementación de sistemas contables ha estado supeditado en países hacendalistas de Latinoamérica, a los procesos de regulación con fines tributarios. Sin embargo, en el último lustro se ha introducido desde la perspectiva regulacionista, el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones; sin duda, un planteamiento que persigue que la información contable satisfaga las expectativas y necesidades de todos los usuarios (reales y potenciales).

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 la información 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 señales que son interpretadas por aquél y que se traducen en virtud de la interco-

nexión 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 ...”²¹.

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, muchas decisiones de los entes se tomaron en ausencia de una clara visión de sus operaciones, intentando conservar unos recursos escasos y otras tan sólo 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 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 (que 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 a nivel nacional, los organismos de control y la ciudadanía, entre otros.

Los sistemas de información deben orientarse a brindar una estructura armónica de señales o de indicadores (no sólo estados sintéticos) y permitir las visiones

²¹ Ibidem

integrales y oportunas que demarcan las tendencias actuales de la información. Los sistemas de información deben arrojar señales en relación con tres niveles de alcance:

- Nivel macro, relacionado con información sobre los resultados de mediano (efectos) y largo plazo (impactos) que se van consolidando en torno a la efectividad de la gestión pública
- Nivel meso, que informa sobre la formulación y el cumplimiento los programas de gobierno, el manejo de los recursos asignados, y
- Nivel micro, informando acerca de los resultados a corto plazo (logros) de la gestión en materia de eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales (de manera agregada y segmentada).

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 anterior Plan General de Contabilidad Pública –en adelante, PGCP- (Resolución 4444 de 1995, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público) se mencionan cuatro (4) categorías de estados e informes contables, a saber²² :

- 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 éstos.

²² MACHADO, R. Marco. ¿Nuevo control fiscal: sin visión op. cit., ps. 64-65

- 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 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.

Las 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; éstas se consideran como parte integral de los estados contables y corresponden a las explicaciones que los complementan.

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. Al respecto, es necesario anotar que estos elementos 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, dado que, como se mencionó, contienen otros elementos, otras variables constitutivas de la realidad de los entes públicos.

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 representa que se ignoren 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 orientada a resultados.

Interrelacionando los estados contables mencionados previamente, es posible 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. Con referencia a estos estados sintéticos, la Contaduría General de la Nación ha de implementar su proceso de consolidación, para obtener los estados e informes por municipios, regiones, sectores, nación, etc.

En términos propositivos, es necesario analizar la posibilidad de introducir en el PGCP la idea de balance social o informes de responsabilidad social, los cuales son importantes en la medida en que se asocien con resultados, efectos e impactos de la gestión de las administraciones públicas y unidades ejecutoras de recursos públicos. 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, pero en una visión más dinámica.

Lograr información que trascienda del dato a la información (con valores agregados) 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 tal como SIIF (Sistema Integrado de Información Financiera -Decreto 2789 de 2004-) y FOSIT (Sistema para el Fortalecimiento Financiero Territorial); en el marco de las nuevas tendencias, esta situación representa la transición de informaciones con carácter de requisito a informes y el tránsito hacia bases de datos que satisfacen necesidades globales y específicas en procura de un Estado con medidas e informes sobre resultados alcanzados.

La calidad de los sistemas de información tiene entonces una relación directa con la efectividad del control por parte de las Contralorías y de la gestión por parte de los entes y unidades del Estado, pues permite que exista sinergia entre los elementos que componen el sistema de control y el de gestión orientado a resultados.

A la luz de estas interpretaciones sigue siendo incomprensible que el actual Sistema Nacional de Contabilidad Pública -SNCP- (Reformado mediante Reso-

lución 400 de 2000, expedida por la Contaduría General de la Nación) haya eliminado los 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 de productividad, así como el logro de resultados en materia de riqueza pública y excedentes sociales²³.

Quizás la razón de esta exclusión se sustenta en la pérdida de enfoque y la inexistencia de cultura contable al definir los estados contables para el Estado colombiano, en donde a pesar de que los aspectos sociales deberían tener mayor o igual preponderancia que los aspectos financieros no son esenciales a la luz de las teorías y los modelos contables en presencia; al relacionar esta situación con la introducción de los estados de naturaleza fiscal, es justificable que se prioricen estos últimos, dadas las exigencias de la banca internacional en torno a los aspectos relacionados con la deuda pública externa y el monitoreo de variables de tipo financiero y presupuestal para garantizar el pago de dicha deuda.

La ausencia de cultura contable la evidencia Edgar Nieto al sustentar que "... el atraso existente en las áreas financieras de las entidades públicas en donde, por lo general, se carece de procesos sistematizados, hace que la información suministrada presente un alto grado de desactualización y, por lo tanto, resulte inoportuna para el análisis y el seguimiento fiscal requeridos.²⁴ No es extraño, entonces, considerar como empíricamente justificable (aunque normativamente incomprensible) la eliminación de estados e informes de carácter social, ya que aún no podrán ser elaborados por las unidades o entes del estado colombiano.

Desde estos apuntes es coherente que los informes o estados contables de tipo social, junto al estado de valor agregado sean los esenciales para el control de los resultados de una gestión. No debe olvidarse que los conceptos de presupuesto orientado a resultados, mejoramiento continuo e incremento de la produc-

²³ Ibid., p. 67

²⁴ NIETO S., Edgar. El Sistema de Administración Financiera-La experiencia colombiana. Ponencia presentada a la XVI Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración financiera Gubernamental. Miami, Florida, abril 8-12 de 2002 En: http://www.icgfm.org/downloads/miami_spring/10Nieto.pdf

tividad componen un instrumento eficaz para el logro de una gestión orientada a resultados. Adicionalmente debe atenderse el derrotero contenido en el deber de

... construir un sistema de apreciación ex ante, con la finalidad de dotar a los funcionarios que toman las decisiones de un método ordenado de raciocinio que les permita tener solidez y seguridad en los procesos decisorios sometidos a su consideración.

Se implementarán sistemas de documentación que permitan construir una memoria institucional y la identificación de mejores prácticas de gestión pública. Se verificará la continuidad de políticas y programas exitosos de administraciones anteriores.²⁵

Sin duda, una propuesta interesante que integra la gestión en el tiempo y exige el diseño y la implementación de sistemas de información que den cuenta de los mejores resultados y de las prácticas de gestión pública con mejores resultados.

V. Efectividad del control fiscal

No basta determinar la calidad de los procesos de auditoría o del trabajo de auditor en sus diversas fases (planeación, ejecución e informe) es necesario determinar la efectividad del control, bien sea que se trate de la revisión de datos para detectar errores, o la corrección de desviaciones o bien se trate de agregar valor a la organización; por ello es importante que exista una definición de una política de control.

Al hacer referencia a la crisis del control se relacionan aspectos como la falta de efectividad de las actividades, procesos y técnicas, así como el excesivo costo de las Contralorías, el problema de moralidad y la politización de los órganos de control, lo cual se acompaña con la formulación de propuestas en las que subyace la desconfianza en el control, tales como la supresión de las contralorías territoriales (mediante Ley 610 de 2000) con sus hechos consecuentes (reducción de recursos y de personal, transferencia de la responsabilidad de control fiscal de las

²⁵ Directiva presidencial No. 10 (Agosto 20 de 2002) En: <http://www.mineducacion.gov.co/normas/dp102002.asp>

contralorías territoriales a las departamentales), el referendo que pretendía suprimir las Contralorías y el proyecto de acto legislativo que pretendía la supresión de la Auditoría General de la República, entre otros.

Por efectividad del control ha de entenderse el resultado caracterizado por el logro de unos comportamientos del objeto acordes con lo planeado o con las oportunidades presentadas, desde un marco flexible y en un entorno de incertidumbre e imprevisibilidad. La controlabilidad se concibe entonces como la capacidad del agente controlador (individuo o equipo) para lograr el comportamiento o resultado esperado del sistema original o ente controlado, o por lo menos motivar su logro.

Los controles efectivos son aquellos que "... están integrados con el sistema de planificación, son flexibles, precisos, oportunos y objetivos"; con un control efectivo "... la organización no caerá en problemas de sobrecontrol con un enfoque incorrecto o recompensando a la ineficiencia ..."²⁶. Un control efectivo permite la controlabilidad con una relación costo-beneficio favorable, vale decir, que el valor del objeto controlado no sea superado por el valor de los esfuerzos involucrados en la labor de control.

Quedan pendientes algunos cuestionamientos por responder, tales como ¿Para qué es el control en general? ¿Para qué es el control fiscal, en particular? ¿Cuándo es efectivo uno y otro?

Las características de un sistema de control efectivo según Le Blanc²⁷ 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.

²⁶ PALMA LE BLANC, Arturo. Op. Cit., p. 209

²⁷ Ibid, ps. 208-209

- 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 podríamos agregarle 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)

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 fueron creados el Estado, la Comunidad y la Empresa. La razón de esta situación anómala radica en el control estático que se desarrolla sobre objetos dinámicos, en muchos casos, la realidad del siglo XXI se controla con las concepciones (modelos mentales) del siglo XVIII o con modelos inadecuados de empresa que no corresponden a la complejidad y dinámica del Estado colombiano.

La propuesta de integrar sistemas de control en el Sistema Nacional de Control –SNC- o control con cinco (5) “C” desarrollada por el Contador General de la Nación, es una contribución 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 económico del ministerio de Hacienda y el control monetario del Banco de la República, entre otros.

En relación con el control fiscal es necesario recurrir a la concepción de Estado, de riqueza social, de patrimonio público 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 constitución de la prueba, la apertura de juicios fiscales y la presencia en buen número de auditorías²⁸.

La Constitución Nacional de 1991 (particularmente, con su artículo 267) presenta un viraje significativo en cuanto 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 dada la necesidad de que el Estado logre sus resultados alejado de perversidades tales como el despilfarro, el incumplimiento de los fines sociales y el deterioro ambiental.

A pesar de haberse introducido a partir de 1990, una serie de conceptos 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, en mu-

²⁸ MACHADO R., Marco A. y AMAYA R., Sandra P. op. cit., p. 24

chos casos, aún es ejercido con los instrumentos tradicionales con los cuales se pretendía, en la década de los setenta, la finalidad de lograr la conservación y un 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 para el alcanzar unos resultados esperados y enunciados en planes, programas, proyectos, metas y objetivos.

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 procedimientos de auditoría con los que se pretende constituir pruebas y buscar evidencias documentales, abandonando la evaluación de las variables o cinco (5) "E" (eficiencia, eficacia, economía, equidad y ecología –valoración ambiental-) que constituyen el modelo de efectividad que se ha definido para las instituciones del Estado colombiano.

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) y sus resultados que permitan saber si el Estado (nivel macro y micro) está siendo efectivo, vale decir, si está cumpliendo con sus fines y si la combinación de los recursos y factores así lo permite. Las 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, como expresión de los resultados, 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 instrumentos adecuados a esta nueva exigencia de control efectivo de sistemas reales complejos en ambientes de turbulencia e incertidumbre.

Uno de los instrumentos esenciales (desde una óptica cognoscitiva), es el modelo de empresa que se asuma por parte de los entes y agentes de control. No es lo mismo concebir la empresa 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 (desde una óptica tecnológica) utilizados también lo serán.

En la evaluación del control fiscal emerge en los comienzos del siglo XXI, la Auditoría General de la República (que de ser agente se convirtió en órgano), quien ha asumido con liderazgo la tarea de orientar las políticas de control y evaluar el pensamiento controlador, algo así como el "sombrero azul" de Edward de Bono. Luego de diversas discusiones en torno al principio de que todo órgano debe estar sujeto a control, y luego de superar las redacciones que conllevaban vicios de inconstitucionalidad, la Constitución Nacional de Colombia crea este órgano en su artículo 274, con el fin de vigilar la gestión fiscal de la Contraloría General de la República, vigilar el manejo de los recursos públicos de los entes de control y promover el mejoramiento de la gestión controladora.

Para garantizar ello se hace necesario que este organismo de segundo nivel, tenga la potestad de evaluar la política (como orientaciones) de control fiscal (de acuerdo a parámetros científicos) y determine la efectividad del control fiscal de una manera objetiva. La Auditoría General de la Nación tiene un propósito esencial para cualquier nación, cual es el devolverle la confianza a los órganos de control fiscal.

Es claro que la Auditoría General de la República no debe cumplir tan solo una función técnico-legal (de fenecimiento de la cuenta). La evaluación del Control fiscal debe comprender tres niveles:

- Nivel macro, relacionado con el agregado que hace el control fiscal en el mediano (efectos) y largo plazo (impactos) al logro de confianza y efectividad de la gestión pública

- Nivel meso, en relación con los Planes de control fiscal y programas de auditoría, su cumplimiento y manejo de recursos por parte de los contralores
- Nivel micro, determinando los resultados a corto plazo (logros) en materia efectividad del control fiscal.

En estos tiempos de desconfianza y críticas a la efectividad de las organizaciones y unidades organizativas públicas, reviste de carácter especial la generación de acuerdos en torno al control, no basta con intuir modelos, con promover las capacitaciones sobre aspectos técnicos; es necesario establecer una política de control para el Estado colombiano que beneficie a la sociedad mediante la generación de confianza y hechos que garanticen el cumplimiento del cometido estatal.

A manera de conclusión

La gestión pública está orientada a alcanzar la efectividad en el manejo de los recursos públicos, lo cual está representado en el logro de la eficiencia, la eficacia, economía, equidad y valoración de costos ambientales, como variables que determinan el resultado de una entidad.

Los sistemas de información (no sólo de estados sintéticos sino de señales o de indicadores) de la gestión y sus resultados, son instrumentos esenciales para el logro de las metas y los objetivos estatales; estos sistemas integrados de información, permiten planear, decidir, desarrollar y controlar la gestión pública, en razón a que permiten analizar y evaluar la eficiencia, eficacia, economía, equidad y valorar los costos ambientales, con base en las actividades que generan mayor valor. La contabilidad pública debe constituirse en ese sistema de señales que brinde información sobre los resultados de la gestión pública.

El control fiscal debe agregar valor a los entes fiscalizados, a partir de desarrollar los análisis y evaluaciones de la efectividad de los resultados de la gestión y las actividades de una organización. No diseñar, implementar y operar sistemas de información para la gestión y el control de los resultados, representa un alto riesgo que acarrea altos costos, así como pérdida de ventajas competitivas y atributos diferenciadores (comparativos) en el corto plazo, al igual que frustración en el mediano plazo y pérdida de confianza a largo plazo.

Es necesario articular los sistemas de información con los sistemas de gestión y control en torno a lo que se ha denominado una política nacional de control. No es coherente que en una época donde se exige integrar esfuerzos y construir visiones integrales de Estado, se sigan segmentando las concepciones y tendiendo hacia diferentes horizontes de sentido. Esta situación caótica debe ser resuelta so pena de colocar en tela de juicio al control fiscal, pues la desarticulación sistémica subyacente conlleva que se formulen y parametricen los sistemas de información pública con un sentido (esencialmente financiero-patrimonialista), los de la gestión pública con otro (algunas unidades sobre la base presupuestal y otras sobre la de la efectividad por la vía de la productividad), en tanto que el control fiscal asume orientaciones diferentes (enfoque económico-social) y la evaluación del control fiscal va por otro lado (se espera que las Contralorías tengan un enfoque financiero-económico).

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. Medellín: Universidad de Antioquia-Departamento de Ciencias Administrativas y Centro de Investigaciones y Consultorías Administrativas – CICA-

BENTLEY B., John P. Sistemas de medición. México: CECSA, 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. Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública y Escuela Superior de Administración Pública -ESAP-, 1994

HERNÁNDEZ G., Antonio. El Estado y el control fiscal en Colombia. Bogotá: Contraloría General de la República, 2003

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

— Nuevo control fiscal: ¿sin visión en Colombia? En: Revista de Contaduría Universidad de Antioquia No. 39. Medellín: Departamento de Ciencias contables, U. de A., Septiembre 2001

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

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

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

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

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

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

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

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