

tereses comerciales particulares. Entre ellos encontramos gigantes como el gran matemático y físico sir Isaac Newton, Maestre de la casa de la Moneda, quien abordó el problema de la teoría cuantitativa del dinero para tratar de controlar el fenómeno de escasez de la plata, por lo que su precio subió en relación con el oro. En un principio las autoridades británicas trataron de frenar el proceso reduciendo el valor de la guinea, acuñándose grandes cantidades de monedas de oro. En 1719 se fijó en 21 chelines el valor de la guinea de oro, siguiendo el consejo de Newton.

Nota: El texto final de este artículo se presentará en la Revista Legis del Contador No.6, trimestre abril - junio de 2001

Teoría
Teoría
12
Contable I

CONTROL

Evolución histórica

del control

Rafael Franco Ruiz

Presidente Nacional Colegio Colombiano de Contadores Públicos, Calcedónico. Miembro académico Centro Colombiano de Investigaciones Contables, C-CINCO.

Resumen

La presencia social del control se remonta al origen del hombre social; está fuertemente vinculada a las carencias de confianza y sus mayores desarrollos encuentran cuna en sociedades en que esta característica alcanzó manifestaciones culturales incorporándose a sistemas de creencias y valores como las religiones. Su origen no es único, tiene sus particulares expresiones en distintas culturas, las más conocidas son las occidentales, donde se desarrollan dos grandes corrientes, una latina con origen en el Estado y su acción de intervención; otra anglosajona, surgida de las doctrinas del liberalismo clásico, en sus ideas de estado mínimo, de la libertad extrema de mercado. Este conocimiento es indispensable para el entendimiento de muchos debates de actualidad.

1. Dos vertientes de la teoría del control

El control organizacional ha tenido su proceso de desarrollo en dos tendencias conocidas muy características, cada una de las cuales comporta sus propios esquemas y filosofía, así como una posición política frente a las relaciones de poder y la concepción del Estado. Estos enfoques no son otros que el anglosajón y el latino.

Existen antecedentes del control en las culturas orientales, los cuales son desconocidos en nuestro medio, del cual se perciben sólo algunos elementos incipientes ligados a tradiciones místicas, indicando la preocupación por las causas antes que por los problemas derivados de ellas dando origen a la práctica del ascetismo, logrando, al eliminar o reprimir las causas, evitar problemas, haciendo que las acciones humanas se orienten a la perfección: "a la excelencia dirían los administradores".

1.1. La vertiente latina

Mientras el enfoque anglosajón tuvo origen en los intereses de las organizaciones privadas, a partir de la creación de las sociedades mercantiles en los albores de la sociedad mercantilista, el enfoque latino surge adherido a las estructuras del Estado en las etapas de transición de la barbarie a la civilización, realizando sus primeras síntesis en las estructuras estatales de las ciudades-estado de la Grecia clásica, cultura de excelentes filósofos y malos juristas, logrando el derecho su perfeccionamiento en el pujante desarrollo de la sociedad romana.

Los antecedentes del control latino no tienen relación con el *auditing* y el *controller*, más bien con el *nomenclator* que realizaba el control de los esclavos y el *censo* como vigilante de la vida privada de los senadores, con objeto de cuidar el patrimonio público frente a probables e indebidas apropiaciones. En algunas reconstrucciones históricas se han confundido las funciones de ad-

ministración y control, porque éstas se han realizado con íntimas correlaciones, asunto que debe ser descrito con algunos elementos adicionales de análisis.

Roma se formó hacia el siglo VII a.c. y de su origen existen varias teorías; en su primera etapa se conformó como una monarquía en la cual se sucedieron siete reyes, tres tribus, *tricios*, *ramnos* y *luerinos*, las cuales se dividían cada una en diez curias, que integraban los *comisios curiados*, sólo por patricios, gentes, excluyendo a los plebeyos. Estos *comisios* cumplieron funciones de control político y social de las instituciones, erigiéndose como el más claro antecedente del control fiscal ejercido por los ciudadanos, elemento posteriormente consolidado como bastión de la democracia.

Existió además en el control del culto, un colegio de pontífices bajo la dirección de un sumo pontífice, título que desde el papado de León Magno fue reservado a los papas. Los pontífices pertenecen a la casta superior de los sacerdotes; regulaban la legislación religiosa y los preceptos rituales, determinaban el calendario y las fiestas móviles, en una sociedad politeísta en que las relaciones sociales y espirituales estuvieron soportadas sobre la buena fe, importante elemento de la formación

del derecho civil y de los sistemas de control primitivos, posteriormente sustituido por la confianza surgida de las tradiciones místicas hebraicas.

La monarquía trascendió a la República Romana, hacia el año 510 a.c., cuya organización estatal se fundamentaba en el senado, las magistraturas y la asamblea popular. La magistratura, cargo de alta jerarquía, ha sido constantemente confundida con institución de control, a ella pertenecieron los cónsules, pretores ediles o tribunos de la plebe y los cuestores, encargados del manejo de los asuntos civiles de la ciudad y las provincias y del recaudo de tributos e ingresos en el caso del cuestor, junto a ellos se desarrollaron el censor y el visador con funciones de fiscalización.

La función del censor no sólo tuvo que ver con controles censales de carácter social, y más allá de su función *cura morum* que les dio el poder de decidir sobre el honor y clasificación de los ciudadanos mediante las tachas de infamia o notas censorias, sino de control contractual; censo en una de sus definiciones es contrato de transferencia de bienes o derechos u otorgamiento de rentas. El censor utilizó el censo como padrón de población y riqueza y como contrato para

controlar la hacienda de la república y del imperio.

Por su parte, el visador realizó actividades de examen, investigación y reconocimiento de documentos para darles validez y autenticidad, antecedente sin duda de las funciones notariales.

Las instituciones de censura y visado inspiraron técnicas de examen, investigación, reconocimiento y especialmente la capacidad certificante, consecuencia de sus actividades controladoras, determinando una institucionalización de la confianza por el aparato jurídico estatal. Estas funciones fueron absorbidas por el emperador en la siguiente etapa de la historia romana y desarrollada a través de funcionarios imperiales sin la importancia social de la magistratura, con lo cual perdieron su autonomía y sólo ejercieron control por delegación.

El imperio desarrolló otros roles de control, oidores en el control jurídico y decisión de apelaciones, interventores autorizados por el Estado para tomar parte en asuntos privados intercediendo o condenando, y fiscalizadores en la protección de los intereses del Estado. Los fundamentos del control y la buena fe fueron transformados en el proceso histórico a medida que el cristianismo toma

ba fuerza y se convertía en religión oficial. Los antiguos textos sagrados muestran el engaño como base de la religión: Jacob adquiere de Esaú los derechos de primogenitura por un plato de lentejas. En una sociedad patrilineal en la cual los derechos de herencia se trasladaban sólo al primogénito era un negocio carente de efectividad sin la bendición del agonizante padre, que nuevamente es engañado al presentar al pastor como cazador.

Las mentiras y engaños de este tipo generaron sismas en la religión hebraica, de miserables en busca de reconocimiento, el primer del cual fue la separación del Islam que continuó fundamentando sus tradiciones y creencias en las doctrinas de Abraham y nunca reconoció la tradición mosaica, sustentada en gran medida en el crimen y el engaño. Culturalmente estos elementos impusieron la mala fe como fundamento de las relaciones sociales y en consecuencia de las estructuras del control.

El enfoque latino de control es de origen estatal, orientado al cuidado de los bienes públicos, fuertemente ligado al derecho, de carácter permanente y autoritario, hechos que lo definen como una actividad básica de vigilancia y castigo, sentido fundamental del control de fiscalización. El dere-

cho romano aporta un componente de profunda influencia en esta escuela de control, dirigido más a las actividades que a las personas, regula los actos y no las profesiones, aportando con ello más preocupación por los procesos que por los informes, elemento esencial de la permanencia.

Entrada la época feudal, los procesos de control amplían su aplicación en el campo privado, en las organizaciones económicas más poderosas de la edad media: las comunidades religiosas. Dentro de estas comunidades surgió una con especiales capacidades administrativas, la Compañía de Jesús, creada por Ignacio de Loyola, que se erigió en un poderoso instrumento de financiación de una de las llamadas *guerras santas*, conocida como Cruzadas, buscando fuentes financieras permanentes para proteger los patrimonios económicos de la nobleza, ostensiblemente menguados cuando la iglesia hizo efectivos los créditos otorgados para financiar gastos de guerra o los recibió por legados que les traían como recompensa indulgencias frente a la gracia de Dios.

La organización eclesiástica como todas las organizaciones feudales, fue territorialmente y guerrera; como señorío fue creciendo cada día gracias a las dona-

ciones hechas por los nobles, las herencias que le legaron y las cargas impositivas conocidas como *diezmos*. Se dice que la abadía de San Miguel fue una de las plazas más poderosas de la Edad Media, es en la iglesia donde se desarrolla toda la civilización monetaria (durante mucho tiempo, la superficie de las monedas metálicas llevaron el emblemático *denario*).

Se convirtió en la institución más poderosa, prestamista de nobles y siervos, de reyes y príncipes; a todos ellos pidió hipotecas sobre esos préstamos y se apropió de sus tierras cuando no pudieron cumplir con sus obligaciones. A pesar de prohibir el cobro de interés sobre préstamos decretando la caída del anatema sobre quienes realizaran este tipo de actividad comercial, la iglesia no prohibió los créditos hipotecarios que tanto hicieron acrecentar sus propiedades.

Los monasterios eran establecimientos de economía cerrada que tenían racionalizada su producción agrícola como ninguna otra institución; utilizaron el *sistema de corves* al momento del cultivo de la tierra de fieles y tierra de Dios, la que pertenecía al clero y en ella los siervos laboraban en forma gratuita. Fue tal el desarrollo de la iglesia que no se encuentra en toda la Edad Media conta-

bilidad agrícola sino en los conventos, e hicieron de esta información, como antes lo había hecho el Estado, un instrumento esencial del control.

Fueron pioneros en la utilización de presupuestos como instrumento de control y en ellos llevaban cuidadosa programación de ingresos derivados de cultivos, diezmos y demás estipendios derivados de las creencias de sus fieles: sus conventos y escuelas se construyeron a prudentes dilancias, permitiendo al menor costo las constantes visitas de los intendentes, funcionarios encargados de garantizar el buen uso de los recursos eclesiásticos. Su preocupación por la conservación del patrimonio colectivo llevó a la creación de normas para evitar su disolución, como el celibato para neutralizar los efectos del derecho de herencia.

Apropiando la concepción tradicional de la contabilidad como instrumento de control, le imprimieron gran desarrollo en sus procedimientos técnicos. Partiendo de la teoría del patrimonio moral como patrimonio divino y el patrimonio terrenal como patrimonio profano, dieron origen al concepto de entidad jurídica, verdadero antecedente de las modernas sociedades mercantiles y junto a él desarrollaron el concepto de entidad contable; sepa-

rando los bienes de la comunidad de los de sus miembros, lo que fortaleció la función de control de la información. Estos desarrollos se hicieron a partir de las clásicas estructuras de control estatal.

Al desaparecer históricamente los *villorrios* y relaciones de vasallaje, para dar camino a la organización de los primeros estados de la modernidad y como consecuencia del desarrollo de la imprenta, los secretos de información y control de las comunidades religiosas perdieron su carácter, con lo que se alimentaron las estructuras de control estatal: éstas ascendieron a una organización colegiada en la forma de tribunales y cortes de cuentas, que aseguraban sus funciones de control con administración de justicia, pues se encontraban investidas de poderes judiciales, materializando en este proceso una estrecha vinculación del derecho, la contabilidad y la función controladora.

Los métodos más perfeccionados de esta multidisciplinaria estructura se desarrollaron en las ciudades-estados de Italia, transferidos después a todos los países de la Europa Latina, como consecuencia importante de esa revolución del conocimiento, el arte y la cultura que constituyó

el renacimiento. España los apropió y durante el reinado de Alfonso El Sabio, ordenó su aplicación en todas las colonias españolas. Es por eso que en el proceso de conquista de América los personajes indispensables de toda expedición fueron el guerrero, el contador, el geógrafo y el cura doctrinero.

Los incipientes y después modernos Estados capitalistas trasladaron los centros de poder del campo a la ciudad y sus formas de financiación se desplazaron de la apariencia y las corves a métodos de tributación que gravaron fundamentalmente la renta, la riqueza y el consumo.

Los Estados desarrollados a la luz de los enfoques latinos se estructuraron como interventores en la actividad privada, permitiéndoles alcanzar el doble propósito de protección del ingreso público y práctica de justicia social según la cual debía actuar en defensa de los más desvalidos. Por esta razón su acción de control trascendió el marco de la estructura estatal, abarcando acciones de vigilancia en la actividad privada, desarrollando una reglamentación que llegó incluso a los procesos de distribución y producción de bienes y servicios, estableciendo garantías para los consumidores frente a las organizaciones empresariales.

Mientras el enfoque anglosajón propende por el Estado mínimo y la libertad de empresa, el enfoque latino lo hace por el Estado que interviene en la actividad privada, llegando a transformarse poco a poco en Estado empresario, como estrategia de regulación de precios y adecuada relación oferta-demanda. Sus recursos, sin embargo, se fueron haciendo insuficientes para financiar el personal necesario para sus actividades de control, lo que se solucionó con la privatización de la actividad controladora para que ésta fuera financiada por el sector privado, pero cumpliera con funciones de intervención estatal. Fue así como apareció la figura europea del **censor jurado de cuentas**, que desarrolló un modelo funcional: simultáneamente defiende los intereses del Estado interventor, los administradores y los propietarios del capital, en la perspectiva del bien común que se considera garantizado, con la existencia de un Estado fuerte y una empresa poderosa, en conjunto generadores de empleo y satisfactores de necesidades públicas esenciales.

En los países latinoamericanos la figura análoga al censor jurado de cuentas es el comisario, en países como Venezuela, Ecuador y Perú, el síndico en Argentina y el revisor fiscal en Colombia. Las actividades de estos funcionarios tienen la doble exigencia de ga-

rantizar la subordinación de la actividad empresarial a la norma jurídica y la protección del interés privado, con la especial característica de tener algún nivel de coadministración, por el ejercicio de la potestad de censura.

En este enfoque, con excepción de la supervisión, no existe línea divisoria entre control administrativo, control externo y todas aquellas actividades propias del control interno de los enfoques anglosajones. Estas son ejecutadas integralmente por esta especial forma del control mixto, que en términos de relación contractual tienen dependencia del capital y estricta vigilancia del Estado, careciendo de cualquier tipo de subordinación frente a la administración.

En sus comienzos el enfoque latino comportó una forma autoritaria de control, que poco a poco fue dando campo a concepciones participativas, como consecuencia de la influencia de la propiedad en su accionar. Al conformarse como control único, actúa durante todo el tiempo, desarrollando de manera secuencial actividades controladoras de carácter previo, perceptivo y evaluativo, en forma directa y permanente, sobre la totalidad de los recursos empresariales, y en lo referente al concepto de calidad

vincula procedimientos de control de calidad, establecidos como normas mínimas de protección del consumidor por parte del Estado.

El enfoque latino se sintetiza en una actividad de control de amplia cobertura, protectora simultánea de los intereses estatales y de los propietarios del capital, con objetivos de interés público, sin preocupación por la especialidad del control, pues desde siempre se estructuró en la filosofía de la integralidad; sus objetivos son garantizar la veracidad de los informes contables, proteger los intereses de los propietarios, el Estado y la comunidad. La ejecución del control latino deriva del poder del Estado, está investida de autoridad y ejercicio de potestad de censura, hecho que lo tipifica como una escuela autoritaria, con objetivos básicos de vigilancia y castigo.

1.2. La vertiente anglosajona

— El modelo clásico

En el enfoque anglosajón se plantea la existencia histórica de dos paradigmas fundamentales de control en razón a su relación con el capital, el trabajo y la adminis-

tración. El control siempre termina expresándose como un ejercicio de poder, y en el caso de este primer enfoque de un poder autónomo del capital, basado en la ideología de la libre empresa, que no reconoce la intervención del Estado en la actividad privada, conceptuando por tanto el Estado mínimo dedicado exclusivamente al mantenimiento de la democracia mediante la administración del sistema electoral, cuidado de la vida, honra y bienes de los ciudadanos mediante la vigilancia interna por medio de funciones de policía y administración de justicia, mantenimiento de la soberanía nacional, actividad realizada por las Fuerzas Armadas y la acción diplomática, la propia administración del Estado y su control; todas las demás actividades han de corresponder al sector privado sin ninguna influencia estatal. Estas teorías del liberalismo clásico hoy retornan en la forma de neoliberalismo.

El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón está fuertemente integrado al concepto especializado de auditoría externa que puede resumirse en la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe tal gestión; es lógico, en este enfoque, que el objetivo primario del con-

trol es la detección de fraudes mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad.

Su origen se remonta a la creación de las compañías navieras holandesas, durante el siglo XV, las cuales realizaban actividades de mercadeo en la naciente sociedad mercantilista. Ese hecho se encuentra históricamente ligado a la disyunción del capital y su administración, ya que en razón de los problemas de seguridad derivados de la fragilidad de las naves y la proliferación de la piratería, los propietarios del capital no se aventuraban a ejercer directamente actividades jurídicas, confiando tal acción a terceros especializados en su realización.

Estos propietarios se reservaron el derecho de revisar las cuentas que les rendían los administradores en la conclusión de sus viajes, oyendo el relato de su itinerario acompañado de cifras de ingresos y gastos que permitían determinar el resultado de la operación completa. Muy pronto fue apareciendo un sector de especialistas en la evaluación de cuentas, los cuales en representación de los propietarios del capital establecían la razonabilidad de los informes presentados. En el ámbito de la información es una época donde predominan las cuen-

tas de resultado sobre las cuentas patrimoniales.

El modelo clásico de control se fortalece y desarrolla con el surgimiento de las sociedades mercantiles, las cuales en gran medida institucionalizan la separación de los factores de propiedad y administración del capital y en alguna medida inician una etapa de sedentarización de la administración de capital por delegación. Por su función, las actividades clásicas de control se constituyen por el examen, inspección, comprobación, confirmación, todo ello en una relación de dominio y supremacía sobre los administradores, tipificándose como una escuela autoritaria de control, que en síntesis actúa con perspectivas de inspección y castigo, en un marco en que las decisiones son tomadas por los propietarios, mientras los especialistas se limitan a evaluar e informar. La auditoría no es control, es evaluación.

Estas condiciones del modelo clásico se mantuvieron hasta mediados del siglo XIX, cuando el desarrollo del conocimiento conceptualización, dando origen a las primeras manifestaciones del paradigma de utilidad, caracterizado por la concepción de modelos descriptivos que asumieron como válidos unos principios y

técnicas en el manejo de la contabilidad. Los objetivos de la evaluación se complementan con la detección de errores técnicos y de principio en los informes contables producidos por la administración.

La ampliación de los objetivos de la auditoría trajo consigo la creación de técnicas que complementaron el examen detallado de los números contables con la ejecución de pruebas, especialmente dirigidas a la detección de errores técnicos y de principio.

El desarrollo de la llamada administración científica, surgida en los albores del siglo XX, trajo consigo un nuevo elemento del modelo clásico de control, establecido por el auge de las actividades de supervisión, determinantes en la optimización de los procesos de trabajo y constituyente de un hacer típicamente administrativo. La supervisión se define como la vigilancia y evaluación directa del desempeño funcional, ejecutada sobre el recurso humano y en algunas oportunidades sobre el producto.

Junto a la supervisión se desarrolló una actividad adicional, con énfasis en el producto, el control de calidad, ejercido por la administración, para verificar que los artículos elaborados satisfacen estándares preestablecidos en sus

características físicas. Este proceso de control muy pronto superó los métodos de inspección directa simple y se complementa con la aplicación de métodos estadísticos que permiten la evaluación dinámica de la calidad.

La relación establecida entre administración y control determinada por los primeros clásicos no se detiene en la instauración de la supervisión y control de calidad. Los enfoques funcionales y de relaciones humanas desarrollados por la administración generan nuevas mutaciones en la estructura y concepción del control, originando uno de los tipos más importantes y eficientes para las organizaciones empresariales: es el nacimiento del control interno. Éste se define como el plan de organización y todos los métodos coordinados, adoptados para salvaguardar los activos, revisar la precisión y confiabilidad de los números contables, promover la eficiencia de operación y fomentar la adhesión de los trabajadores a las políticas prescritas por la administración.

En esta primera etapa el desarrollo del control interno fue incipiente pero suficiente para generar mutaciones en el clásico proceso de evaluación externa, el cual amplió sus actividades a la auditoría de control interno, aunque con un énfasis poco significativo.

El aspecto fundamental de influencia del pensamiento y acción administrativa en la estructura del control (en contravía del concepto tradicional según el cual sólo constituye un instrumento de garantía para el capital frente a la administración o "para ésta frente al trabajo") es su vinculación al proceso administrativo como instrumento optimizador de los procesos de trabajo en perspectivas de eficiencia y eficacia. Desde entonces el control tiene una ruptura: el tradicional con objetivos de defensa del interés de los propietarios de capital, consolidándose como auditoría externa y el nuevo modelo de control administrativo, integrado por la supervisión, el control de calidad y el control interno, como instrumento optimizador de la gestión.

— El modelo neoclásico

El desarrollo del pensamiento administrativo fue trascendental para la generación de nuevas conceptualizaciones y organización estructural del control que se refleja en la auditoría, generando nuevas y cambiantes situaciones. Los clásicos de la administración fueron concluyentes en el establecimiento de un régimen de recompensas estimuladoras de los rendimientos laborales, entre los que se destacan el monto del salario y el sistema de destajo, estímulo adicional para aquellos tra-

bajadores que superan los estándares de producción establecidos como norma.

Estas condiciones de remuneración no fueron exclusivas de los trabajadores de base, también se extendió a la alta gerencia, dando origen a las distintas formas de la **teoría de la agencia**, la cual constituye una revolución de las relaciones contractuales del capital y su administración. Tradicionalmente el capital conservó un monopolio de poder derivado de la propiedad de la riqueza y en su ejercicio mantuvo un segundo monopolio, el de la distribución, acumulada o reproducida en los procesos de producción, distribución y consumo. Este segundo monopolio se ve quebrantado por los nuevos desarrollos de la administración que desplazan una porción de los resultados a los patrimonios de los administradores en relación directa con el nivel de éxito de su gestión.

Las relaciones entre administradores y propietarios se estrechan por el surgimiento de intereses comunes, unos y otros de diferente magnitud, tienen participación en los resultados empresariales. De este estrechamiento de relaciones surge un nuevo desarrollo de la estructura del control, caracterizado por la adhesión de los administradores a las tradicionales estrategias de los propieta-

rios; una evaluación de carácter externo que garantiza independencia frente a los procesos de trabajo, fortaleciendo la tradicional auditoría financiera y dando origen a dos variantes: la auditoría administrativa y la auditoría operacional.

El proceso fue lento y muy ligado a los desarrollos del pensamiento administrativo. El primer fenómeno destacable lo constituye la influencia burocrática-estructuralista, con sus argumentaciones de selección de personal y permanentes reglamentaciones, determinando la especialidad de las funciones de auditoría financiera, en un tipo de profesional específico que por sus cualidades académicas y funcionales era el más apto; se reglamentó con apoyo gubernamental en varios países europeos y en los Estados Unidos de América la exigencia de la profesionalización en contaduría pública para ejercer las funciones de auditoría financiera externa.

Esa actividad reglamentaria entra en acción originando las primeras regulaciones o normativas profesionales originalmente en los Estados Unidos y luego en todos los países de su área de influencia, además de los europeos, hasta concluir en lo que hoy se denomina "Normas de auditoría generalmente aceptadas" que en

gran medida y merced a los procesos de detalle que llegaron a regular los procesos operativos, han convertido la actividad de evaluación financiera externa en una auditoría de plantilla, altamente ineficaz. Ese modelo regulativo se sintetiza en:

— **Normas de la persona.** Adiestramiento y pericia, independencia mental, cuidado y diligencia.

— **Normas del trabajo.** Planeación y supervisión, evaluación del control interno, evidencia suficiente y competente.

— **Normas del informe.** Observación de principios de contabilidad generalmente aceptados, consistencia, declaración de razonabilidad, salvedades.

A su vez la información sobre la que se aplican estos procesos de auditoría, la contabilidad, también fue objeto de este proceso reglamentario, quedando determinada como una estructura rígida y discutiblemente informativa, mediante la determinación de los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las mismas aplicaciones de las teorías burocrático-estructuralistas y los enfoques conductistas, con sus cartas organizacionales,

descripciones y requisitos de cargos, estructuras de autoridad y responsabilidad, desarrollaron la auditoría administrativa, incipientemente originada a partir de las llamadas teorías administrativas de transición, con especial énfasis en el enfoque de relaciones humanas.

Los controles se desarrollan al interior de las organizaciones empresariales y generan mutaciones en la auditoría. El control administrativo entra a tipificarse como un examen crítico de la estructura organizacional, sus métodos de operación y el empleo de sus recursos humanos y materiales, con el objetivo de identificar deficiencias e irregularidades, analizarlas y sugerir soluciones que contribuyan a la eficiencia administrativa, para actuar especialmente sobre dos componentes de la empresa: los recursos humanos, individualmente considerados y los recursos de organización.

El desarrollo del control administrativo origina un reflejo en la auditoría administrativa trayendo consigo una transformación fundamental en el enfoque anglosajón de control, al crear una desviación de la escuela autoritaria, conduciendo la actividad hacia el estilo democrático, tal mutación se estructura en el cambio de objetivo que se desplaza de la inspección o vigilancia y castigo

(vigilancia en el caso del control interno) hacia asesoría para ajustar los actos de los administradores al logro de objetivos organizacionales.

La auditoría administrativa se fue especializando cada vez más en la estructura organizacional y los recursos humanos, mientras que las condiciones de la competencia en el mercado exigen a las empresas mayor productividad para competir utilizando la variable precio. Tal circunstancia obliga a un adecuado control de los recursos para lograr la simplificación de procesos y la operación eficiente de las organizaciones. Surge así con personería propia, en la segunda posguerra, el **control operacional**, constituyéndose como un examen de las áreas de operación dirigido a establecer si se puede operar con eficiencia, con el fin de racionalizar los costos e incrementar la productividad, siendo el elemento fundamental de la evaluación de gestión, enriqueciendo su campo de acción y sus instrumentos de trabajo por los desarrollos de la informática (la llamada auditoría de sistemas es una forma de la auditoría operacional).

Desde el punto de vista de la auditoría externa, el enfoque anglosajón descubrió que el aspecto financiero es insuficiente para garantizar los objetivos de la ges-

tión organizacional y por ello desarrolla una serie de nuevas especialidades, con la perspectiva de cohesionar una estructura integrada, siempre en la órbita del interés privado. Este desarrollo de múltiples especialidades generó problemas de diversa naturaleza, uno de ellos lo constituye el excesivo costo de los controles y auditorías individuales; de otra parte, es posible que en la realización de los diversos tipos de control y auditoría resultaran duplicadas muchas actividades, las cuales se remuneran de manera independiente. Finalmente, las conclusiones de los controles y auditorías ejercidos por distintos grupos de ejecutores carentes de relación e identidad de objetivos resta integridad a las conclusiones y coherencia a las medidas correctivas o adaptativas que de ellos se derivan.

Todas las anteriores limitaciones de los controles y auditorías autónomas han ido conduciendo en este tipo de control externo a la conformación de un modelo de síntesis, intento de auditoría o control integrado que ha venido en denominarse control operativo o auditoría operativa, definida como el examen que coordinadamente con la revisión de los estados financieros, evalúa aspectos administrativos y operacionales, con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia a través de las reco-

mendaciones que se consideren adecuadas. El enfoque anglosajón da un paso atrás en la especialidad y en la autoridad para dar camino a la integridad y la participación propias de los enfoques democráticos.

Es en estas circunstancias que se consolidan las características del enfoque anglosajón de auditoría, las cuales pueden resumirse en los siguientes aspectos:

— **Objetivo.** Defender los intereses de los propietarios del capital frente a sus administradores, y de los beneficiarios de la acumulación de capital frente al trabajo, dirigida especialmente a la detección de fraudes; por ello en su origen es una forma de evaluación del interés privado.

— **Sujeto.** Los sujetos de auditoría se constituyen por las organizaciones de carácter privado, es decir, sociedades mercantiles en que algunos o todos los socios son excluidos de la administración.

— **Sujeto función.** La auditoría actúa sobre la actividad administrativa descrita en informes contables.

— **Ámbito.** La auditoría se ejerce sobre la organización empre-

sarial, con desconocimiento del entorno en que ésta lleva a cabo sus actividades.

— **Relación.** Por su relación con los administradores la auditoría clásica tuvo un carácter externo, en la perspectiva de que garantizará una independencia de la opinión emitida por los auditores, los cuales poco a poco fueron optando la denominación de auditor externo.

— **Oportunidad.** Se ejerce con posterioridad a los actos de los administradores.

— **Cobertura.** En principio la cobertura cubrió la totalidad de la información contable pero a medida que el control interno ganó importancia se fue limitando a aspectos parciales, medianamente la aplicación de pruebas, tales como la reconstrucción de saldos, las pruebas selectivas y la confirmación.

— **Forma.** Por su forma se estableció como una evaluación de resultados; determinó actuar sobre informes.

— **Continuidad.** El modelo se aplicó con carácter eventual, hecho presionado por su oportunidad posterior a los actos de los administradores.

— **Objeto.** El modelo anglosajón actuó sobre los recursos financieros y sólo por extensión alcanzó los recursos físicos, se aplicó de manera especial sobre informes, responsables, bienes y documentos, los últimos casi siempre como verificadores de la información financiera.

Mientras la auditoría recorría el largo camino de la especialización para iniciar el retorno a la integralidad en el marco del interés privado, se presentaron importantes mutaciones en la estructura de los controles administrativos, originadas en las mismas variables, pero con características bien diferentes. Las mismas necesidades de control que propietarios y administradores en su nueva mancomunidad tuvieron que satisfacer, requirieron formas de solución al interior de las organizaciones. Uno de los problemas fundamentales de los controles externos consiste en su eventualidad y carácter posterior; la administración requiere especialmente de controles preventivos y perceptivos, en alguna medida el control evaluativo comporta un componente lamentable. En el ámbito interno, los nuevos requerimientos de control se fueron solucionando por el fortalecimiento del control interno, dando origen a su institución. Antes que múltiples especialidades, el control interno intentó un desarrollo integrado que fue am-

pliando sus funciones, su campo específico de trabajo, procurando no sólo la integralidad de los roles de control, sino también la del tiempo u oportunidad del mismo.

En sus comienzos el control interno sólo comportaba un necesario complemento de las actividades de auditoría financiera externa, encargado de realizar tareas rutinarias elementales como las conciliaciones bancarias, arques de caja, pruebas selectivas de inventarios, etc., con el objeto de detectar errores en la información contable; tuvo que resolver cada vez más problemas de orden financiero, administrativo y operacional, evaluando no sólo información contable sino las relaciones causales de las anomalías expresadas en los números contables, convirtiéndose poco a poco en una estructura de técnicas y procedimientos dirigidos a:

- Promover la exactitud y confiabilidad de los números contables
- Preservar los recursos organizacionales contra el derroche, el fraude y la ineficiencia
- Medir el grado de cumplimiento de la política organizacional
- Evaluar la eficiencia total de la organización

A través de estas funciones el control interno protege los intereses organizacionales y representa la esencia del control. Adicionalmente promueve los intereses organizacionales mediante la evaluación de resultados que permite la comparación de metas y logros, analiza estos mismos resultados para determinar los niveles de ganancia, el comportamiento y estructura financiera.

El control interno deja de ser un instrumento de control financiero y realiza múltiples funciones sobre aspectos administrativos y operacionales, orientando sus acciones hacia la determinación de responsabilidades por las anomalías encontradas. La confirmación de una información general objetiva que tenga validez e importancia para la planeación, todo ello en el marco de la salvaguarda del interés empresarial.

En desarrollo de sus actividades, el control interno actúa sobre la estructura de la organización, evaluando la división del trabajo por aplicación del principio de especialización a través de las funciones y relaciones de autoridad y dependencia, lo cual permite la determinación de responsabilidades tanto en el campo de la ejecución como en el de la supervisión, o sustituitivamente identificando falencias y genera-

do las consecuentes recomendaciones de ajuste. También actúa sobre métodos, procedimientos y normas de operación, para identificar en los procesos cuellos de botella, duplicación de funciones o vacíos de flujos que de igual manera constituyan factor de las anomalías y formular las recomendaciones consecuentes.

Contrariamente a los controles externos que sólo actúan sobre los estados financieros, el control interno aplica sobre el sistema contable integralmente considerado, es decir incluyendo la planeación (manuales de procedimientos contables), captura, clasificación y acumulación de datos, producción de informes, análisis y evaluación. La práctica de controles internos sobre la totalidad del proceso contable, integra a su estructura normas permanentes de control, que deben ser cuidadosamente observadas por los trabajadores contables, constituyéndose en uno de los objetos fundamentales de la evaluación de la auditoría externa financiera, la cual cada vez se va haciendo más dependiente de su calidad, con base en él limita la extensión de sus pruebas, se va convirtiendo en vigilancia de la vigilancia.

De acuerdo con la normatividad desarrollada, el control interno no sustituye el juicio profesional del

auditor externo, su responsabilidad seguirá siendo de la auditoría externa. El control interno en sí mismo no sirve para planear, más bien pretende orientar la obtención de los objetivos de la planeación, al redireccionar la acción administrativa cuando ésta se desvíe de los mismos.

Los controles deben tener una estructura que los haga complementarios e interrelacionados, permitiendo así su acción coordinada, pero fundamentalmente deben ser aceptados por el personal como prerrequisito de su acción en el proceso administrativo.

— Prospectiva del enfoque anglosajón

Los modernos métodos de producción y las características generales del mercado poco a poco fueron originando cambios fundamentales en las formas de actividad de las organizaciones empresariales, tradicionalmente soportada sobre los principios o normas generales de la sociedad industrial que en criterios de Alvin Toffler se resumen en: Uniformización, especialización, sincronización y centralización, maximización y centralización. Estos principios en el desarrollo de la sociedad capitalista se fueron transformando en unos nue-

vos, fundamentados especialmente en la diversidad, los gustos de los consumidores que dieron un carácter cada vez más transitorio a los productos acordando sus ciclos de vida y dando origen a una serie de características de mercado, al convertirse los estilos de vida en variables fundamentales, originarios de los nichos de mercado.

Estas nuevas situaciones han presionado cambios estructurales en la empresa que aún no completan su desarrollo, determinan la necesidad de complementar la información contable, hasta ahora concentrada en aspectos financieros, administrativos y de producción con la nueva información sobre el mercado, que hoy sólo es satisfecha por datos complementarios al sistema formal, derivados especialmente de intermitentes estudios de mercado. La contabilidad del mercado constituye el prerrequisito para el nuevo avance del control "La auditoría de mercado" en el plano externo y la función de control de mercado en el plano de control interno.

Estas mismas condiciones determinan que la diversidad de los productos tiene que apoyarse en una actividad permanente de investigación y desarrollo, constituyendo al conocimiento como el activo fundamental de las orga-

nizaciones que para convertirse en factor controlable debe estructurarse como objeto informado.

El desarrollo de la sociedad ha determinado igualmente un cambio en el concepto de calidad, el cual se ha desplazado de las tradicionales concepciones que lo tipificaron como satisfacción de estándares físicos o físico-técnicos, hacia la satisfacción de deseos de los consumidores y la provisión a éstos de opciones múltiples. Este hecho hace que las actividades de supervisión y control de calidad realizadas por las tradicionales estructuras del control administrativo se hagan insuficientes y en complementariedad a las rutinas de siempre se desarrollen nuevas prácticas administrativas como la calidad total que empieza a generar profundas mutaciones en la estructura del control administrativo, que tendrá simular influencia en el control externo como vigilancia de la vigilancia.

El ascenso del conocimiento a factor de producción inició la transformación de la sociedad industrial a sociedad de la información y originó cambios en las estructuras administrativas, haciendo que la uniformidad diera paso a la diversidad, la centralización a la descentralización, la concentración a la formación de centros de beneficio (empresa

interna), las jerarquías dieran paso a las cadenas de trabajo y, en fin, la transformación de una empresa de tecnología forzosa, estructuras y procedimientos estáticos a una empresa flexible de alta tecnología soportada básicamente sobre la ingeniería instantánea, exigencia determinante de la diversidad.

Todas estas transformaciones obligan al reordenamiento de las estructuras de control organizacional, el control de calidad se transforma en control total de calidad y se generan importantes mutaciones en las estructuras administrativas y operacionales que simultáneamente han de causar transformaciones en los procesos de supervisión que pierden injerencia, y las funciones de control interno se hacen más amplias y multifacéticas. El criterio central del control, estar fundamentado en información, no sólo se mantiene sino que se fortalece, originando la transformación estructural del control administrativo, que busca unificar las actividades de información y control interno en una sola dependencia: la contraloría.

En el campo del control externo se generan múltiples alternativas. Las funciones de control de mercado tienden a constituirse en una nueva especialidad y los círculos olímpicos (ceros) de la calidad

total se integran a las estructuras de control financiero, administrativo y operacional. En el campo del control administrativo toma gran auge el control de los recursos humanos, que busca la integración del sexto cero de la calidad total, el desprecio cero, como elemento de reconocimiento del valor de la persona, abriendo puertas de bienvenida a los individuos de eficacia. En la perspectiva del control externo se generan mutaciones en las funciones de las auditorías tradicionales, lo que origina una nueva especialidad: la auditoría de mercado. En el enfoque integral la auditoría operativa ampliará su campo de acción con las nuevas funciones, permaneciendo en uno y otro caso en el ámbito del interés privado.

El proceso de cambio en la administración no se detiene, una vez predominó el producto en la sociedad de oferta, luego el cliente; la sociedad de demanda, aún no entendida y desarrollada por la contabilidad y el control, hoy se caracteriza por la prevalencia del talento humano, un renacer de las teorías de relaciones humanas ahora comprendidas dentro de enfoques éticos. Esta nueva visión de la administración privilegia a la persona como factor determinante de productividad, competitividad, cooperación y servicio, enten-

diendo que el poder cede su campo a la cooperación y la competitividad al servicio. El trabajo, finalmente dignificado por completo en la sociedad del conocimiento, reclama la autonomía y ésta le es concedida en un medio de responsabilidad. El control abandona sus acciones tradicionales de segmentación de funciones, supervisión, autorizaciones, examen, instrucción y fundamentado en la capacidad se orienta a la asignación de responsabilidades, transformando los controles en autoseñales, concediendo autonomía a los trabajadores y asignándoles por ello el precio de la retribución por la negligencia, dolo o incompetencia, a través de la asignación coordinada y detallada de responsabilidades. Hoy control interno es asignación de responsabilidades, comunicación y pertenencia.

— Una reflexión sobre el control fiscal

Una reflexión adicional sobre el control en un campo específico

Ha existido el pensamiento de la entrada del control fiscal en una etapa de total renovación y la vinculación al mismo de novedosos criterios técnicos. Esto puede resultar exagerado e inexacto y vale la pena puntuali-

zar algunos elementos de esa evolución para acceder a una mayor comprensión del modelo. Sea lo primero recordar que en la historia del control se han desarrollado dos grandes corrientes, una comprometida con la tradición jurídica latina, de la cual ha devenido nuestra legislación, siempre fundamentada en el derecho romano; la segunda gran escuela de control por el contrario ha tenido cuna anglosajona e influido significativamente sobre nuestra economía y administración empresarial.

El concepto latino de control tiene como su pilar fundamental la intervención del Estado, a partir de parámetros jurídicos que le otorgan la categoría de intervención (interventoría fiscal, interventoría de cuentas, etc.). Es a partir de parámetros jurídicos que se estructura el juicio fiscal de cuentas, que tiene como objetivo central el feneamiento de obligaciones de los responsables del manejo de bienes y fondos del Estado, cesando su responsabilidad mediante tal acto fiscalizador. El objetivo es entonces la observación precisa del principio de legalidad financiera, según el cual todos los actos de la administración deben subordinarse a los términos de la ley, mediante tal procedimiento se previene el fraude y la desviación de fondos y recursos.

En este enfoque la responsabilidad del control tradicionalmente ha descansado en un organismo colegiado, plural, conocido a través de la historia con nombres como: tribunal de cuentas, corte de cuentas, etc. Es un estilo autoritario de control, donde se actúa con predominio, ejercicio de poder derivado de la investidura legal y la potestad de censura que tal investidura otorga.

Las características especiales de esta concepción del control radican en su criterio unitario, integral, en cuya estructura se vinculan como factores de la integridad, especialmente del tiempo como fundamento de la oportunidad y sus objetos mismos.

El control es integral por su oportunidad, en razón a que se ejerce con permanencia en los niveles previo, concomitante y posterior, para lograr objetivos de prevención, percepción y sanción, acerca de fraudes o inobservancias legales. Los aspectos más importantes del control desde el punto de vista teórico son la prevención y percepción de errores y fraudes, pues son estos elementos los que posibilitan la protección del bien social, mientras que el tercero constituye una simple aplicación de justicia retributiva para quienes han decepcionado los intereses generales de la comunidad. Estos controles previo y

perceptivo han de tener carácter de independencia de sus agentes por factores formales, legales, técnicos y éticos y por tanto deben ser ajenos a la administración. El control posterior sin la preexistencia de los anteriores se considera simplemente como lamentativo, por cuanto no protege el interés público aunque permita la aplicación de justicia retributiva.

De otra parte, el control latino es integral por sus objetos de control, simultáneamente actúa sobre la administración, la normatividad, el impacto social de los actos de la administración, los recursos sociales entre los cuales se destacan los recursos ambientales y la información que describe todas las actividades del ente fiscalizado.

Paralelamente se desarrolló el enfoque anglosajón del control soportado sobre necesidades del interés privado, surgido en los orígenes de la sociedad mercantilista como forma de protección de los intereses del capital frente a la administración, sin ningún criterio de integridad, puesto que fue exclusivamente financiero por su objeto y posterior por su oportunidad. Tuvo esas características porque así lo impusieron sus condiciones materiales de desarrollo; sus primeras aplicaciones se presentaron en el nacimiento de la

sociedad anónima, a través de la cual se logró vincular ingentes capitales a empresas navieras que realizaron transacciones mercantiles en distintos puntos del mundo y que por los riesgos de la piratería y la fragilidad de las naves, desestimularon la acción directa de los propietarios, los cuales se hicieron representar por terceros, dando origen a la administración por delegación. El proceso administrativo era evaluado a través de los flujos de fondos en la conclusión de cada viaje y ello le consolidó su carácter de posterior y financiero.

El desarrollo social y las mutaciones de las relaciones sociales de producción fueron mostrando a este enfoque la ineficiencia de controles tan limitados y que a la vez originaron el desarrollo de otros controles complementarios como la supervisión y el control interno en manifestación de los intereses de la administración frente al trabajo y la auditoría administrativa y operacional en complemento de la financiera, como manifestación de los intereses del capital frente a la administración.

El control interno poco a poco fue superando los estrechos límites del control financiero para enfocar esfuerzos al control administrativo, en el cual tuvo por objetivos verificar la regulación de la

estructura burocrática, evitando conflictos de autoridad y duplicación de funciones; posteriormente abordó el problema del control operacional mediante el cual buscó racionalizar los procesos organizacionales, teniendo como premisa evitar los paros y cuellos de botella y regular los procesos de trabajo. En el mismo sentido avanzó la auditoría externa como instrumento del control del capital frente a la administración. En épocas más recientes y en el plano interno, la sumatoria de todas estas actividades del control interno se sintetizan en la función de auditoría interna, la cual según algunos autores debe tener independencia frente a la administración y el trabajo, pero para otros debe ser parte integrante de la administración, mientras que la auditoría externa genera una síntesis conocida como auditoría operativa que busca darle una integralidad a dicho proceso de control. Sin embargo, es notorio que en el enfoque anglosajón no aparece como una de sus variables el aspecto jurídico y la intervención del Estado, lo fundamental en él es el ejercicio del poder del capital frente a la administración en el plano externo y de la administración frente al trabajo en el plano interior.

Este tipo de control se ha conformado como unipersonal por su ejercicio y asesor en sus objeti-

vos, su ejecución la realiza el controller o el auditing y no pretende ejercer funciones de vigilancia y castigo, sino más bien de evaluación y recomendación, hecho por el cual muchos autores coinciden en definirlo como un instrumento de evaluación y no como un instrumento de control, pues según ellos la simple evaluación y recomendación no tiene la fuerza de reorientar la acción administrativa y sancionar las desviaciones presentadas frente a objetivos predeterminados explícita o tácitamente.

En Colombia la estructura latina del control fiscal fue transferida por España en los ya remotos tiempos de la colonia y ratificada en el nacimiento de la era republicana cuando Bolívar, apenas concluida la independencia e instalado el primer Gobierno Republicano, declaró vigentes las normas contables y de control fiscal que se aplicaron durante la colonia. Esta estructura se sostuvo hasta la primera misión Kemmerer en 1923, en medio de constantes improvisaciones que permanentemente trasladaron la responsabilidad del control fiscal de una a otra rama del poder público.

En 1923 tiene ocasión una primera simbiosis de las grandes corrientes en el control fiscal colombiano. En esta oportunidad,

sobre una estructura jurídica latina se organizó una estructura relacional anglosajona, que insauró el control unipersonal en su dirección, trasladando al medio la forma anglosajona del controller, pero manteniendo en significativa dimensión la base legislativa intervencionista: el control fiscal absolutamente necesario.

La mezcla de los enfoques del control inició su largo camino, pues junto a las técnicas de interventoría fiscal que sustentaron el juicio fiscal de cuentas, iniciaban su camino los conceptos no muy claros ni conocidos de normas de auditoría generalmente aceptadas.

El prestigio de las normas de auditoría generalmente aceptadas se vio acrecentado con el paso del tiempo, en especial por la vinculación a nuestro medio de grandes firmas auditoras que poco a poco fueron haciéndose beneficiarias en el auditar de créditos internacionales, mediante la inclusión de forzosas cláusulas condicionantes, factor que pone en tela de juicio el concepto de soberanía, como así lo entendió la Contraloría General de la República creando, finalmente, en la década de los setenta, la división de auditoría financiera internacional que en adelante se encargaría de esas labores de auditar, por tradición encargadas de los contratos de empréstito a

estas firmas. Esta división financiera internacional apropió y desarrolló las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se fueron generalizando en la práctica del control fiscal, sobre todo en empresas industriales y comerciales del Estado, establecimientos públicos y beneficiarios de crédito internacional.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas fueron diseñadas para la auditoría financiera, con objetivos de detección de fraudes, evaluación de control interno financiero y conceptualización sobre la razonabilidad de los estados financieros y por tanto no constituyen una concepción de control integral, ello deja fuera de su alcance los problemas relativos a la gestión, moderna síntesis de las actividades de administración-operación. El control fiscal desde luego nunca abandonó sus prácticas tradicionales de control previo y perceptivo, ni sus procedimientos de vigilancia y castigo, continuó avanzando en la construcción de su crisis, una crisis que tiene que ver menos con el modelo latino de control o con la ausencia de aplicación del modelo anglosajón que con sus recursos humanos y la ausencia de valores éticos de funcionarios públicos promovidos más por el clientelismo que por el conocimiento.

Hoy asistimos a una segunda simbiosis del control fiscal en Colombia. Se caracteriza por una conjugación definitiva de los enfoques latino y anglosajón. Del último toma la estructura de parcelas del ejercicio del control por especialidades, otorgándole a la administración la responsabilidad del control interno, con sus objetivos de prevención y percepción, buscando darle mayor independencia y menor posibilidad de concurrencia en la corrupción al control fiscal, ahora tipificado con exclusividad como posterior; se retoman de él también las normas de auditoría generalmente aceptadas, que como ha quedado expresado sólo aplican como evaluación financiera y de control interno financiero. Del enfoque latino se toma su carácter punitivo que en significativa magnitud determina la diferencia entre evaluación y control, otorgando a las contralorías funciones de policía judicial y de jurisdicción coactiva, permitiendo un auténtico ejercicio de poder devenido de la legislación y de la conjugación de los dos enfoques del control, acoge la integralidad en toda su amplitud, al extender el control de lo simplemente financiero a los problemas de la gestión, los resultados y los recursos ambientales, construyendo un modelo más técnico, humano, más preocupado por los logros que por los flujos.

Durante los últimos años la sociedad civil y aun las instituciones gubernamentales, han venido exponiendo un grueso de críticas frente a la efectividad del control fiscal, el cual terminó siendo acusado de ineficaz, obstaculizante e inclusive cómplice de la corrupción administrativa.

El diagnóstico tipificador del control fiscal como obstaculizante se inicia específicamente en el sector institucional, quien adjudica gran parte de su propia ineficacia al ejercicio de un control coadministrativo, que a través de la historia tuvo la posibilidad de interferir los procesos, e inclusive paralizar la gestión administrativa, cuando no se satisficieron sus exigencias, válidas o no, derivadas de la elección de los niveles temporales del control previo y perceptivo. Estas instancias de control se convirtieron muchas veces en factor de negociación entre la administración pública y la clase política, representada en las contralorías, mediante transacciones que generaron algún grado de permisividad a la administración, otorgaban participación en los recursos fiscales al otro factor negociador, consultando algunas primitivas prácticas clientelistas que fortalecieron la participación legislativa en el empleo público gubernamental y el otorgamiento de dádivas eco-

nómicas técnicamente clasificadas como transferencias y cono-cidas como auxilios.

El segundo elemento del diagnós-tico lo constituye la ineficacia del control fiscal, tipificada en el so-tenido crecimiento de la corrupción administrativa, la cual fue genera-lizándose en todos los niveles de la administración, desde los cargos más humildes hasta las más altas dignidades, desde la pequeña in-debida apropiación hasta el gran negociado, llegando a costarle al país ingentes sumas de dinero que inclusive presionaron procesos re-formatorios de la tributación y cre-cimiento vertiginoso del endeuda-miento interno y externo para permitir la ampliación de recursos que simultáneamente amplían el radio de acción de la corrupción. No se necesitan ejemplos, la sim-ple lectura de los diarios naciona-les y regionales, de los informes de la Contraloría Nacional o las contralorías regionales, la procura-duría y las personerías, cuando no los gruesos volúmenes de expe-dientes de la administración de jus-ticia así lo demuestran, cuando los casos llegan a ser conocidos, por-que una amplia cobertura de la corrupción queda en la impunidad.

El tercer elemento del diagnós-tico está constituido por el criterio según el cual, entre la adminis-tración y el control fiscal se ge-neró una asociación de cumpli-

cidad en los procesos de corrup-tela, la que tuvo origen en la re-lación permanente y directa de estos dos roles de la administra-ción pública.

La continua interrelación permi-tió la negociación, unas veces política para la construcción de pequeños poderes de los audito-res y otras económica para odio-sa práctica de una corrupción conducente al enriquecimiento ilícito de unos pocos colombia-nos en detrimento de grandes mayorías nacionales. Se pensó que la relación permanente entre fiscalizadores y fiscalizados con-duce de manera indeleceble a la pérdida de independencia de los agentes de control y a la forma-ción de caldo de cultivo para la corrupción administrativa; esto desde luego es una concepción profundamente discutible.

Pero en la labor ineficaz del Esta-do y del control fiscal, existe un elemento adicional medianamen-te desconocido en el proceso de diagnóstico; escasos comentaristas lo han abordado con profundidad. Se trata del problema de la capaci-dad cognoscitiva de quienes cum-plen estas funciones públicas. No son pocas las oportunidades en que la ineptitud de la administra-ción o del control es directamente adjudicable a los funcionarios que la componen. La capacidad gerencial o controladora nunca ha

sido la variable fundamental en el proceso de formación de plan-tas de personal; al contrario, el criterio central ha estado consti-tuido por el clientelismo. La clientela, ese sector social descla-sado que presta servicio a un va-rón electoral, recibe como única contraprestación la posibilidad de acceso al servicio público, no en virtud de sus capacidades indivi-duales en términos de conoci-miento y experiencia, sino en relación con su capacidad contri-butiva de sufragios. Y por esta vía independientemente de la perso-nalidad, honesta o no, de funcio-narios y controladores, los recursos públicos terminan mal-versados por la inexistencia de verdadera capacidad gerencial y fiscalizadora.

Estos cuatro elementos constitu-yen la base de un diagnóstico de la crisis del control fiscal, sin duda tiene dimensiones mucho más amplias, y en síntesis sustentaron el análisis realizado por la Asam-blea Nacional Constituyente para reformular la estructura del con-trol fiscal, incluyendo novedades tan interesantes como la cons-titución de las contralorías como organismos técnicos, con carrera administrativa especial, la elimi-nación de las funciones de control previo-perceptivo y la ins-tauración del control interno, res-ponsabilidad de la administración que debe organizar sus proce-di-

mientos y estructuras, los cam-bios de proceso en la nominación para el nombramiento de controladores, la evolución a nue-vos ámbitos de control que posi-bilitan la calificación de la ges-tión gerencial y la búsqueda de mecanismos de control para eva-luar la protección de los recursos naturales y ambientales, todo ello en la perspectiva de la construc-ción de un Estado eficiente y al servicio de la ciudadanía.

Atrás quedan las épocas de las contralorías dedicadas al control previo y perceptivo, a la obsta-culización del proceso adminis-trativo, a la negociación cliente-lizada, al énfasis en el control de legalidad financiera, conocido tradicionalmente como número legal, cuando no "de chuleo" sim-ple. Saludamos el nuevo control fiscal fundamentado en criterios de control integral, preocupados no sólo por la subordinación de los actos administrativos a la ley, la prevención de fraudes, la in-dependencia del control, sino ahora también por el control de gestión, el control de calidad y el control ambiental como elemen-tos esenciales de su integralidad. Investigadores colombianos han trasegado estos campos en bús-queda de la construcción de ins-trumentos tecnológicos para el cumplimiento de esta concepción del control desde tiempos que inclusive precedieron a la reunión

de la Asamblea Nacional Constituyente; ahora es la oportunidad de comunicar los logros tecnológicos y de contribuir con ellos a la eficiencia estatal, a la eficacia de la fiscalización, contribuir a la construcción de una Colombia mejor.

El neomodelo de fiscalización mantiene un componente de pre-ocupación, la mixtura de enfoques jurídicos y de control, donde ha sido privilegiada la prevalencia técnica anglosajona y la jurídica latina. La historia mostrará los niveles de logro.

Otros y autores

Situaciones y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano



Coordinadores:

Tomás I. Balada

Ortega

Vicente Ripoll Felu

Editorial: AECA

Edición 2000

268 pp.

www.aeca.es/pub/motog/

*En esta obra se recoge un mosaico de materias y aspectos descriptivos de la Contabilidad de gestión en el ámbito de los países iberoamericanos (con especial referencia al caso español), tanto en lo relativo a la situación actual como a las tendencias existentes en metodología, normalización e investigación en esta disciplina contable.

En una primera parte del libro, se analizan los desarrollos experimentados y las tendencias en diversos países iberoamericanos en este contexto de la contabilidad interna de las empresas; así, se pasa revista a la situación y perspectivas en países como: Argentina, Colombia, Cuba, España, Paraguay y Venezuela.

En la segunda parte, se exponen las tendencias en la investigación de los temas más novedosos en este ámbito de la contabilidad de gestión, y ello en clave de los trabajos que viene realizando a este respecto la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA. Se pasa revista en diferentes capítulos a materias como: la calidad y el crecimiento empresarial, la contabilidad de gestión medioambiental, la teoría de las limitaciones, los sistemas de gestión y de costes basado en las actividades, la gestión del conocimiento y medida del capital intelectual, o la contabilidad de gestión en un sector tan puntero como el automovilístico.