

UNA PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL DICTAMEN DEL BALANCE DE LA NACIÓN

RAFAEL PRIETO DURÁN*

RESUMEN

En este artículo se realiza una propuesta metodológica para la elaboración del informe o dictamen del Balance de la Nación. Dicho balance es el informe que se debe presentar sobre la gestión fiscal de las entidades o personas que manejen fondos públicos y su elaboración es función del Contralor General de la República. El enfoque metodológico planteado, difiere de la auditoría tradicional de los estados financieros por cuanto la Constitución Política de Colombia establece que el control Fiscal debe tener en consideración los criterios de eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de los costos ambientales y estos criterios deberían ser objeto de inclusión en el informe y dictamen del Balance de la Nación.

Palabras Claves: control, gestión fiscal, auditoría integral.

* Economista y Contador Público de la Universidad del Atlántico. Magíster en Economía de la Universidad de Los Andes, Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de La Salle, Ex auditor General del Banco de La República y Proexpo. Premio en Ciencias de la Fundación Alejandro Ángel Escobar. e-mail: contadur@jupiter.lasalle.edu.co.

El autor agradece las valiosas sugerencias y comentarios de la doctora Angélica María Carmona Ortega, Secretaria Académica de la Facultad de Contaduría de la Universidad de La Salle.

Fecha de recepción: 25 de abril

Fecha de aprobación: 15 de agosto

PROPOSAL TO THE REPORT OF "BALANCE DE LA NACIÓN"

ABSTRACT

This paper presents a methodological proposal to prepare the report of "Balance de la Nación". The report is the document that must be presented by the Contralor General of the Republic and consists of a report about the fiscal management of the entities or persons that handle public funds. The methodologic approach proposed in this paper is different from the financial statement traditional auditing, because the Colombian Politic Constitution lays down that the financial control must considerate the efficiency, effectiveness, economy, equity and environmental costs assessment; and those criteria should be included in the document and the report of the "Balance de la Nación".

Key words: control, country management, comprehensive auditing.

Naturaleza y alcance del ensayo

El presente ensayo contiene una propuesta metodológica para elaborar el informe o dictamen del Balance de la Nación. Se trata, en esencia, de la opinión que, en cumplimiento del mandato constitucional y legal, le corresponde elaborar, en nuestro caso, al Contralor General de la República sobre la gestión fiscal de las entidades o personas que manejen fondos públicos.

Cabe destacar que las ideas aquí expuestas difieren del enfoque tradicional sobre el dictamen de los estados financieros cuya consolidación corresponde al Contador General de la Nación. Como se sabe, en las auditorías de estados financieros se verifican las afirmaciones de la administración contenidas en dichos estados — algo así como las hipótesis en el campo de las ciencias sociales— relacionadas con la existencia u ocurrencia de los hechos económicos allí contabilizados; la integridad de las operaciones contables, la aplicabilidad del principio de valuación o asignación, los derechos y obligaciones de la entidad, y la correcta presentación y divulgación de los estados financieros.

Como puede apreciarse, este enfoque resulta demasiado restrictivo cuando se trata del Balance de la Nación, ya que se sitúa dentro de un contexto esencialmente contable, por cuanto esa metodología de trabajo tiene por objeto verificar la razonabilidad de los estados financieros y la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, sin evaluar la gestión resultante de la ejecución de las estrategias empresariales, de donde se precisa profundizar en la significación de los resultados financieros, ejecución presupuestal y rendición de cuentas, con el propósito esencial de calificar la gestión en desarrollo de los objetivos y metas trazados en los planes y programas (Fred, 1996).

Así las cosas, el dictamen tradicional sobre el Balance de la Nación es un asunto que debe revisarse. Por lo tanto, debe quedar completamente claro que la opinión sobre la gestión fiscal va mucho más allá del objetivo formal de una auditoría de estados financieros.

Por mandato constitucional, el control fiscal de las entidades del Estado y particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, está referido a la gestión fiscal de cada entidad o persona. Dicho control comprende no sólo el ejercicio del control financiero, como lo dispone la propia Constitución, sino también el control de gestión y de resultados, basado en los criterios de eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de los costos ambientales. Estos conceptos son los fundamentos de los modernos desarrollos y avances en el campo de la planeación y control estratégico de las organizaciones. El sector público no es una excepción a este nuevo estado del arte. Así, la formulación de objetivos y la medición de los logros alcanzados, constituyen la finalidad de toda estrategia de gestión, con el propósito de orientar las acciones hacia la mejora permanente de los resultados. Precisamente, el control fiscal va encaminado a examinar los resultados de la gestión pública y no simplemente a opinar si los estados financieros consolidados de la nación son razonables y se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (Lorino, 1993).

Puesto que existe un fundamento constitucional en cuanto a lo que debe ser el objeto de control y un marco teórico de referencia sobre la materia, el paso siguiente consiste en definir la metodología para llevar a cabo dicho examen. Justamente, el modelo de control fiscal que se requiere en el caso que nos ocupá, no es otro distinto al de un “modelo integral de auditoría” donde se precisa considerar a la entidad sujeto de control como una organización económica independiente y con vida propia, lo que la identifica, a su vez, con un sistema compuesto por un conjunto de elementos con funciones estrechamente relacionadas entre sí. De ahí que el control fiscal requiera de metodologías organizacionales y sistemas de información lo suficientemente eficaces para poder apreciar las interrelaciones fundamentales de los distintos componentes de una entidad pública con el objeto de analizar los procesos y actividades encaminados a ofrecer servicios esenciales a la comunidad.

Puesto que el control fiscal está orientado hacia la gestión fiscal, se requiere, entonces, una aclaración de la materia objeto de análisis. Así, por ejemplo, la gestión puede definirse como la producción de bienes o servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad, mediante la transformación racional de ciertos insumos esenciales. De donde, el concepto de gestión está estrechamente relacionado con la producción de un bien o servicio, para lo que se requiere de la utilización eficiente de los recursos, con el propósito de satisfacer las necesidades de la población. Así las cosas, los bienes y servicios producidos son el resultado de un proceso de transformación de diferentes insumos con sujeción a ciertos criterios de carácter técnico y económico. Por su parte, los procesos constituyen un conjunto de actividades o tareas conducentes a la obtención del bien o a la

prestación de un servicio. Todo esto, por lo tanto, deberá ser materia de análisis en el curso de las intervenciones y las conclusiones o hallazgos que se desprendan de las auditorías serán objeto de consolidación para efectos del dictamen del Balance de la Nación.

Por consiguiente, la auditoría del Balance de la Nación comprenderá el análisis de los diferentes componentes del plan estratégico de las entidades que conforman el sector público, en cuanto al cumplimiento de los objetivos y metas en desarrollo de la misión y visión institucional. Por lo tanto, se trata de la visión macroeconómica del órgano de control fiscal sobre la gestión, y manejo de las finanzas o recursos del Estado, con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. La visión microeconómica, por su parte, también será materia de informes especiales, y de estos informes se desprenderán los elementos estratégicos para elaborar el dictamen macro sobre el Balance de la Nación.

El dictamen tradicional sobre el Balance de la Nación es un asunto que debe revisarse.

El modelo de Control Fiscal

En cumplimiento del Artículo 267 de la Constitución Política, el control fiscal en las entidades del Estado y en las entidades o particulares que manejen fondos o bienes de la nación, incluye, además del control financiero, el “control de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales...”. Este mandato constitucional es el eje medular que debe orientar las actividades de las autoridades de control en sus intervenciones de control fiscal. Por lo tanto, este trascendente ordenamiento constitucional implica el desarrollo de auditorías integrales orientadas a profundizar en el análisis de las funciones que le han sido asignadas a las entidades del sector público y sus principales autoridades, con sujeción a los criterios que la Constitución y la ley establecen. En desarrollo de lo anterior cabe, en consecuencia, canalizar el acervo de información, su análisis concomitante y prin-

cipales conclusiones, hacia los requerimientos que exige la evaluación integral del sector público, con un criterio sistemático y científico, desarrollado por un grupo multidisciplinario de especialistas en diferentes campos de la ciencia y la tecnología.

En esencia, la auditoría de gestión y de resultados está encaminada a verificar la utilización eficiente y eficaz de los recursos y el logro de los objetivos trazados en los planes indicativos de desarrollo. Por lo tanto, procura medir el rendimiento real con relación al rendimiento esperado con el propósito de advertir a las autoridades competentes las discrepancias observadas frente a los parámetros de referencia establecidos. Por lo tanto, este tipo de auditoría requiere para su análisis de una compleja base de información, entre las cuales se encuentra incluida la información financiera de la entidad. Lo anterior exige, por supuesto, del análisis cuidadoso de los indicadores y normas de rendimiento o desempeño disponibles o que será menester elaborar, para poder valorar los criterios de eficiencia, eficacia, economía y equidad.

En el desarrollo de este modelo habrá que tener en consideración los siguientes pasos, a saber:

Evaluación del Sistema de Control Interno

La evaluación del control interno es uno de los pilares fundamentales del análisis de la gestión y desempeño de cualquier organización. Como se sabe, el control interno es el sistema diseñado por la alta dirección y administración de una entidad con el objeto de proporcionar seguridad razonable en cuanto a la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad en la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables (COSO, 1995).

En teoría, la evaluación del sistema de control interno se centra en la relación existente entre los objetivos que persigue el sistema con los componentes o elementos del mismo. Los componentes del sistema están referidos al ambiente de control, la valoración del riesgo, las actividades de control, información y comunicación, supervisión y seguimiento. Según la literatura disponible y estandarizada mundialmente, contenida en el informe COSO (1995), los componentes anteriores se subdividen, a su vez, en aquellos elementos que faciliten el análisis de una determinada situación con mayor profundidad. En atención a lo anterior, es conveniente conocer los componentes y elementos esenciales del sistema de control interno, según se desprende de la literatura académica disponible.

• Componentes y elementos del Control Interno

El ambiente de control: corresponde a la actitud de los directivos y administradores con respecto al control. Comprende, por lo tanto, las políticas y procedimientos que reflejan la filosofía, principios y valores de la organización en cuanto a la importancia del control como parte esencial de la función directiva o administrativa.

Evaluación del riesgo: comprende la evaluación del riesgo asociado con la organización, sus actividades y el logro de objetivos empresariales así como la razonabilidad de la información que orienta las decisiones de los directivos o administradores. Bajo la óptica de una auditoría de estados financieros, se examinan las aserciones de la administración contenidas en los estados financieros, asunto que es ineludible incluir en todo programa de auditoría financiera.

Actividades de control: comprende aquellas políticas o procedimientos que la alta dirección o administración ha incorporado para cumplir con sus objetivos.

Información y comunicación: en este punto adquiere singular importancia la necesidad de velar por la existencia de información confiable y oportuna a fin de orientar los procesos de decisión y control, en todos los niveles de la organización.

Seguimiento y verificación: sobre estos componentes hay que resaltar la necesidad de disponer de mecanismos de control independientes y el monitoreo de las recomendaciones adoptadas por las autoridades de la entidad en cuanto al logro de los objetivos generales y específicos trazados en el plan indicativo o de acción adoptado.

• El Control Interno en las Entidades del Estado: Ley 87 de 1993

Según las normas de auditoría generalmente aceptadas relativas a la ejecución del trabajo, cualquier tipo de auditoría debe empezar con la evaluación del sistema de control interno de las entidades. Es por ello que en el caso que nos ocupa adquiere relevancia la aplicación de la Ley 87 de 1993, por parte del sector público, con el propósito adicional de que las autoridades de control puedan darle estricto cumplimiento al numeral 6° del Artículo 268 de la Constitución Nacional, con respecto a la opinión que debe emitir sobre “la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”.

La Constitución Política de Colombia en sus Artículos 209 y 269 prevé con carácter obligatorio, por parte de las entidades del Estado, diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno. Así, el constituyente consagró como obligación expresa para las autoridades de las entidades públicas, la implantación del control interno como principio administrativo básico y fundamental de la Administración Pública Colombiana.

En el citado Artículo 269 de la Constitución Nacional, el constituyente dio al legislador la competencia para expedir la Ley que definiera lo relacionado con la implantación del control interno en las entidades y organismos del Estado. En razón de lo anterior, el 29 de noviembre de 1993 se expidió la Ley 87 del Sistema de Control Interno para las entidades estatales.

La Ley trata, entre otros temas, la definición del control interno, los objetivos del sistema, sus componentes o elementos, sus características, la responsabilidad del control interno, la creación de una unidad u oficina encargada de medir y evaluar la eficiencia de los controles, los informes, entre otros.

De ahí que este asunto tenga una importancia crucial al planear una auditoría y mucho más en aquellos casos cuando está de por medio el manejo de los recursos de la Nación. Por tanto, el análisis de la gestión fiscal radica en buena parte en los resultados que arroje la evaluación del sistema de control interno. Para el efecto, es menester construir una matriz entre los objetivos del sistema y sus principales componentes y elementos.

Veamos a continuación los restantes objetivos del modelo de control fiscal:

Cerciorarse de la confiabilidad de la información financiera

Los mecanismos de dirección y control no pueden operar eficientemente si las organizaciones no disponen de un sistema de información confiable y oportuno. Por esto, el modelo de auditoría integral debe incluir dentro de sus labores de intervención la auditoría de estados financieros o de regularidad contable, la cual tiene por objeto verificar si los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera consolidada y sus resultados, y si éstos han sido elaborados con arreglo a las normas de contabilidad de general aceptación.

Para el efecto, la auditoría de estados financieros suele dividir las áreas operativas de las organizaciones en partes denominadas “componentes o ciclos” operacionales, que bien pueden ser uno o varios rubros de los estados financieros, un grupo de

operaciones o una actividad significativa (Arens & Loebbecke, 1988, p. 139-141). En este sentido es importante destacar que los componentes pueden corresponder a la labor de un área en particular o a dos o más áreas interrelacionadas.

Posteriormente hay que identificar las “afirmaciones o aserciones de la administración” cuya validez debe probarse en el transcurso de la auditoría (Arens & Lobbecke, 1988, p 143-148). Las afirmaciones corresponden a las manifestaciones (implícitas o explícitas) de la administración con respecto a los estados financieros y las transacciones en ellos incorporados. Esto es, que la sola presentación de los estados financieros significa por sí misma la garantía o afirmación de que ellos cumplen con los siguientes principios:

- a) **Existencia u ocurrencia:** si los hechos económicos registrados en los estados financieros realmente tuvieron lugar en el período bajo consideración.
- b) **Integridad:** si todas las transacciones u operaciones han sido incorporadas a los estados financieros.
- c) **Valoración o asignación:** si los valores incorporados en los estados financieros se han hecho en los montos o cuantías adecuadas de conformidad con los principios que regulan la materia; por ejemplo, precios de mercado.
- d) **Derechos y obligaciones:** si las obligaciones y derechos están apropiadamente reconocidos en los estados financieros.
- e) **Presentación y divulgación:** si los componentes de los estados financieros se ciñen a las disposiciones de orden contable sobre la clasificación y revelación. Por ejemplo, activo y pasivo corriente, corto o largo plazo.

Evaluar la eficiencia y economía en el manejo de los recursos y bienes de la Nación

El control de gestión o de racionalidad económica, también conocido como auditoría de economía y eficiencia, tiene por objeto velar por la utilización o asignación efi-

La gestión puede definirse como la producción de bienes o servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad, mediante la transformación racional de ciertos insumos esenciales.

ciente de los recursos. Cabe destacar que entre mayor “eficiencia” haya en el manejo de los recursos económicos, mayor disponibilidad de bienes y servicios tendrá la sociedad para atender sus necesidades. Ya sea porque produce más con los mismos recursos disponibles o porque puede producir la misma cantidad de bienes y servicios al más bajo costo alternativo. Es de observar que, de acuerdo con los objetivos y metas trazados en el plan de acción de cada entidad, se debe abordar este tema a fin de llegar a una conclusión sobre los logros del sector público según las directrices de política y estrategias de desarrollo.

Verificar la efectividad o eficacia en el logro de los objetivos trazados en los planes indicativos de las entidades del Estado

El control de efectividad o de resultados, también denominado auditoría de eficacia,⁸ evalúa si se han alcanzado los resultados deseados o se han cumplido los objetivos fijados por las autoridades y las disposiciones legales y estatutarias, indicándose en todo caso las desviaciones con respecto a los objetivos y metas contenidas en el plan indicativo y, por supuesto, en el presupuesto. Vale indicar que la eficacia debe integrarse con la eficiencia para lograr los más elevados índices de productividad, los cuales consisten en ser eficaz en la mejor utilización de los recursos puestos a disposición de una entidad.

Analizar los criterios de equidad utilizados en la asignación de los recursos y bienes de la Nación

Bajo esta denominación se verifican los criterios de justicia, imparcialidad o igualdad con que una organización asigna sus recursos entre la comunidad o clientes, empleados, propietarios, Estado, entre otros.

Finalmente, evaluar y valorar los costos ambientales

Requerimientos de información del sector público

Como se indicó antes, el dictamen sobre el Balance de la Nación debe cobijar la totalidad de las instituciones que conforman el sector público, ya sean del orden nacional o territorial, del gobierno central o descentralizado. En atención a lo anterior, el plan de trabajo parte de este marco institucional para lo cual en la fase de planeación de las intervenciones las entidades del sector público se han de

clasificar por su pertenencia al orden nacional o territorial y dentro de cada una de ellas al gobierno nacional central o descentralizado. Preservando ese orden, luego se distribuyen las entidades según el tipo de actividad o función que realizan: educación, salud, justicia, defensa, vivienda, transporte, agua, energía, entre otros. Finalmente, al interior de cada entidad según el sector de actividad o función en que han sido clasificadas se presenta el indicador o evidencia de auditoría que sustenta determinado comportamiento.

Consolidación de las evidencias o hallazgos de las auditorías y otros informes disponibles

El acopio de la información básica ha de provenir de las diferentes intervenciones realizadas por la CGR, o de requerimientos de información previamente regulados por disposiciones promulgadas por la CGR. De allí se seleccionarán los indicadores o evidencias consistentes con los objetivos generales y específicos definidos en el modelo de auditoría integral antes descrito. Dicha información será luego evaluada y ponderada para obtener los resultados consolidados del Sector Público o un segmento determinado del mismo o para una actividad específica. A continuación se describen algunas actividades esenciales sobre el particular.

Matriz de la evaluación del sistema de control interno

Está constituida por los componentes y elementos del sistema de control interno que sugiere la literatura académica y las disposiciones de carácter legal contenidas en la Ley 87 de 1993.

La auditoría de gestión y de resultados está encaminada a verificar la utilización eficiente y eficaz de los recursos y el logro de los objetivos trazados en los planes indicativos de desarrollo.

Matriz Auditoría Financiera

Al igual que el caso anterior, en esta matriz se consignarán las principales evidencias que arroje la auditoría de estados financieros, anotando para los componentes o ciclos de los estados financieros, las subestimaciones, sobreestimaciones o incertidumbres significativas, encontradas en el curso de cada visita de auditoría, así como las correspondientes explicaciones o comentarios sobre el particular.

Matriz de indicadores de gestión y de resultados

En esta matriz se recogen los indicadores pertinentes para su consolidación y análisis.

Base de datos consolidada del sector público

Contendrá las principales evidencias o hallazgos encontrados en desarrollo del plan general de auditoría trazado, así como la información general de cada entidad en cuanto a su misión, visión, objetivos y metas, información financiera, ejecución presupuestal, entre otros. Con base en toda esta información se procederá a efectuar el análisis consolidado de la gestión del sector público. De allí surge la matriz de desempeño sectorial.

Matriz de desempeño sectorial

Esta matriz está constituida por la información relevante —indicadores de desempeño o de gestión— de las entidades de cada sector, esto es, salud, educación, agua potable y saneamiento, vivienda, recreación y deportes, cultura, desarrollo comunitario, defensa, seguridad, justicia, trabajo y seguridad social, desarrollo industrial, desarrollo comercial, turismo, agro, minería, comunicaciones, transporte, infraestructura vial, energía eléctrica, gas, medio ambiente, planeación, prevención y atención de desastres, desarrollo institucional, infraestructura del Estado y otros sectores.

Con base en dicha información se procede a analizar el grado de volatilidad que muestran los indicadores de desempeño o de gestión seleccionados con el objeto de apreciar las discrepancias o similitudes entre las entidades del respectivo sector.

Matriz de Control o Semáforo de la Gestión Pública

Con los resultados del análisis del punto anterior se clasificarán las entidades del sector público según el resultado de la gestión y con atención a las variables críticas de desempeño o gestión. La calificación puede establecerse en una escala de uno a diez, según el caso. Dichos resultados guiarán las actividades futuras de los organismos de control en sus planes de intervención y seguimiento.

Informe final

Esencialmente, el informe costará de las siguientes partes, a saber:

Parte A. Según la estructura institucional y funcional del sector público

La clasificación institucional de las entidades y sus resultados: nivel nacional y territorial. La clasificación funcional o por actividades de las entidades y sus resultados: educación, salud, vivienda, justicia, defensa, agro, energía, entre otros.

Parte B. Según los componentes del modelo de control fiscal

En esta parte del informe se presentarían los principales resultados encontrados con sujeción al modelo de auditoría integral llevado a cabo.

Aquí se presentarán los resultados de la evaluación del control interno, los principales problemas de la información de los estados financieros y los comentarios que se desprenden de los indicadores de gestión y de resultados. En atención a lo anterior, el desempeño de una entidad puede medirse, por lo tanto, en términos de resultados y estos resultados pueden expresarse en términos de índices de desempeño o de gestión.

El dictamen propiamente dicho

Anexos

Incluye las observaciones destacadas según tipo de entidad, siguiendo el ordenamiento institucional y funcional.

Reflexiones finales

Dada la importancia de la gestión pública y su control fiscal, el presente ensayo muestra una propuesta metodológica para elaborar el informe o dictamen del Balance de la Nación. El enfoque tradicional resulta demasiado restrictivo cuando se trata del Balance de la Nación, ya que se sitúa dentro de un contexto esencialmente contable, por cuanto que esa metodología de trabajo tiene por objeto verificar la razonabilidad de los estados financieros y la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, sin pronunciarse sobre la gestión resultante de la ejecución de las estrategias empresariales. De ahí se precisa profundizar en la significación de los resultados financieros, ejecución presupuestal y rendición de cuentas, con el propósito esencial de calificar la gestión en desarrollo de los objetivos y metas trazados en los planes y programas, principalmente aquéllos que establece la Constitución Nacional en cuanto a la eficiencia, eficacia, economía, equidad y valoración de los costos ambientales.

Bibliografía

- Arens A, Loebbecke J. (1988). *Auditing-An Integrated Approach*, Prentice-Hall International Editions, Fourth Edition.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, (1.995), *Pronunciamiento No.7.*, ECOE, Ediciones. Bogotá, D.C.
- COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1998), *Control Interno. Estructura Conceptual Integrada*, ECOE Ediciones, Segunda Edición, s.l.
- Fred, R. (1994), *La Gerencia Estratégica*, Fondo Editorial Legis, Serie Empresarial, IX reimpresión, s.l.
- Lorino P. (1993). *El Control de Gestión Estratégico. La Gestión por Actividades*. Alfomega, Boixareu Editores, Marcombo.
- República de Colombia, *Constitución Política de Colombia*.
 _____, "Ley 87 de 1993", *Constitución Política de Colombia*.
- Serna Gómez Humberto, (1996), *Planeación y Gestión Estratégica*, Serie Gerentes RAM Editores Cía Ltda., IV Edición.