REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
Doctorado en Ciencias Contables

EVALUACIÓN DE LA TEORÍA DEL PODER DE FOUCAULT EN EL CONTROL SOBRE LA INFORMACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL

www.bdigital.ula.ve

Autor: Magister Esteban S. Martínez Salinas

Tutor: Doctor Fabio Maldonado Veloza

Mérida, Venezuela, 30 de julio de 2018

c.c Reconocimiento

Aprobación del tutor

He leído el trabajo de tesis presentado por Esteban S. Martínez Salinas para optar al título de Doctor en Ciencias Contables, cuyo título es "Evaluación de la teoría del poder de Foucault en el control sobre la información contable gubernamental". Esta versión es el resultado de mi aceptación preliminar como asesor de tesis del estudiante, en calidad de tutor. Considero que dicha tesis reúne los requisitos y méritos para ser sometida a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

www.bdigital.ula.ve

En la ciudad de Mérida, a los 30 días del mes de julio de 2018.

Fabio Maldonado-Veloza

CI: 13.803.984

c.c Reconocimiento

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a Dios que me ha forjado y bendecido siempre; a la guía, paciencia y enseñanzas de vida de mis padres, Inés Salinas Puello y Luis Manuel Martínez Acosta; a mi tía Meris Salinas por forjarme en la educación; a Kriss por ser mi querida compañera de vida que con su amor, comprensión, apoyo, compañía y estímulo me ha hecho ser mejor persona; a mis hijos Salomé, Ismael, Indira y Jorge quienes son mi orgullo y estímulo; a mis hermanos y primos hermanos; a aquellos que contribuyeron en esta senda de vida y a mis amigos ausentes (Kaleb e Iván), a la memoria de Carlos González, Jhon Jairo y Fredys Ferrer, Bridis y mi abuelo Ismael Salinas a quien después de muchos años sigo recordando y extrañando. Este trabajo también está dedicado a todos los amigos que marcaron su huella en mí y a todos los que me han apoyado en esta labor de aprendizaje.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

AGRADECIMIENTOS

Quiero expresar mi agradecimiento a mi director de Tesis, profesor Fabio Maldonado Veloza, quien con su paciencia, conocimiento, dedicación y don de persona me ha mostrado un camino de conocimiento invaluable e inconmensurable; a él y a su familia (momo, hijita e hijito) porque acompañaron y motivaron este trabajo, porque fueron cómplices y colaboradores de este trabajo, y porque lograron impregnarme en conocimiento y en los sentimientos de una amistad de familia como pocas.

Agradezco a mis profesores del programa doctoral por permitir ampliar y mejorar mi formación al igual que mis compañeros de estudio Sandra, William, Edmundo, Wilmer, Baudilio, Xavier, Claudio y Xiomara que han compartido esta labor. Así mismo expreso mis agradecimientos a Yelizeth que con su amistad y cariño ha facilitado culminar este trabajo.

Sea esta la oportunidad para agradecer a mi profesor Humberto Quiceno, quien me permitió ver la vida desde una perspectiva distinta y con quien tengo unos lazos de amistad y afecto permanente, y a mi profesor Carlos Paillacar por su guía y amistad para concebir los aspectos prácticos de la profesión contable.

Agradecimientos a Gregoria Polo, quien me motivó al campo de la educación, y a todos los amigos que posibilitaron esta labor. A FENECOP por ser una escuela de formación y a la Fundación Universidad Autónoma que facilitó el desarrollo de este trabajo.

Finalmente, y no menos importante, quiero agradecer a mis padres y familia porque entendieron esta labor que implicó sacrificios, viajes, ausencias y preocupaciones que hoy se ven compensadas; gracias por su solidaridad, amor, comprensión y apoyo, que fueron fundamentales para poder culminar este trabajo y que hoy me permite compartir este logro con ustedes.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Tabla de contenido

DEDICATORIA **3**

AGRADECIMIENTOS **4**

LISTA DE TABLAS **9**

LISTA DE GRÁFICAS **10**

GLOSARIO **11**

RESUMEN **15**

INTRODUCCIÓN **16**

[1] PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVOS **18**

[1.1.] El problema de investigación 18
[1.1.1.] Contexto del problema *18*
[1.1.2.] Enunciado o definición del problema *25*
[1.2.] Objetivos 28
[1.2.1.] Objetivo general *28*
[1.2.2.] Objetivos específicos *28*
[1.3.] Importancia o justificación (aportes de la investigación) 28

[2] ANTECEDENTES **30**

[2.1.] Principales antecedentes de algunas aplicaciones de la teoría de Foucault a la contabilidad 30
[2.2.] Antecedentes del control en contabilidad: Relación poder y contabilidad 48
[2.2.1.] Concepción general (gramatical) de la noción de control *50*
[2.2.2.] El control en la teoría administrativa *52*
[2.2.3] El control en la filosofía *57*
[2.2.4.] Otras perspectivas de control *60*
[2.2.5.] Control en la contabilidad (antecedentes y materializaciones) *63*
[2.2.6.] La escuela controlista en contabilidad *76*
[2.2.7.] La teoría contable y el control *83*
[2.2.8.] Modelo de control de INTOSAI *94*

[3] MARCO TEÓRICO **100**

[3.1.] Configuraciones del constructo de “poder” de Foucault por vía de cinco precauciones metodológicas 101
[3.1.1.] Primera configuración: El poder “en sus extremos” *102*
[3.1.2.] Segunda configuración: La “periferia” (“individualización”) del poder *103*
[3.1.3.] Tercera configuración: El poder no es un “fenómeno de dominación macizo y homogéneo” *104*
[3.1.4.] Cuarta configuración: El método “inductivo” de Foucault *105*
[3.1.5.] Quinta configuración: El papel “secundario” de la ideología *108*
[3.2.] Problemas adicionales y otras advertencias sobre la aplicación de la teoría del poder de Foucault a la contabilidad 109
[3.2.1.] Un acontecimiento del saber (siglos XVII y XVIII): El nacimiento de constructos científicos *116*

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[3.2.2.] El acontecimiento crucial del siglo XIX: El nacimiento de las ciencias humanas 122
[3.3.] Algunos aspectos generales presentes en el análisis del poder de Foucault 131
[3.3.1.] Consideraciones iniciales 132
[3.3.2.] El papel del panóptico en la teoría del poder de Foucault 136
[3.3.3.] Sociedad de la vigilancia: poder y panóptico 138
[3.3.4.] Seguridad y dispositivo de seguridad 147
[3.3.5.] Biopoder: la población como objeto del poder 148
[3.3.6.] Sociedad de normalización: tarea de las disciplinas 150

[4] METODOLOGÍA Y ALGUNOS ASPECTOS EPISTEMOLÓGICOS 155

[4.1.] Diseño de la investigación 156
[4.2.] Definición de categorías asociadas a las unidades de análisis 156
[4.3.] Sujetos y agentes de indagación 157
[4.4.] Instrumentos 159
[4.5.] Procedimientos 159
[4.6.] Análisis de datos 160
[4.7.] Resultados 164

[5] PERCEPCIONES Y HALLAZGOS SOBRE MECANISMOS DE CONTROL Y RELACIONES DE PODER .. 165

[5.1.] Introducción: Consideraciones elementales del control sobre la información contable gubernamental en Colombia 165
[5.1.1.] Modelo de control internacional aplicado en Colombia 165
[5.1.2.] El control sobre la información contable gubernamental en Colombia: Estructura y regulaciones 166
[5.1.3.] Control emergente: Procesos de certificación de calidad 175
[5.2.] Análisis de las entrevistas con los sujetos controlados 179
[5.2.1.] Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder 179
[5.2.2.] Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores ... 185
[5.2.3.] Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder 189
[5.2.4.] Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) 195
[5.3.] Análisis de las entrevistas con los sujetos controladores 199
[5.3.1.] Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder 200
[5.3.2] Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores 202
[5.3.3.] Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder 206
[5.3.4.] Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) 215

[6.] INTERPRETACIONES, CONTRASTACIONES Y CONCLUSIONES 222

[6.1.] Itinerario de la circulación del poder en las disposiciones de control 222
[1] Las contralorías 222
[2] El control interno como control político 224
[3] El Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) 224
[4] El Modelo Estándar de Control Interno (MECI) 225
[5] La subordinación de MECI al modelo COSO 225
[6] Normas contables del sector público 226
[7] La Ley 1314 de 2009: La adopción de estándares de INTOSAI 229

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[8] El Decreto 2482 de 2012: Independencia de MECI en relación con la gestión *230*
[9] Régimen de Contabilidad Pública *230*
[10] Subordinación de MECI al modelo integrado de planeación y gestión *231*
[6.2.] Mecanismos, dispositivos e instrumentos 233
[1] Existen múltiples formas de control *233*
[2] control externo e interno *233*
[3] La contabilidad facilita el control y su naturaleza cambia *234*
[4] formatos, calidad y panóptico *234*
[5] Los detalles son los formatos *234*
[6] El papel de los formatos en el control *235*
[7] Itinerario de la circulación del poder *235*
[8] Calidad; autocontrol *236*
[9] "Contróleme, pero con metodologías" *236*
[10] Control interno como dispositivo, oficina de control interno como mecanismo *237*
[11] La regulación *237*
[12] Las "capacitaciones" *237*
[13] MECI *237*
[14] información como dispositivo *238*
[6.3.] Verificadores y falsadores de la teoría del poder periférico 238
[1] El componente capilar del poder (y del control) *238*
[2] Aceptan los constructos *239*
[3] Las certificaciones como subconjunto del control central *239*
[4] El autocontrol *239*
[5] El mundo como conjunto de procesos *239*
[6] El sujeto "atrapado" por el poder y las participaciones colectivas *240*
[7] La contribución de los sujetos a la perpetuación del poder *240*
[8] La individualización del poder *240*
[9] La "conciencia": creer que con ella se contribuye al desarrollo *240*
[10] El control como mecanismo inducido *241*
[11] Las normas ISO *241*
[12] No hay "ahorros" *241*
[13] La madurez técnica *241*
[14] El control como mejora de procesos *241*
[15] La "conciencia" y la "cultura" como verificadores de Foucault *242*
[16] La interiorización del control y sus efectos *243*
[17] La verificación de la extensión del poder desde los controladores *243*
[18] El poder como ilusión *243*
[19] La colectivización del control *244*
[20] El autocontrol como verificador de Foucault *244*
[21] La lucha de poder político entre lo nacional y lo territorial se hace presente en Colombia *244*
[22] El poder nacional vs. el poder territorial *245*
[23] Un falsador: Las bases para la generación de la corrupción *246*
[24] Las tensiones entre el control nacional y el territorial *246*
[25] Algunas dificultades y rupturas de la aplicación del modelo *246*
[26] Tres casos de contradicción *249*

REFERENCIAS 250

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

ANEXOS 259

Anexo 1: Sistematización de entrevistas sujetos controlados o vigilados 259
A. Sujetos controlados 261
1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder 261
2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores 270
3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder 279
4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) 289
Anexo 2: Sistematización de entrevistas sujetos controladores 259
B. Sujetos controladores 297
1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder 297
2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores 300
3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder 303
4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) 316
Anexo 3: Modelo (instrumento) de entrevistas para entidades controladas y sus sujetos 324
Anexo 4: Modelo (instrumento) de entrevistas para entidades y su sujetos controladores 328

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Lista de tablas

Tabla 1. Determinación de entrevistas a aplicar 158
Tabla 2 Unidades de análisis (UH), datos a recopilar y fuentes de información 161

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Lista de gráficas

Gráfica 1. Itinerario de circulación del poder, relaciones e identificación de rupturas 232

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

GLOSARIO

CGN. **Contaduría General de la Nación**. Entidad gubernamental que, de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de 1991, pertenece a la rama ejecutiva. Dentro de sus funciones principales se encuentran las de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidar dicha contabilidad con la de todas las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, de cualquier el orden. Otra de las funciones que tienen a su cargo es la "uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país" en el ámbito gubernamental. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

CGR. Contraloría General de la República. Es la entidad fiscalizadora superior de Colombia, y vigila a las entidades y recursos de la nación y del orden descentralizado nacional. De acuerdo con el artículo 267 de la Constitución Política de 1991 tiene a su cargo el control fiscal, es decir, "vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación" (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

www.bdigital.ula.ve

CHIP. Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública. Es un aplicativo (software) o sistema de información diseñado y desarrollado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Programa FOSIT, y utilizado por la Contaduría General de la Nación mediante el cual las entidades gubernamentales reportan su información económica, social y ambiental, relacionada con la contabilidad, la tesorería y el presupuesto de las entidades estatales; así mismo, se puede tener la información de notas generales y específicas y de los informes de control interno contable, entre otros. (Contaduría General de la Nación, 2017)

Contralorías territoriales. Son entidades fiscalizadoras de los entes territoriales de acuerdo con la división política colombiana. Las contralorías territoriales pueden ser del orden departamental, distrital o municipal y se rigen por el marco jurídico establecido en la Constitución Política de Colombia (art. 267) para la Contraloría

c.c Reconocimiento

General de la República, pero limitadas sus funciones y competencias a su circunscripción territorial (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

COSO. ***Committee of Sponsoring Organizations (COSO) de la Treadway Commission***. Comisión voluntaria de cinco organizaciones del sector privado de Norteamérica dedicada a la generación de estándares de control organizacional relacionados con la gestión del riesgo empresarial (ERM), el control interno, y la disuasión del fraude. (Asociación Española para la Calidad, 2018)

DAFP. Departamento Administrativo de la Función Pública. Entidad Estatal, adscrita a la rama ejecutiva, de carácter técnico, estratégico y transversal del Gobierno Nacional que busca el mejoramiento permanente de la gestión de los servidores públicos y las instituciones en todo el territorio nacional. Dentro de sus funciones se destaca la formulación, implementación, seguimiento, evaluación y asesoría a la gestión pública y su control interno. (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2018).

www.bdigital.ula.ve

AGR. Auditoría General de la República. Conforme al artículo 274 de la Constitución Política en una entidad que vigila la gestión fiscal que desarrollan la Contraloría General de República y las contralorías territoriales (departamentales, distritales y municipales). Dicha entidad depende presupuestal y orgánicamente de la Contraloría General de la República (Asamblea Nacional Constituyente, 1991).

IAASB. **Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento** (IAASB por su sigla en inglés). Es un comité adscrito a IFAC cuya función es emitir normas de auditoría, aseguramiento y control de alta calidad.

IASB. **Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board, IASB*** por su sigla en inglés). Es un organismo privado que emite Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (o IFRS por su sigla en inglés). Este organismo reemplazó al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee) que emitía Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que están siendo sustituidas por las NIIF.

c.c Reconocimiento

IFAC. Federación Internacional de Contadores (IFAC, por su sigla en inglés). Es una organización internacional para la profesión contable, dedicada a la emisión de estándares profesionales, a través de sus diferentes comités, relacionados con la Contabilidad del Sector Público, la educación profesional, el Control de Calidad en la prestación de servicios profesionales, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados. (Federación Internacional de Contadores, 2018).

INTOSAI. **Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores**. Entidad que desde 1977 reúne a 194 Miembros de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados que la conforman. Su función es emitir las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Normas para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV. Son las directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza. (INTOSAI, 2018)

www.bdigital.ula.ve

IPSASB. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board/IPSASB*). Este organismo desarrolla normas contables y guías para uso de las entidades del sector público y está adscrito a IFAC. Las normas que emite se denominan IPSAS.

ISSAI. Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por su sigla en inglés), son estándares profesionales emitidos por INTOSAI para la labor de auditoría externa para entidades y recursos gubernamentales (INTOSAI, 2018). Dichas normas profesionales se fundamentan en las normas emitidas por IPSASB, comité adscrito a IFAC.

NIA. Normas Internacionales de auditoría. Son las normas emitidas por IAASB que se constituyen en estándares profesionales para la ejecución de auditorías de información financiera histórica. Contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales para la labor de auditoría financiera. (Federación Internacional de Contadores, 2018)

c.c Reconocimiento

NICSP o IPSAS. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP, o IPSAS por su sigla en inglés) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board/IPSASB) organismo adscrito a IFAC.

OLACEF. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, entidad adscrita a INTOSAI, con finalidades de "investigación científica, fomento de educación y conocimientos especiales; asistencia, coordinación y asesoramiento profesional para las EFS de América Latina y del Caribe" (INTOSAI, 2018)**.**

RCP. Régimen de Contabilidad Pública. Es el conjunto de regulaciones que establecen las formas generales y específicas de elaboración de la contabilidad en las entidades gubernamentales. Dicho régimen se compone de un Plan General de Contabilidad Pública, un Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. (Contaduría General de la Nación, 2017)

SCI. Sistema de Control Interno.

www.bdigital.ula.ve

SGP. Sistema General de Participación. Son recursos financieros que la Nación transfiere las entidades territoriales (departamentos, distritos y municipios) para atender los servicios a su cargo, tales como las destinaciones a salud y educación, entre otros. (Congreso de la República de Colombia, 2001)

c.c Reconocimiento

RESUMEN

Este trabajo se fundamentó en la teoría del poder periférico de Foucault que permitió establecer unas relaciones entre la contabilidad y el poder, y la contabilidad y el control organizacional. El objetivo general fue evaluar los pros y contras de la aplicación de algunos componentes de la teoría del poder de Foucault en el ámbito del control sobre la información contable gubernamental y sus prácticas.

Mediante investigación cualitativa se efectuó análisis de textos que permitió situar algunos discursos de Foucault relacionados con la teoría del poder y su método de análisis. Se efectuaron entrevistas a sujetos que ejercen control sobre la información contable gubernamental en Colombia y a sujetos de dicho control (sujetos controlados o vigilados); la información de las entrevistas permitió una sistematización y estructuración en unidades de análisis hermenéutico que derivaron en evidencias, presencias y problemas de correspondencias entre los postulados de Foucault y el control sobre la información contable gubernamental. Las conclusiones permiten identificar que existe un itinerario del movimiento pendular del poder en correspondencia con la teoría del poder periférico de Foucault, y que existen algunos verificadores y falsadores de dicha teoría en el contexto de análisis efectuado.

www.bdigital.ula.ve

Palabras clave: Foucault, contabilidad, poder, control.

c.c Reconocimiento

INTRODUCCIÓN

Michel Foucault (1926-1984) es uno de los pensadores que ha influido y generado diversos debates en la filosofía, la filosofía política, la sicología, la sociología, la lingüística, la biología, la economía, la teoría política, la historia y la filosofía de la historia, al tiempo que sus teorías y conceptos han tratado de ser aplicadas a diversas disciplinas como la contabilidad.

La contabilidad, como toda disciplina, está constituida por constructos que representan epistemológicamente el acontecer económico de diversas organizaciones, y por convenciones y reglas para valorar y medir sus recursos y obligaciones de operaciones y transacciones económicas; la actividad contable está relacionada con diversas expresiones de representación, control y poder dentro de las organizaciones.

Existen preocupaciones y estudios que, desde diferentes perspectivas, abordaron la relación entre contabilidad y control, así como la relación entre contabilidad y poder con base en algunas de las teorías o discursos de Foucault. En nuestro caso nos centramos en la teoría del poder periférico de Foucault para poder explicar y analizar el movimiento pendular descrito por dicho autor en el control sobre la información contable gubernamental y por ello establecimos como objetivo general evaluar los pros y contras de la aplicación de algunos componentes de la teoría del poder de Foucault en el ámbito del control sobre la información contable gubernamental y sus prácticas.

www.bdigital.ula.ve

En el capítulo 1 se presenta el problema de investigación y los objetivos (general y específicos) formulados. En el capítulo 2 se reconocen los principales antecedentes que se basaron en algunas perspectivas teóricas de Foucault para explicar la relación entre contabilidad y poder, y contabilidad y control. En el capítulo 3 se abordan las configuraciones teóricas de Foucault de nuestro interés, se encontrarán argumentos de los diversos aspectos de las propuestas de Foucault para explicar el poder periférico y su método de análisis sobre el poder. En el capítulo 4 se describe la metodología de investigación, cualitativa, que abordamos, se describen aspectos del diseño metodológico, así como las categorías en la integración de unidades de análisis hermenéutico que aplicamos; en dicho capítulo se aclara que la postura ética de este trabajo enfatiza el hecho de que ya no buscamos la verdad (absoluta), sino que nos aproximamos a su búsqueda.

c.c Reconocimiento

En el capítulo 5 se presenta la sistematización, análisis e interpretaciones de las entrevistas realizadas a los sujetos controlados y a los sujetos controladores. Los resultados obtenidos permitieron establecer, en el capítulo 6, las interpretaciones, contrastaciones y conclusiones de la teoría del poder periférico de Foucault al control sobre la información contable gubernamental. Es destacable que dentro de las principales conclusiones se pueda verificar un itinerario del movimiento pendular del poder acorde con lo señalado por Foucault; en dicho itinerario existen algunos verificadores relacionados con la despersonificación del control, la adopción plena y extendida de un modelo de control, y las certificaciones de los sistemas de gestión de la calidad (como código emergente); también encontramos algunos falsadores que invitan a extender y desarrollar el análisis del poder periférico de Foucault en los postulados y prácticas de control sobre la información contable.

El trabajo de campo permitió el cabal desarrollo de esta tesis y por ello destacamos a los entrevistados que participaron activamente y colaboraron en la recolección de la información; especiales agradecimientos y reconocimientos a: Sandra L. Aragón Trujillo, Florentina Lozada, Eduardo Moya Contreras, José William Bastidas Espinosa, Luz Marieta Ramos Lozano, Carlos Alberto Quintana Trujillo, Diana Carolina Perlaza, Rafael Cubillos Hoyos, Miriam Aguilar Uzuriaga, Paola González, Katherine Zapata Martínez, Aura H. López Salazar, Janeth Ruiz, Rafael Martínez Fuentes.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[1] PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVOS

[1.1.] El problema de investigación

[1.1.1.] Contexto del problema

Los trabajos de Michel Foucault (1966), (1967), (1968), (1970), (1976), (1977), (2000), (2006), (2010) han influenciado y configurado notablemente muchos de los debates no solo en la filosofía, la filosofía política, la sicología, la sociología, la lingüística, la biología, la economía, la teoría política, la historia y la filosofía de la historia, sino en los intentos de su aplicación a disciplinas específicas. La contabilidad no escapó a estas áreas de influencia. Foucault murió en 1984 y tan temprano como 1985 comenzaron a publicarse artículos internacionales en los que se comenzaron a aplicar sus teorías a la contabilidad. Más adelante en la tesis se especificará parte de la creciente literatura que ilustra este desempeño intelectual.

www.bdigital.ula.ve

La contabilidad como disciplina se caracteriza por el registro, medición, clasificación, preparación de resúmenes sistemáticos e interpretación de sistemas de información sobre operaciones económicas, financieras y contables de diversas organizaciones con el propósito de que sus usuarios puedan entender la actividad económica, controlarla y tomar decisiones apropiadas. Como toda disciplina, está constituida por constructos que representan epistemológicamente el acontecer económico de diversas organizaciones, y por convenciones y reglas para valorar y medir sus recursos y obligaciones. No solo es conocimiento, pues está involucrada activamente en todas las operaciones y transacciones económicas y, en consecuencia, está también involucrada en las diversas relaciones de representación, control y poder dentro de las organizaciones. Dado que la teoría de Foucault siempre fue configurada por problemas pertinentes a la relación entre el conocimiento y el poder, era apenas "natural" que comenzara a conformarse una convergencia entre su teoría y la contabilidad. No es casual que la literatura contable esté mostrando un creciente interés en esta convergencia.

La investigación propuesta en esta tesis va a ser orientada, como todo trabajo intelectual, por sus correspondientes preguntas. Las siguientes son las candidatas preliminares que han guiado la investigación y continuarán

c.c Reconocimiento

guiándola posteriormente. Obviamente, su estatus es del de preguntas candidatas, pues durante el desempeño de la investigación siempre existe la posibilidad de reformularlas, suprimir algunas o añadir otras. ¿Cuáles son las consecuencias epistemológicas, ontológicas y disciplinarias de adoptar la postura de Foucault sobre la relación entre conocimiento y poder en el campo de la contabilidad? ¿Cuáles aspectos de sus teorías son apropiados en su aplicación a la contabilidad y cuáles no? ¿Cómo debería examinarse el desempeño y el quehacer de la contabilidad desde su teoría? ¿La adopción del enfoque del poder capilar de Foucault contribuye "positivamente" con el entendimiento, los objetivos y las funciones de la contabilidad? ¿Su enfoque es pertinente y relevante para el quehacer de la contabilidad? ¿Su enfoque sobre el poder describe y explica apropiadamente la contabilidad considerada como sistema de control? ¿Si los dispositivos, mecanismos e instrumentos de poder son tan omnipresentes, entonces se puede o no escapar a las severas objeciones de Popper a las teorías que "padecen" de exceso de verificabilidad? ¿Cómo y dónde ubicar la contabilidad entre las demás técnicas calculadoras? ¿Se puede considerar la contabilidad como una herramienta "neutral" de observación? ¿Cuál es su papel como subconjunto de constructos y conocimiento? ¿Cuál es su relación con el problema del poder? ¿La contabilidad es un ejemplo de la visibilización del poder sobre el individuo? ¿Cuál es el papel que desempeñan las normas y la regulación contable en relación con el poder? ¿Por qué es tan importante que el individuo esté flanqueado permanentemente por la regulación contable? ¿Cuáles son las consecuencias de la "excesiva" intervención estatal? ¿Cuál es el papel del control fiscal del gobierno? ¿Cuáles son las consecuencias de que la contabilidad haya entrado a formar parte de los mecanismos intermediarios entre el trabajo y el capital? ¿Cuál es la diferencia entre el control contable y fiscal del gobierno y el "control" contable de las empresas? ¿Cuál es la diferencia entre una contabilidad vista como "control" y una contabilidad vista como el ejercicio de representación de hechos económicos y contables? ¿En qué se diferencia la contabilidad de las ciencias sociales? ¿Qué implica la "alianza" entre la contabilidad y el Estado? (alternativamente, Foucault preguntaría: ¿la contabilidad es una nueva forma de administración y vigilancia de las vidas de los individuos)? ¿Cuál es el papel de la comparación de la acción de los contadores individuales con estándares específicos? ¿Cuál es la diferencia entre el discurso discursivo de la contabilidad en las firmas y en la sociedad entera? ¿En qué se diferencian? ¿La contabilidad puede ser vista como una herramienta neutral

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

independiente del poder? ¿La contabilidad gana algo con una "visión social" de la disciplina? ¿Qué gana? ¿Es necesaria esa visión? ¿Es relevante y pertinente para sus funciones?

Desde los albores de la contabilidad siempre se la ha asociado a una finalidad del control organizacional como se expone en Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga (1999, págs. 21-3), Alvarado (1983, págs. 15-6), Gertz (1994, págs. 49-50) y Méndez (2012, pág. 72), al punto que se desarrolló una escuela teórica denominada controlista (Túa Pereda, 2004, pág. 53) que argumentó que el objeto de la contabilidad es el control en las organizaciones. La perspectiva de un control en las organizaciones basado en la información contable contribuyó a expresar preocupaciones recientes por desarrollar modelos de administración y control organizacional fundamentados en principios universales como el de la necesidad de la gestión, la transparencia de la información, el establecimiento de objetivos, etcétera, conforme lo enunció la Oficina Internacional del Trabajo OIT.

> *El origen de los códigos voluntarios se remonta al «Código Cadbury» de 1992, nombre extraoficial del pionero Código de la práctica más eficaz para el gobierno de las empresas, que se convirtió en el modelo para la reforma del gobierno empresarial en Europa, los países de la Commonwealth y en otras partes* (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005).

www.bdigital.ula.ve

Los problemas derivados de las transformaciones sociales y económicas en el Reino Unido requirieron desarrollar un modelo general que indagara por una estructura nueva del gobierno corporativo de las organizaciones, que permitiesen desarrollar nuevas prácticas de control fundamentadas en la prevención y que generaran confianza social sobre las organizaciones económicas.

> El Código Cadbury fue una respuesta a una serie de escándalos y quiebras empresariales entre las compañías inscritas del Reino Unido, a comienzos de los años noventa del siglo XX. Estaba dirigido a prevenir escándalos similares y a recuperar la confianza del público y los inversores, instando a las compañías a mejorar sus prácticas de gobierno. Los códigos que surgieron casi de inmediato en todo el mundo incluían metas semejantes (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005).

c.c Reconocimiento

En este nuevo modelo propusieron unos postulados (directrices) de gobierno corporativo para todos los niveles de dirección en las dimensiones de información y control (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005): "El Código Cadbury de las prácticas más eficaces incluía 19 recomendaciones, algo así como directrices relacionadas con la Junta de directores, los directores ejecutivos, los directores no ejecutivos, que también abordaban la información y el control". El control ya no es del propietario ni de la alta dirección, incluye (permea) todos los niveles de la organización y por tanto es de todos los participantes en las organizaciones para garantizar la prevención de hechos no deseables y generar confianza (en la organización, la información y en el modelo económico-social). La presencia o nuevo enfoque del control como un mecanismo organizacional está presente en la misma definición de gobierno corporativo.

> La definición más famosa de gobierno corporativo es tal vez la que formuló en 1992 Sir Adrian Cadbury en el Informe sobre los Aspectos Financieros del Gobierno Corporativo en el Reino Unido: "El gobierno corporativo es el sistema mediante el cual se ejerce la dirección y el control de las empresas". En este caso, se lo define como un conjunto de mecanismos que regulan las operaciones de las empresas cuando la propiedad está separada de la administración (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial, 2005).

www.bdigital.ula.ve

Observemos que los mecanismos de control se presentan con mayor urgencia en aquellas situaciones en las cuales "la propiedad está separada de la administración", por lo tanto, tales mecanismos deberán reconocer que existen intereses disímiles (contradicciones) entre propietarios y administradores, así como de los administradores respecto de los administrados y entre propietarios y sociedad. Estos intereses contradictorios (no necesariamente antagónicos) se cruzan en unas relaciones de fuerza que exigen medidas (mecanismos y dispositivos) que las equilibre y allí es donde surgen modelos tales como el gobierno corporativo, conforme lo enunció el BIRF.

> En su sentido más amplio, el gobierno corporativo consiste en mantener el equilibrio entre los objetivos económicos y los sociales y entre los objetivos individuales y los comunitarios. El marco de gobierno se establece con el fin de promover el uso eficiente de los recursos y, en igual medida, exigir que se rindan cuentas por la

c.c Reconocimiento

administración de esos recursos (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial, 2005).

El modelo de gobierno corporativo señalado por Cadbury permitió el desarrollo de otros modelos de control enfocados hacia la internalización del control en las organizaciones. Podemos encontrar que existen modelos tales como COCO (Canadá), COSO (Estados Unidos de Norteamérica), VIENOT (Francia), PETERS (Países Bajos), Kaizen (Japón) y KING (Sudáfrica, para empresas que cotizan en bolsa), entre otros. Dichos modelos se presentan como adaptaciones o materializaciones de control interno en diversos sectores u organizaciones de acuerdo con sus necesidades e intereses. En los modelos señalados destacamos a COSO (formulado en 1992 en su primera versión) como un modelo de amplia difusión y considerado tanto en el enfoque gubernamental como en el privado para ejercer control; en dicha versión se destacaron inicialmente cinco componentes de control organizacional: adecuado ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y monitoreo (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commision, 2003).

Podemos observar que la tendencia normalizadora específicamente del modelo de control COSO condujo en 2004 a efectuar unas "mejoras" para incorporar el control en la estrategia de las organizaciones mediante la precisión de su enfoque en el cual el sistema de control interno participa en la evaluación de objetivos, eventos, riesgos y toma de decisiones (aspecto adicional a los componentes previstos en el modelo promulgado en 1992). Existen cuatro objetivos: de orden estratégico, de operaciones, de información y cumplimiento con los que interactúan los componentes del modelo de control COSO (Kirschenbaum & Manguian, 2004).

www.bdigital.ula.ve

Una actualización del modelo COSO de 2013 redefinió el concepto de control interno que lo expresó como "un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de objetivos relacionados con operaciones, reporte y cumplimiento" (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2013). Los objetivos (que se pretenden garantizar) contenidos en esta definición corresponden a tres: operaciones, reportes y cumplimiento. La actualización del modelo COSO de 2013 (Buzo, 2014) revisó los objetivos relacionados con el ambiente de control y operativo para mejorar el contexto,

c.c Reconocimiento

los principios de control interno (se presentaron 17 principios) para aclarar los requerimiento que garanticen su efectividad, y los objetivos de operaciones y de reporte financiero para ampliar su aplicación.

Con un enfoque dirigido a desarrollar un modelo de control en las organizaciones gubernamentales, y en los gobiernos mismos, tenemos el modelo de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Su modelo de control se fundamenta en el intercambio de experiencias de las diferentes entidades fiscalizadoras que lo conforma (INTOSAI, 2011, pág. 1). Dicha entidad se conforma por los Estados miembros representados por sus organismos de control (entidades fiscalizadoras) que son definidas (las Entidades Fiscalizadoras Superiores) como "autoridades nacionales con responsabilidad dentro de su sistema constitucional, para auditar actividades financiadas con fondos públicos" (INTOSAI, 2011, pág. 1).

La INTOSAI se constituye en un organismo emisor de normas de auditoría aplicables al sector público y de estándares o directrices para mejorar la gestión de las entidades gubernamentales. Dicha entidad emite dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV).

www.bdigital.ula.ve

El modelo de control sobre la información contable de INTOSAI se fundamenta en dos perspectivas, el control externo que realizan las entidades fiscalizadoras nacionales sobre los recursos del Estado (su uso y acciones de los administradores respecto de tales recursos) y el control interno que, fundamentado en un modelo general, se dispone y es coherente con el modelo de control externo (para ensamblar o articularse con él) pero que es propio de cada organización; este modelo se expresa como un sistema que diseña, verifica, expande y aplica sus propios controles e inclusive delimita el control externo a ciertas prácticas, características e informes en el plano de la regulación y la normalización de la información financiera particularmente.

La caracterización de la escuela controlista en contabilidad, así como la existencia de unos modelos de control como COSO e INTOSAI, que incluyen la información contable, establecen una preocupación de la contabilidad por el control organizacional; sin embargo, ese abordaje se ha mirado al interior de las organizaciones (tanto en la escuela controlista como en los modelos señalados) y se ha orientado a garantizar unos objetivos preestablecidos,

c.c Reconocimiento

impuestos; es decir las relaciones de los modelos de control con el contexto se limitan a garantizar la transparencia de la información para generar confianza y la salvaguarda de la propiedad (inversión) en las organizaciones. Este análisis controlista y de los modelos de control descritos, ha sido diseñado desde una teoría tradicional del poder, externo, centralizado, visible, impositivo que no es de nuestro interés desarrollar.

El abordaje de este trabajo parte de considerar que un modelo de control organizacional sobre la información contable se asocia a un ejercicio de poder y por lo tanto se requiere de una teoría que se fundamente en los mecanismos y dispositivos de control que operan en la periferia (organizaciones y sujetos) de una sociedad. La teoría que incorpora la "periferia" del poder es la de Foucault.

Como se observará más adelante, la visión estándar del poder central que se acaba de reseñar tiene el grave defecto de configurar una visión completamente sesgada hacia la INTOSAI (y los organismos británicos expuestos, por ejemplo) desconectada de aspectos que en esta tesis son precisamente los cruciales: la consideración de los organismos involucrados que le dan vida a la teoría del poder de Foucault como son, en este caso, los Estados centrales, las contralorías, la INTOSAI, y las organizaciones subordinadas al Estado central.

www.bdigital.ula.ve

Desde la visión alternativa (teoría del poder de Foucault), la relación entre control interno (expandido, desarrollado y que es controlado a la vez que controla hacia arriba y hacia abajo) y control externo (característico del poder central pero delegado, hacia arriba y hacia abajo, nos permite interrogar ¿Cuáles son las relaciones de fuerza que se establecen en la operación de un modelo de control organizacional? ¿Cuáles son las prácticas organizacionales en la administración pública para diseñar, evaluar, operar y expandir el control sobre la información contable? ¿Cuáles son los aspectos contextuales que hacen posible el control sobre la información contable? ¿A qué modelo general obedecen las prácticas de control contable gubernamental, en qué se diferencian y cómo se delimitan mutuamente? ¿Cómo el control en las organizaciones es incorporado a una práctica de los individuos que interactúan con la organización? ¿Cómo los sujetos que no son los responsables del funcionamiento del modelo de control de una organización incorporan y extienden el control organizacional? ¿Cómo los sujetos extienden el control en una especie de ejercicio de poder sobre los

c.c Reconocimiento

procesos, procedimientos y sujetos de una organización? ¿Cómo la implementación de un modelo de control afecta a sujetos y organizaciones externas a la entidad (organización) que adoptó un modelo determinado? ¿Cómo los procesos de normalización se imponen a la regulación y se extienden para garantizar una cierta intención (difusa en la periferia) de un poder central? ¿Cómo verificar la existencia de un poder que subyace en un modelo de control sobre la información contable gubernamental?

En el contexto señalado delimitaremos seguidamente nuestro interés de investigación en el ítem siguiente, definición del problema. Los interrogantes señalados contextualizan diversas indagaciones y preocupaciones relacionadas con las eventuales relaciones entre la teoría del poder de Foucault y sus evidencias en diferentes campos de aplicación en contabilidad.

[1.1.2.] Enunciado o definición del problema

Lo que se convierte en un auténtico problema de investigación es que las relaciones entre el Estado central, las contralorías, la INTOSAI, las entidades subordinadas nacionales y la conducta de los contadores individuales, pueden ser interpretadas y conectadas abstractamente gracias a la teoría del poder de Foucault. Las visiones compartimentalizadas del Estado central, de la contraloría y de la INTOSAI, interpretadas como ejercicios de poder *central* serán reemplazadas por una visión más integradora. Más adelante se observará que hay cinco componentes teórico-abstractos de Foucault, a los cuales subsumiremos las realidades específicas de estas entidades.

www.bdigital.ula.ve

En primer lugar, mostraremos que el primer componente es el de un Estado nacional que, efectivamente, ejerce un poder central en relación con una entidad como la contraloría, por ejemplo. En segundo lugar, aquí interpretaremos esta delegación de poder hacia las contralorías como un excelente ejemplo de lo que Foucault calificó "poder periférico"; en tercer lugar mostraremos que el hecho de que las contralorías le hayan dado cuerpo y vida a organizaciones internacionales como la INTOSAI, de ahí no se deduce que ellas (y dicha entidad) estén convirtiéndose en ejemplos de poder central (aunque otras visiones podrían tomarlas como ejemplos de poder central), pues mostraremos que desde la teoría de Foucault lo que están haciendo es ejerciendo las funciones, las características y los atributos predichos por Foucault. En cuarto lugar, cuando las contralorías "regresan" al poder central nacional con estándares supranacionales están

c.c Reconocimiento

retroalimentando y contribuyendo al ejercicio del poder central nacional. Y, finalmente, cuando el Estado nacional aplica estas regulaciones a sus entidades nacionales subordinadas está reproduciendo el mismo movimiento periférico de Foucault.

Observaremos que el movimiento periférico del Estado hacia las contralorías y hacia la INTOSAI, es distinto al movimiento periférico del Estado a sus entes subordinados solamente en un sentido geográfico, pero son idénticos desde el punto de vista cualitativo del constructo "poder" foucaultiano, pues en ambos casos los organismos periféricos están permeando e "individualizando" el poder central Estatal.

Aun cuando no forma parte del enfoque crucial de esta tesis, en el ejercicio de la profesión contable observaremos que en diversas oportunidades el caso particular de la forma del poder periférico de Foucault se manifiesta en el papel "individualizador" de los contadores en su ejercicio.

Obsérvese entonces que, en el camino hacia las conclusiones de esta tesis, estamos preparando premisas que van a ser determinantes en la aplicación de la teoría del poder de Foucault al control. Dado que esta tesis consiste en encontrar correspondencias unívocas entre la teoría del poder de Foucault y los modelos de control en contabilidad (particularmente el de control sobre la información contable gubernamental), entonces la tarea nuestra será identificar los mecanismos por medio de los cuales las prácticas profesionales y las relaciones periféricas de poder en el ejercicio disciplinar configuran la capilaridad de Foucault.

www.bdigital.ula.ve

Otra evidencia que ilustra el desempeño del papel periférico de Foucault sería el caso en que un modelo de control contable se desarrolla. Por ejemplo, cuando un contador diseña y opera un modelo de control contable, pasan varias cosas. Primero, está llenando un vacío del poder central; es decir, está ejerciendo las funciones de poder central en espacios y lugares en donde el poder no llegaría desde su centralismo. Segundo, suponiendo que algunos "tentáculos" del poder central lleguen a esos lados tan "alejados" de la periferia, aun así, esos mecanismos de control contable cumplirían otra función como evidencia del poder capilar: la de extender, la de amplificar, la de ser una caja de resonancia del ejercicio del poder hacia lugares y sujetos incluso mucho más periféricos. Tercero, así como Foucault periodizó una etapa del poder en la que se pasó de una vigilancia y castigo corporal hacia una etapa de agregados poblacionales macros y de prevención de conductas,

c.c Reconocimiento

de la misma manera los modelos de control contable en esta periferia estarían anticipando, previendo y previniendo cualquier desviación de los objetivos y de las acciones de los sujetos en relación con los estándares procedimentales.

Podríamos decir incluso metafóricamente que este sería el escenario ideal del que cualquier poder central se enorgullecería de haber podido cumplir. La diferencia consiste en que, en lugar de ejercerse en el poder central, los que están ejerciéndolo en fin de cuentas son los mecanismos de control instalados en la periferia del poder foucaultiano. E incluso profundicemos en la metáfora: ni siquiera el poder central agradecería este éxito, sino que es el poder periférico el que se jacta, se enorgullece y el que agradece la oportunidad de "individualizarse" de la manera prevista por Foucault.

En síntesis, nos preguntamos ¿cuáles son los pros y contras de la aplicación de algunos componentes de la teoría del poder de Foucault a la interpretación de un modelo de control sobre la información contable gubernamental y sus prácticas?

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[1.2.] Objetivos

[1.2.1.] Objetivo general

Evaluar los pros y contras de la aplicación de algunos componentes de la teoría del poder de Foucault en el ámbito del control sobre la información contable gubernamental y sus prácticas.

[1.2.2.] Objetivos específicos

[*1*] Identificar los constructos más importantes de la teoría del poder de Michel Foucault;

[2] Explicar algunas de las más importantes disposiciones de control sobre la información contable gubernamental de INTOSAI.

[*3*] Establecer una correspondencia lo más unívocamente posible entre los constructos de Foucault y las disposiciones de control sobre la información contable gubernamental.

[*4*] Sistematizar algunas percepciones sobre los mecanismos por medio de los cuales las prácticas profesionales de los agentes (que interactúan con el control sobre la información contable), y las relaciones periféricas de poder en el ejercicio disciplinar (en algunas organizaciones gubernamentales), configuran la capilaridad de Foucault (y la circulación del poder).

www.bdigital.ula.ve

[*5*] Sintetizar las interpretaciones sobre la circulación del poder en las disposiciones de control sobre la información contable gubernamental y sus prácticas.

[*6*] Contrastar (identificar verificadores y falsadores) la validez de la interpretación de los constructos sobre las prácticas "periféricas" del poder de los agentes.

[1.3.] Importancia o justificación (aportes de la investigación)

Esta tesis contribuirá con la comprensión de las teorías del poder de Foucault, y su aplicación a la contabilidad, y además evaluará críticamente su posible aplicación a la disciplina. Aclarará argumentos de difícil comprensión de los diversos aspectos de las propuestas de Foucault, identificará y mostrará caminos infructuosos en su aplicación, obtendrá lecciones filosóficas de sus intentos de aplicación, contribuirá con el avance del conocimiento

c.c Reconocimiento

epistemológico de la contabilidad y favorecerá el debate sobre el estatus epistemológico, ontológico y metodológico de la contabilidad.

La novedad de esta investigación podría resumirse con la proposición de que existen movimientos pendulares (e infinitos) entre el poder central y el poder periférico. Dado que lo que individualizó a Foucault fue haber llevado hasta sus últimas consecuencias el examen de lo que ocurre en la "periferia" del poder, y dado que las interpretaciones de la vida cotidiana, y de quienes no conocen a Foucault sistemáticamente, se concentran, por el contrario, en el poder "central", aquí vamos a incorporar (compatibilizar y diferenciar) las interacciones entre ambos en su movimiento pendular. De acuerdo con la investigación preliminar, este movimiento pendular no ha sido sistemáticamente considerado en la literatura sobre el tema, ni mucho menos han sido subsumidos a la teoría del poder de Foucault.

El enfoque de la investigación es completamente integrador en el sentido de evitar visiones de organismos de mecanismos de control totalmente desconectados entre sí y no integrados a constructos; la interpretación teórica, la identificación de los movimientos pendulares entre los dos tipos de poder mencionados, y la enfatización fáctica de las conexiones reales entre los mecanismos de control configuran una contribución a la disciplina contable.

www.bdigital.ula.ve

La contabilidad es la encargada de sistematizar, representar y revelar las operaciones financieras en la economía de una sociedad que requiere de un modelo particular de control cuando se trata de información financiera de entidades gubernamentales que generalmente se fundamenta en los postulados de INTOSAI. Conforme a la teoría del poder de Foucault podemos indagar sobre las formas en las cuales INTOSAI configura un poder "capilar" (de primer orden) dentro del movimiento pendular del poder, que posibilita su ejercicio en las organizaciones; sobre cómo se dinamiza el poder en las organizaciones a partir de la normalización del control sobre los asuntos gubernamentales (referido a la información contable); sobre cuáles son las consecuencias para la contabilidad de esa extensión del poder en las prácticas contables sobre el control de los asuntos gubernamentales; sobre cómo se puede interiorizar y desarrollar un modelo de control en la "periferia" y, por lo tanto, podemos indagar sobre sus consecuencias epistemológicas y ontológicas para la contabilidad.

c.c Reconocimiento

[2] ANTECEDENTES

[2.1.] Principales antecedentes de algunas aplicaciones de la teoría de Foucault a la contabilidad

Los trabajos de Michel Foucault (1966), (1967), (1968), (1970), (1976), (1977), (2000), (2006), (2010) han influenciado y configurado notablemente muchos de los debates no solo en la filosofía, la filosofía política, la sicología, la sociología, la lingüística, la biología, la economía, la teoría política, la historia y la filosofía de la historia, sino en los intentos de su aplicación a disciplinas específicas. La contabilidad no escapó a estas áreas de influencia.

Foucault murió en 1984 y tan temprano como 1985 comenzaron a publicarse artículos internacionales en los que se comenzaron a aplicar sus teorías a la contabilidad. Burchell et al. (1985) publicaron un pionero artículo sobre la contabilidad en su contexto social y aplicaron la teoría de Foucault en su estudio. Los autores prometieron revisar algunas de las teorías existentes sobre la naturaleza social de la práctica contable (en lugar de su naturaleza puramente técnica), entendida como "un instrumento para la gerencia social y el cambio" (1985, pág. 381); igualmente, identificar algunos problemas conceptuales, ejercer un "análisis social" sobre el creciente interés en el valor añadido contable en el Reino Unido en la década de 1970 y examinar las implicaciones del análisis social en la contabilidad. Los autores consideraron que la contabilidad "no ha sido explorada en el nombre de su funcionamiento o potencial social" (1985, pág. 382).

www.bdigital.ula.ve

En consecuencia, las relaciones entre las prácticas contables y lo social son poco conocidas. También es poco conocido

> *how wider social forces can impinge upon and change accounting, and of how accounting itself functions in the realm of the social, influencing as well as merely reacting to it. For to date the relationship of accounting to the social has tended to be stated and presumed rather than described and analysed* (1985, pág. 382).

c.c Reconocimiento

Como puede observarse, las promesas fueron extensas, firmes y ambiciosas. El artículo usó ampliamente el término "social" como parte de los respectivos sintagmas tales como "responsabilidad social de las corporaciones", "funcionamiento social", "responsabilidad social", "impacto del cambio social", "contexto social", "entendimiento social", "impacto (técnico y social) del cambio ambiental", "fuerzas sociales", "indicadores sociales", "bienestar social", "carácter social de la producción", "armonía social", "racionalidad social", "indicadores sociales", "transformación social", "cambio social", "espacio social", "movimiento social", "patrones de relaciones sociales" y "análisis social" (passim). Sin embargo, a pesar de que los autores admitieron que la tendencia de los contadores es la de dar por sentado lo social y las relaciones (bidireccionales) entre lo social y la contabilidad, y que de lo que se trata es de examinar, describir y analizar esas relaciones, ellos tampoco lo hicieron.

Metodológicamente expresado, mostrar e identificar relaciones entre lo social y la contabilidad, o desear y proponer que la contabilidad incluya la consideración de lo social en sus representaciones, no es teorizar, ni problematizar, ni analizar el objeto del estudio. Neimark (1990) se dio cuenta de la primera parte: aun cuando el artículo de Burchell *et al.* ofreció ciertas ideas sobre un contexto en el cual se mostró un incidente particular (el surgimiento y desaparición del valor añadido contable en Inglaterra en la década de 1970), en su opinión sobre el artículo de Burchell et al. "nunca queda claro" cómo esa descripción del evento pudiera haber contribuido con el entendimiento general del "papel de la contabilidad en la teoría y la práctica en la sociedad" (pág. 109).

www.bdigital.ula.ve

Además —sostuvo Neimark— parece que los autores "sugieren que semejante entendimiento no es posible" (énfasis añadido), lo que fuerza a formular la pregunta pertinente: "¿entonces, por qué el artículo fue escrito y por qué el lector debería estar interesado en él?" (pág. 109).

En cuanto al segundo aspecto, es decir, en cuanto a que si es aceptable (y razonable) el deseo (y la sugerencia) de que la representación contable debería incluir lo social, obsérvese que aun cuando sea legítimo, eso no implica necesariamente que deba formar parte del objeto de estudio de la contabilidad.

Hay que recordar, y enfatizar, que la proposición de incluir las relaciones sociales en la formación curricular de la disciplina contable es

c.c Reconocimiento

bienvenida, pues es obvio que pasa a ser la responsable de configurar el carácter de formación integral en el currículo. Sin embargo, hay que dosificar la proposición un poco, pues si bien es cierto que es importante esa discusión, de ahí no se infiere que debiera ser incluido "excesivamente" en el diseño de las competencias y habilidades del contador. No hay duda de que un contador pueda beneficiarse de los argumentos y de las herramientas epistemológicas y sociológicas. Por lo general, a los contadores se les contrata por representar apropiadamente los hechos económicos y contables, no para filosofar sobre ellos o para examinar las relaciones sociales de la disciplina. Esto es lo que marca la diferencia entre la formación de los contadores profesionales y los académicos; entre el pregrado y el doctorado; entre el ejercicio profesional y la investigación contable; entre ejercer la contabilidad o pensar la disciplina, y entre los diseños curriculares con un enfoque hacia las competencias y habilidades (con una relación unívoca con las demandas del mercado laboral) y otro enfocado en el *universitas*, en la academia, en la investigación doctoral (que se relaciona con problemas mucho más universales y no necesariamente vinculados con el mercado laboral profesional).

www.bdigital.ula.ve

Neimark (1990) señaló como hipótesis que quizás este fue el primer artículo en haber aplicado el concepto de genealogía a la contabilidad; de inmediato devino un artículo frecuentemente citado en la literatura.

Aunque está dedicado a la sociología, O´Neill (1986) consideró que Foucault complementó el concepto formal-racional de burocracia y dominación legal de Max Weber con la fisiología de la burocracia y del poder/conocimiento que según él es la "característica definitiva de la sociedad disciplinaria". O'Neill propuso tratar a Weber y Foucault en términos de convergencia en una cuestión singular: "¿cuáles son las técnicas por las cuales el hombre se ha sometido a sí mismo a la disciplina racional de las ciencias humanas aplicadas (derecho, medicina, economía, educación y administración)?" (1986, pág. 42) (énfasis en el original). En otras palabras, O'Neill nos está sugiriendo que Foucault y Weber se complementan sin inconveniente alguno, pues el papel de la "burocracia racional" de Weber y el papel de la individualización del poder de Foucault configuran la misma idea: la de facilitar la resonancia del poder central en sus segmentos capilares.

En esta original forma de enfocar el problema, O´Neill consideró que a pesar de las críticas de Foucault a la teoría del poder del Estado en Marx (en

c.c Reconocimiento

realidad, no solo de Marx, sino de la filosofía política de Maquiavelo, Hobbes, Rousseau, Montesquieu, pero por otros motivos), es perfectamente justificable (lo que hizo Foucault), pues rescató (y rastreó) el proceso histórico por medio del cual se mostró por cuáles vías fue que el trabajo devino "dócil" en la cultura disciplinaria del "Estado terapéutico": "en el proceso laboral, en la disciplina laboral, en el taylorismo y en la burocratización de los controles apoyados ultimadamente por el Estado que también garantiza los derechos del trabajo, a la salud y a la educación" (1986, pág. 43). O'Neill marcó cuidadosamente esta complementariedad:

> *Although Foucault (1975; 1979a) does not study the bureaucratic process in the Weberian mode, his studies of the prison, hospital and school go beyond Weber in grounding the legal-rational accounting process in techniques for the administration of corporeal, attitudinal and behavioural discipline. Foucault thereby complements Weber´s formal-rational concept of bureaucracy and legal domination with a physiology of bureaucracy and power which is the definitive feature of the disciplinary society. It is for this reason that, despite the difficulties in his style, Foucault deserves the attention of social scientists* (1986, pág. 45).

www.bdigital.ula.ve

En fin de cuentas, para O´Neill no es descabellado tomar a Max Weber como el precursor de la concepción de la sociedad disciplinaria de Foucault en cuanto a que también fue un arqueólogo del poder que "el hombre ejerce sobre sí mismo" (pág. 43).

Ahora bien, en la interpretación de O'Neill sobre el origen de los organismos disciplinarios, él asevera que para Foucault estos "fueron concebidos para" abrir un campo de prácticas de evaluación, registro y observación de grandes poblaciones con el propósito de "administrarlas a través de las instituciones terapéuticas de la salud, la educación y lo penal". Y aquí viene el giro de O'Neill: esta es "la matriz original de las ciencias humanas y sociales" que en lugar de cualquiera de las generalizaciones abstractas como la de la Ley de las Tres Etapas de Comte, están diseñadas para "minimizar el costo del poder, maximizar su cobertura y vincular el poder ´económico´ con el educativo, el militar, el industrial, el penal y las instituciones médicas dentro de las cuales la docilidad y la utilidad de las poblaciones puedan ser maximizadas". Y continúa: "[e]n una sociedad disciplinaria el poder trabaja de manera como un tipo de acción capilar", "la

c.c Reconocimiento

operación del poder es individualizada con el propósito de alcanzar su máxima concentración" (1986, pág. 53).

Si bien es cierto que la proposición de Foucault se diferencia de las abstracciones de Comte, pareciera que su explicación estuviera conduciendo a afirmar que esas organizaciones nacieron con el propósito de disciplinar. Obviamente, esta interpretación no podría suscribirse, pues estaría asignando una explicación teleológica a esas organizaciones. Pareciera que O'Neill estuviera asignándole a las organizaciones estudiadas por Foucault la finalidad de disciplinar, lo que es bastante cuestionable.

De ser cierto que así nacieron las organizaciones, que para eso nacieron, entonces ¿cuál sería la solución? ¿habría que suprimirlas? ¿habría que buscar un nuevo ideal de liberación? ¿de libertad? ¿deberíamos liberarnos de las cadenas de la supervisión y de la disciplina que se nos han impuesto? ¿en fin de cuentas, cuál sería la diferencia entre la disciplina del cuerpo y la disciplina diluida a la que estamos sometidos? Ambas hacen lo mismo. El hombre siempre ha estado sujeto a los regímenes disciplinales. Que la disciplina haya evolucionado y haya devenido algo mucho más sutil no marcaría diferencia alguna en relación con el papel que han desempeñado organismos e instituciones a lo largo de la historia. En fin, de cuentas, lo común al hombre desde su origen hasta hoy es que siempre ha estado sujeto a la disciplina. Entonces, ¿cuál es la novedad de que ahora siga sometido a la disciplina, pero de maneras mucho más sutiles?

www.bdigital.ula.ve

Lo que se quiere destacar aquí es que el problema no es que siempre haya existido disciplina, o que incluso llegue a afirmarse que las organizaciones nacieron (teleológicamente) para disciplinar. Esto no es lo que individualizó a Foucault. Solo una lectura superficial del autor podría conducirnos a semejante enormidad. Si fuera así, si este fuera su famoso argumento, entonces no se entendería por qué alcanzó esa notable resonancia. Afirmar simplemente que la "disciplina" siempre ha existido y que el poder "siempre se ha ejercido" no hubiera sido digno de tanta trascendencia en la literatura especializada.

Por el contrario, el "antes y después" de Foucault consiste en un giro muy sutil pero crucial: ese poder (central) que "siempre se ha ejercido" (y esa perenne disciplina) comenzaron a examinarse en sus extremos. Ya no se trata solo de que existan agentes que ejerzan (y abusen) del poder, sino que ahora

c.c Reconocimiento

es el mismo individuo (foucaultiano) y la misma burocracia (weberiana) quienes facilitan que el poder "central" se ejerza.

Sin embargo, hay otro aspecto que reafirma nuestra tesis de que la teoría del poder de Foucault no se enfoca en el poder central y este es uno de los grandes problemas de interpretaciones no apropiadas sobre su teoría. Nos referimos a la explicación que nos dejó Popper en su autobiografía de 1974 (2007) y en muchas de sus obras en las que confesó que uno de los motivos por los cuales no le agradaron Marx, Freud o Adler fue porque todas las evidencias del planeta, pasadas, presentes y futuras siempre apoyan y soportan esas teorías.

Aquí diríamos lo mismo: toda la biografía del hombre ha sido una biografía en la cual han estado presentes de manera constante las relaciones de poder, dominación y disciplina. El esclavo, el siervo y el obrero fueron siempre disciplinados. Los romanos, los griegos, los nómadas, el hombre que inventó la agricultura y devino sedentario, el hombre del feudalismo, del capitalismo, del socialismo, ha sido un hombre enfrentado a regímenes disciplinarios. En términos de Popper, el hecho de que todo lo que ha pasado, pasa y pasará en el mundo siempre apoye la teoría de Foucault hace su teoría (la de Foucault) frágil; no sólida. Este es el auténtico problema de su teoría. En consecuencia, no debemos interpretar la teoría de Foucault como una teoría que destaca lo que ya todos sabemos (y hemos vivido) durante siglos. Valga la pena en insistir en la necesidad de identificar su matiz subrayado previamente.

www.bdigital.ula.ve

Finalmente, es suficiente observar que los símiles que estableció O'Neill son aceptables, pero extender una investigación hacia los confines de la teoría weberiana nos alejaría mucho del objetivo de esta tesis y por ello nos abstenemos de transitarlo. Es por razones de exhaustividad que hemos incluido el artículo de O'Neill entre los antecedentes de las investigaciones foucaultianas.

Carter (2008, pág. 16) ha sostenido que aun cuando la aplicación de la teoría de Foucault a la contabilidad data de la década de 1970, su incorporación a los estudios organizacionales en Inglaterra fue tardía. Incluso llegó a afirmar que no solo la contabilidad en las universidades se desplazó lejos de su excesiva orientación técnica y vocacional y "acogió [embraced] las ciencias sociales", sino que la "contabilidad como ciencia social nació" (pág.

c.c Reconocimiento

16). Hacia la década de 1980 Foucault comenzó a impactar severamente la gerencia.

Ha sido tan importante la aplicación de la teoría de Foucault a la contabilidad, que la revista *Critical Perspectives on Accounting* dedicó una edición especial a los debates en marzo de 1994 [véase: Cooper and Tinker (1994) y los artículos de Armstrong (1994), Grey (1994), Hoskin (1994) y Neimark (1994)].

Le Texier (2012) ha propuesto cinco etapas del pensamiento de Foucault. La primera (1970-1975) habría girado alrededor de la díada dominación-disciplina con un fuerte sesgo negativo de la teoría del poder; una segunda (1975-1976) alrededor de la trilogía poder-ley-verdad; la tercera (1976-1978) alrededor de la trilogía medicina-población-norma; la cuarta (1978-1979) alrededor del gobierno-población-economía y, finalmente, la comprendida entre 1979 y la fecha de su muerte (1984) que habría girado alrededor del gobierno-verdad-subjetividad (pág. 2). Le Texier ha sostenido que los desarrollos de su pensamiento durante estas etapas se sobreponen unas a otras y se intersecan, en contra de una sucesión de ellas a lo largo de su vida.

www.bdigital.ula.ve

Dados estos desarrollos, una pregunta sobre Foucault del tipo ¿cuál es su teoría del poder? enfrentaría problemas. Una pregunta mucho más apropiada sería: ¿cuál fue su postura sobre el poder en una determinada etapa? Si así son las cosas, entonces la tarea que exigiría cualquier investigación sería la de procurar inventariar los diversos constructos de poder a lo largo de su vida puesto que su naturaleza cambió. También habría que examinar cada grupo de los constructos, compararlos entre sí y examinar cuáles componentes sobrevivieron, cuáles desaparecieron y cuáles fueron modificados. Finalmente, habría que tomar la decisión de elegir los más apropiados para una aplicación a la contabilidad como disciplina. Aquí siempre vamos a enfocarnos en el concepto del poder capilar.

El artículo de Hopwood (1987), profesor del *London School of Economics* y fundador de la revista *Accounting, Organizations and Society* igualmente se cita como precursor en el uso de la teoría de Foucault para aplicarla en la contabilidad usando el constructo de arqueología. Hopwood tomó como objeto de estudio los cambios contables y examinó sus precondiciones, sus factores, el proceso mismo del cambio y sus consecuencias organizacionales a través de tres ejemplos particulares de cambios.

c.c Reconocimiento

Hopwood (1987) ilustró que la investigación contable también puede ser de carácter positivo o funcionalista. Como resistencia a esa tendencia, resaltó la importancia de indagar sobre las potencialidades de una investigación que conciba el oficio contable como dinámico, contradictor y/o sometido a un conjunto de tensiones necesarias de problematizar, cuando indicó que

> *Some histories of accounting resistance and dysfunctions have been written, but, with relatively few exceptions (Argyris, 1977; Berry et al., 1985), little or no consideration has been given to the counter histories of accounting elaboration and change as attempts are made to ensure the continued integrity, legitimacy, effectiveness and power of the craft* (pág. 212).

Luego en la lucha de poder que se materializa en la práctica contable, conforme lo señaló Hopwood (1987, pág. 212), se intenta desplegar el conjunto de cualidades, discursos y aplicaciones propias del ejercicio de poder; los cambios que se puedan dar en la contabilidad y en sus prácticas pueden redundar en transformaciones de esas luchas de poder y, por tanto, pueden derivar, y presentar, efectos en las organizaciones, en la sociedad y en el acervo teórico de la contabilidad misma.

www.bdigital.ula.ve

De igual forma sugiere Hopwood (1987) que la contabilidad emerge en algunas ocasiones de conflictos sociales que se materializan en una organización cuando analiza la relación de la contabilidad y la construcción de un orden social y se refiere a otros autores:

> *More recent inquiries are starting to question such an organizationally isolated view however. Increasingly accounting is coming to be seen as having some of its origins in the social conflicts which are enacted in the organizational arena (Cooper, 1980, 1981; Hopper et al., 1986; Tinker, 1980; Tinker et al., 1982)* (Hopwood, 1987, pág. 213).

Hopwood admite que cuando se examinan las contribuciones de la contabilidad en un orden social, el cambio (contable) está forzosamente implícito en esa visión. Y admite establecer el origen de la contabilidad en algunos conflictos sociales presentes en las organizaciones.

Sin embargo, no hay que perder de vista que aun cuando el cambio contable ha sido examinado en sus interrelaciones con el orden social o en el orden organizacional, Hopwood consideró que los estudios de los autores que él reseñó adolecen de un enfoque hacia la consideración de los cambios

c.c Reconocimiento

propios (y auténticos) de la disciplina. En su artículo no le interesaron tanto los factores (del cambio) externos como los internos.

Los diversos enfoques sobre la contabilidad que reseñó Hopwood contienen y expresan un ejercicio de poder social en la organización y en el contexto que la rodea.

> *Accounting, when seen in such terms, is not a passive instrument of technical administration, a neutral means for merely revealing the pregiven aspects of organisational functioning. Instead its origins are seen to reside in the exercising of social power both within and without the organisation. It is seen as being implicated in the forging, indeed the active creation, of a particular regime of economic calculation within the organisation in order to make real and powerful quite particular conceptions of economic and social ends* (Hopwood, 1987, pág. 213).

Hopwood destacó que asociar la contabilidad con algunos aspectos del orden social no implica, obviamente, un ejercicio de "neutralidad"; tampoco un ejercicio "pasivo". La contabilidad en el sentido reseñado por Hopwood (1987, pág. 213) contiene un papel muy activo en la determinación y expresión del poder social cuando se asocia a una materialización de un "régimen particular de cálculo económico" que configura una organización y sus relaciones externas con finalidades económicas y sociales particulares.

www.bdigital.ula.ve

Desde el punto de vista de la relación contabilidad-orden social, en la interpretación de Hopwood sobre los autores reseñados, lo máximo que ha logrado ese enfoque ha sido el hecho de que sea vista como un "artefacto que reside en el dominio del orden social" en lugar de verla como residiendo en un dominio "organizacional" y social mucho más estrecho (1987, pág. 213).

Es compleja la configuración de la contabilidad como un artefacto por medio del cual la disciplina incorpora la organización *al* dominio social. Hopwood (1987, pág. 214) reconoció la existencia de los dominios sociales y organizacionales, con estrechas relaciones y, consideró que la contabilidad puede constituirse en un vehículo movilizador de los intereses sociales en los procesos de transformación organizacional, que a su vez influyan en el ámbito social; de igual forma critica que el rol de la contabilidad, que es definido de forma externa a sus materializaciones.

En el artículo de Hopwood se presentan tres casos que ilustran el cambio contable de tres organizaciones y cómo la contabilidad se acopló a

c.c Reconocimiento

ellos. Uno de esos cambios, representado por una organización llamada *Q*, que representa una empresa con "creciente competencia", con extrema "turbulencia del mercado", con expectativas cambiantes de los consumidores y con márgenes de beneficio cada vez más exiguos; muestra cómo frente a esas crisis de crecimiento, el sistema contable cambió como respuesta: devino "isomórfico con la organización", cambió la organización de tal manera que ambas (organización y contabilidad) devinieron dependientes entre sí y mostró cómo lo que alguna vez fueron controles burocráticos e identificables específicamente, devinieron mucho menos "entrometidos" (*unobtrusive*):

> *In an important way the accounting system of Q had become isomorphic with the organisation. Both had changed such that each was now both dependent on and reflective of the other. What had once been direct and specifically identifiable bureaucratic controls had, over time, become much more unobtrusive ones (Perrow, 1986)* (1987, pág. 224).

Las visibilidades de la contabilidad se asocian al ejercicio de poder basado en el régimen de cálculo económico sobre una fuerza de trabajo, conflictiva y organizada; dicho régimen requirió de una serie de conocimientos previos y resultantes de tal suerte que se movilizara la relación de transformación de la organización con respecto al sistema de información contable y viceversa, situación que se concretó en un modelo particular de administración (Hopwood, 1987, pág. 225).

www.bdigital.ula.ve

La posibilidad que brinda la contabilidad para el ejercicio de poder se relaciona con la información que permite la intervención de la sociedad (a través de su estructura de gobierno, disposiciones regulativas, instituciones de control y actividades sociales de control) y de la organización misma a través del oficio contable.

Si bien el discurso de Hopwood (1987, pág. 212) sobre las cualidades, discursos y aplicaciones propias del ejercicio de poder son tenidas en cuenta en nuestro análisis, destacamos que dicho autor no concretó cuál es la teoría del poder de Foucault, ni la metodología a utilizar para dicho análisis, situación que nos parece capital para verificar la eventual aplicación de dicha teoría a la contabilidad. El aspecto en que más se concentró Hopwood fue en el de la distinción entre la arqueología y la genealogía, y dado que la genealogía es la única asociada con el cambio es por ello por lo que él la usó para examinar el cambio contable.

c.c Reconocimiento

De igual forma notamos que cuando Hopwood (1987, pág. 213), establece el origen de la contabilidad en algunos de los conflictos sociales (presentes en las organizaciones) su enfoque se acerca más a las ciencias humanas (específicamente a la sociología) aspecto del que previamente nos alejamos porque no consideramos a la contabilidad como una ciencia humana sino como una ciencia social. El cuestionamiento sobre la neutralidad contable y el cambio desde dentro de la disciplina contable (pág. 213) son aspectos para considerar en el análisis general del poder en contabilidad, pero no estará presente en nuestra tesis.

Por otra parte, desde una perspectiva de la tradición de desarrollo teórico en contabilidad, existe un análisis interesante de Chua (2009)[1] que elaboró a partir de unas clasificaciones de supuestos sobre las creencias sobre el conocimiento (epistemológicas y metodológicas), sobre la realidad física y social y sobre unas relaciones entre la teoría y la práctica.

En su análisis Chua (2009) identificó tres corrientes principales del pensamiento contable, una denominada corriente principal, otra denominada corriente interpretativa y otra denominada corriente crítica. A cada una de las tres corrientes del pensamiento contable le formuló tres preguntas: cuáles son sus creencias (epistemológicas y metodológicas) sobre el conocimiento, cuáles son sus creencias sobre la realidad física y material y relaciones entre teoría y práctica.

www.bdigital.ula.ve

La corriente principal se caracteriza en sus creencias sobre la realidad física y social, entre diversos aspectos, por estar (pág. 43) "dominada por una creencia en el realismo físico" que intenta (pág. 44) "descubrir una realidad objetiva y conocible"; su perspectiva sobre el conocimiento considera que existe (o debe existir) una clara separación entre la teoría y el mundo de lo observado, y por ello el mundo de lo empírico es esencialmente objetivo y (pág. 46) "está constituido por una serie de relaciones conocibles y constantes"; existe un claro acercamiento con el discurso científico. Respecto del mundo de lo social parte de considerar (pág. 47) "que el comportamiento humano es intencional" y que el orden social es controlable (aspecto derivado de la creencia en una pretensión individual y organizacional orientado al ejercicio del control). En la relación entre teoría y práctica la corriente principal se fundamente en que existe una (pág. 48) "dicotomía entre el fin y

[1] El texto original de Chua, Wai Fon fue publicado en 1986 en *The Accounting Review* Vol.61. No 4.

c.c Reconocimiento

los medios" que se presente bajo la neutralidad de la información y de la actividad del contable, la contabilidad es el medio y no le interesan los fines.

Por su parte, la corriente interpretativa (Chua, pág. 51) "se deriva de los intereses filosóficos alemanes que resaltan el papel del lenguaje, la interpretación y la compresión en las ciencias sociales". Con relación a las creencias sobre la realidad física y social, esta corriente se caracteriza, entre diversos aspectos, por considerar que la clasificación y ordenación constante de experiencias de los seres humanos se realiza con esquemas interpretativos que son "esencialmente sociales e intersubjetivos" (pág. 52). Por tanto "la realidad social emerge y es creada subjetivamente y objetivada a través de la interacción humana" (pág. 54). Con relación al conocimiento se pretende explicar de forma científica el sentido de la intención de los seres humanos (pág. 52) "dentro de un grupo intencional de propósitos individuales y de una estructura social de significados". En lo atinente al mundo social, la corriente interpretativa considera que la acción humana tiene un propósito y que (pág. 53) "existe un mundo de significados predeterminados y organizados que estructuran las acciones". La relación entre teoría y práctica se fundamenta en explicar las acciones de los seres humanos y (pág. 54) "enriquecer la comprensión de la gente sobre el significado de sus acciones y de esta manera, permitir una comunicación e influencia recíproca" sobre la forma en cómo se produce y reproduce el orden social.

www.bdigital.ula.ve

Finalmente, la corriente crítica parte de la creencia sobre la realidad física y social que existe, entre otras, una "potencialidad humana [que] está restringida por los sistemas de dominación que prevalecen y que alienan a las personas de su propia realización" (pág. 58); tales sistemas de dominación (obstáculo material) se virtualizan (operan) en la conciencia y en campos como lo económico y político; en este enfoque la realidad empírica se constituye de "relaciones [de poder] reales y objetivas que se transforman y se reproducen a través de la interpretación subjetiva" (pág. 62), por lo cual se requiere del estudio y conocimiento de la historia y de las relaciones presentes entre las partes y el todo. Dicha corriente considera respecto del conocimiento que (Chua, pág. 60) "los estándares por los que se juzga como adecuada la explicación científica son nociones temporales y vinculadas a un contexto". Con relación a las creencias sobre el mundo social concibe "que los individuos actúan dentro de una matriz de significados intersubjetivos" (pág. 60) lo cual implica el reconocimiento de una mediación simbólica y material de dominación con expresiones institucionales en la cultura y en las formas

c.c Reconocimiento

organizativas. Con relación a la teoría y la práctica existe una intención de "identificar y eliminar la dominación y las prácticas ideológicas" (pág. 62).

La clasificación presentada por Chua (2009) se ocupa de diversas maneras de los temas del control organizacional desde cada una de las corrientes. En la corriente dominante, por ejemplo, la concepción del control como un sistema objetivo, neutral y establecido para la toma de decisiones de los administradores es cuestionado por Chua (2009, pág. 49) cuando afirma que si los contadores y auditores "sugieren que sus actos responden al "interés púbico", está ampliamente aceptado el hecho de que los reportes financieros externos o de gestión están pensados para proteger los derechos de los inversionistas y de los acreedores (*The Corporate Report*, 1975; AICPA, 1973)".[2]

El sentido del control en las organizaciones desde la corriente principal u ortodoxa se dirige a mantener el *statu quo* sin cuestionar el contexto ni las pretensiones de la organización para el control y por ello conciben que (Chua, 2009, págs. 49-50) "el control interno y los procedimientos contractuales tienen como su propósito expreso la prevención de los "excesos" administrativos o de los trabajadores, y la protección de los derechos de los 'beneficiaros residuales' (Fama y Jensen, 19782)". Esta concepción es contraria a los postulados de autores citados por Chua (2009, pág. 50), tales como Strauss *et al*., 1963, Weick, 1979, Cohen, March y Olsen, 1972 y Mintzberg, 1979, que consideran a las organizaciones como "un grupo complejo de interacciones y reglas que de manera constante están siendo negociadas, producidas y reproducidas".

www.bdigital.ula.ve

La crítica, entre otras, que efectuó Chua (2009, pág. 50) radica en que considera que la corriente principal de la investigación contable ha "descuidado" los desarrollos de las concepciones de las organizaciones y de las interacciones humanas "que bien podrían ofrecer una nueva comprensión de la influencia de la contabilidad y de los contadores en el manejo del poder

[2] Conforme se mantiene aún hoy en los estándares internaciones de información financiera (IFRS, por su sigla en inglés) de forma expresa en el objetivo 2 del Marco Conceptual (IFRS Fundation, 2010, pág. 7) y en el nuevo marco en consulta de 2015 en la "descripción y límite de la entidad que informa" literal a) (IFRS Fundation, 2015., pág. 11).

c.c Reconocimiento

dentro de las organizaciones y las sociedades"; en la nueva concepción de las organizaciones señaló dicha autora que

> Además de esta orientación hacia los procesos, hay un nuevo interés en el poder (Benson, 1977ª; 1977b) y en las luchas políticas dentro y entre las organizaciones (Burawoy, 1979; Benson, 1975; Marling, 1974) y los grupos de intereses (Larson, 1977; Haydebrababd, 1977) (Chua, 2009, pág. 50).

Para la corriente interpretativa el estudio del control organizacional presenta la posibilidad de conocer y explicar las situaciones del sistema de control y la finalidad de este (y de las personas que interactúan con él), que se materializan en una producción social determinada. La dificultad de este enfoque, entre otras, es que "no supone que el conflicto es inevitablemente 'disfuncional'" (pág. 56) por tanto la dominación es derivada de la interacción humana que establece las metas y su nivel de importancia; es decir, podemos señalar que esta corriente puede conducir a desconocer (pág. 58) "los significados y los roles que en realidad encarnan"[3] los sistemas de control organizacional.

www.bdigital.ula.ve

El control desde la perspectiva crítica ofrece interesantes posibilidades por la explicación temporal de las expresiones de control, la identificación de actores e instituciones dentro de relaciones de dominio presentes en la cultura y las formas organizativas. Esta corriente crítica, además de estar expresamente fundamentada en escritos de autores como Foucault, se ajusta a la intención de develar un análisis sobre la noción de control con expresiones temporales, institucionales y culturales verificables fundamentada en la identificación de una mediación simbólica y material de dominación.

La clasificación señalada por Chua identificó una corriente principal (tradicional) y otras alternativas (interpretativa y crítica) en las cuales podemos señalar que tal vez nos acercamos más en nuestra pretensión de análisis a la corriente crítica con dos salvedades esenciales. (1) Si bien la corriente crítica reconoce la existencia de relaciones de poder (en su relación teoría – práctica) es claro que, desde la perspectiva de Foucault, una teoría general del poder no pretende eliminar la dominación y las prácticas

[3] En el texto original Chua (2009, págs. 54-8) se refiere a las cifras contables, a partir de un ejemplo contrastado entre la corriente principal y la interpretativa de dos trabajos sobre sistemas de control presupuestario.

c.c Reconocimiento

ideológicas (de hecho, se distancia en su método de la ideología). (2) De otra parte (con respecto de la realidad física y social) debemos resaltar que lo que la teoría general del poder de Foucault pretende es encontrar las materializaciones del poder en la "periferia" (como red de relaciones) en las cuales los individuos pueden ser delimitados y al tiempo realizados; es decir, los individuos parece que desarrollan, dinamizan, interiorizan y potencializan el poder que en nuestro caso lo ubicamos como expresiones de control contable; resaltamos que en la teoría de Foucault no interesa el poder central que identifica la dualidad dominador y dominados, interesa es una serie de prácticas, dinámicas y expresiones que, aunque sutiles, existen y se presentan como un cierto tipo de poder capilar en que los sujetos pueden ser al tiempo dominantes y dominados.

En lo referido a la investigación sobre las relaciones entre el poder y la contabilidad, una vertiente postulada por Larrinaga (1999, pág. 121) y que la diferencia de la corriente crítica en que se le incluyó en Chua (2009), entre otros autores, es una corriente que "se inspira en la obra de Michel Foucault (1926-1983) quien, a pesar de que no consideró especialmente la contabilidad, ha tenido un impacto notable en el estudio de esta disciplina". El análisis que realizó Larrinaga (1999, pág. 121) sobre esta corriente es interesante y parte de la noción de "verdad" sobre la cual afirmó que

www.bdigital.ula.ve

> Foucault sostuvo que la verdad debe entenderse como un sistema de procedimientos ordenados para la producción, regulación, distribución, circulación e instrumentación de proposiciones (Puxty, 1993). Es decir, la verdad es contextual, los sistemas de pensamiento han ido evolucionando históricamente y no existe una verdad que trascienda, contrariamente a lo que podemos entender comúnmente por verdad (correspondencia con hechos). Por ejemplo, la noción de progreso no es más que una verdad en un sistema de pensamiento concreto (el moderno), mientras que en otros momentos la verdad, por ejemplo, fue la noción de destino (Larrinaga González, 1999, págs. 121-2).

Reconoce Larrinaga (1999, pág. 122) que Foucault se apartó del concepto marxista de ideología y se enfocó en los "sistemas particulares de pensamiento". Destacó dicho autor los métodos, arqueológico y genealógico, expuestos por Foucault. Con relación al método arqueológico (del pensamiento) de Foucault indicó que

c.c Reconocimiento

> no podemos observar la evolución del pensamiento con las ideas del presente, pues lo que ahora es verdad no lo fue en el pasado y los individuos del pasado no actuaron con nuestros sistemas de pensamiento. De este modo, se rechaza la existencia de un progreso de la razón – al contrario que el funcionalismo y el marxismo-para proponer que los sistemas de pensamiento cambian radicalmente en ciertos momentos por azar y discontinuidades (Foucault, 1991) (Larrinaga González, 1999, pág. 122) .

Destacó Larrinaga (1999, pág. 122) que el método arqueológico del pensamiento ha influido en las tendencias de investigación histórica en contabilidad debido a que exige [1] abandonar la noción de progreso, propia de la corriente funcionalista junto con su "evolución lineal de la contabilidad" cuando se estudia el origen de una práctica contable, y [2] que los conceptos del pasado no pueden "pasar por el tamiz de los conceptos del presente" y para el efecto aclara que "es necesario reflexionar sobre la matriz de prácticas sociales (y contables) en el momento en que, por ejemplo, surgió la partida doble y preguntarse por qué razón surgió precisamente entonces" (pág. 122).

Con relación al método genealógico propuesto por Foucault (2000) que se postuló frente a la insuficiencia del método arqueológico describe Larrinaga que

www.bdigital.ula.ve

> Como efecto de su interés en los mecanismos que sostienen el poder, Foucault sustituyó su método arqueológico por otro método que llamó genealogia. Este método presupone que existe una relación circular entre la verdad y el poder, de modo que el poder es un elemento esencial en la producción de la verdad y ésa sirve par sostener el poder (Larrinaga González, 1999, pág. 122).

La genealogía como método de investigación se fundamenta en el análisis del poder, y sus relaciones, expresiones, materializaciones o dominios, entre los cuales se encuentra la teoría del saber que se presenta (o configura) como verdad. La orientación u objeto de este método corresponde a las expresiones de poder presentes en las formaciones, prácticas e interacciones de los seres humanos conforme lo presentó Larrinaga

> El interés de esta investigación es la forma en que los regímenes de poder han crecido y se han sostenido mediante mecanismos disciplinarios y la institución de normas de conducta humana. El

c.c Reconocimiento

> objetivo de la genealogía es subvertir los discursos que crea el poder para descubrir los conocimientos suprimidos de esta manera (Puxtym, 1993) (Larrinaga González, 1999, págs. 122-3).

En el estudio de las relaciones y expresiones de poder, la noción de control se presenta de diversa forma, unas veces como control disciplinal, otras veces como control social, como un mecanismo y como un instrumento, dentro de una línea de visibilidad conforme lo describió Larrinaga (1999, pág. 123) cuando analizó la obra de vigilar y castigar de Foucault (1976); al respecto reseñó que

> El poder se sostiene haciendo visible unas pocas cosas a la mayoría. Después de las revoluciones liberal-burguesas nacen las prisiones tal y como las conocemos hoy, donde la pena se caracteriza por la rutina, el orden, la comparación con estándares y el control. Todas estas medidas también sirven para sostener el poder, aunque en este caso haciendo visibles muchas cosas a unos pocos (Larrinaga González, 1999, pág. 123).

Se conjuga en la genealogía la idea del panóptico de Bentham como el (pág. 123) "mecanismo ideal de control" en el cual las disposiciones deben permitir el control de muchos por parte de pocos y para ello establecer una línea de visibilidad es fundamental para que los sujetos se involucren como controlado y controlador simultáneamente. Esta idea es acercada a la contabilidad cuando consideramos que

www.bdigital.ula.ve

> Según Robert y Scapens (1990), cuando alguien es consciente de que está sometido a un campo de visibilidad reproduce en sí mismo la relación de poder, asumiendo al mismo tiempo el papel de controlador y controlado. Ése es el papel de la contabilidad, una economía de poder que ahorra los costosos y desfasados mecanismos de supervisión directa (Larrinaga González, 1999, pág. 123).

Otro argumento encontrado en Larrinaga (1999, pág. 124) respecto de la aplicación del método genealógico para analizar las relaciones de poder desde la contabilidad es que ella, la contabilidad, es una línea de visibilidad de las relaciones de poder que se suceden en "diversos ámbitos" y por ello confiere poder, pues ella (pág. 124) "impone una visibilidad obligatoria en los sujetos de sus cálculos (Hopwood, 1990). La contabilidad es una forma de poder-conocimiento sólo asequible a los expertos que puede evidenciar

c.c Reconocimiento

instantánea y constantemente el comportamiento de los demás". Otro ejemplo que explica el necesario análisis de las relaciones de poder y la contabilidad corresponde a

> [l]a transformación de las tecnologías de poder [que] consiste en un cambio de la vigilancia individual a un conjunto de artefactos técnicos de cálculo racional, entre los que cabe situar no sólo el movimiento taylorista, sino todo un movimiento social de comparación de los individuos contra estándares – morales, mentales, raciales, etc. (Larrinaga González, 1999, pág. 124).

Como diferencia de la perspectiva sobre las relaciones entre el poder y la contabilidad respecto de las otras corrientes encontramos que, respecto de la corriente funcionalista, ellas se apartan de la idea de la objetividad y noción de progreso (lineal) y descartan (Larrinaga González, 1999, pág. 125) "la posibilidad de principios universales como la ideología o la lucha de clases" lo cual la separa de la corriente crítica y el interés "subversivo y en que su objetivo no es siquiera buscar el sentido de un mundo complejo como haría un interpretativo".

www.bdigital.ula.ve

En lo concerniente a la clasificación de Larrinaga (1999) observamos que podemos acercarnos a aquella que (pág., 105) se refiere a los "estudios de la relación entre la contabilidad y el poder en el influjo de la filosofía postmoderna"; en dichos estudios compartimos que existen (págs. 122-3) "mecanismos disciplinarios y la institución de normas de conducta humana" en las prácticas de poder en la sociedad moderna. Tales mecanismos y normas pueden ser develadas mediante la aplicación de la teoría general del poder expuesta por Foucault.

De igual forma compartimos con Larrinaga que la noción de control se presenta de diversas formas, a veces se puede visibilizar como un mecanismo y otros como instrumento. Otro aspecto que compartimos se refiere a la existencia del panóptico como un dispositivo de control y, por lo tanto, que es fundamental establecer una línea de visibilidad para que los sujetos se involucren como controlado y controlador simultáneamente.

Ahora bien, nos diferenciamos de la corriente de la relación entre la contabilidad y el poder expuesta por Larrinaga en la idea de la genealogía como método de investigación para efectuar un análisis del poder; precisamos que un análisis sobre el poder tiene un proceso metodológico

c.c Reconocimiento

particular (expresado en cinco precauciones) que fueron expuestas por Foucault y que se describieron en este trabajo.

[2.2.] Antecedentes del control en contabilidad: Relación poder y contabilidad

Para la labor discursiva de este trabajo iniciaremos con unas aclaraciones respecto de unas concepciones generales de la noción de "control" en la contabilidad. Para ello identificaremos el sentido gramatical de la palabra control de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, luego presentaremos tres perspectivas generales sobre la noción de control de conformidad con (1) su vinculación en la teoría administrativa, (2) el control en la filosofía (como preocupación filosófica) asociado a la filosofía política y a la teoría política, lo que involucra el análisis e interpretación de las formas de gobierno, el ejercicio del poder y las relaciones de obediencia y mando que se establecen en una formación social, y (3) unas perspectivas generales que se orientan a vincular el control con la teoría económica, la sociología (en el análisis de las organizaciones) y en la consideración del control como sistema (teoría de sistemas). Esta parte nos permitirá afirmar que el control está presente en todas las formas organizativas (sociedad, economía o sistemas dinámicos abiertos), sin embargo no corresponden con el interés del análisis desde la perspectiva de Foucault que previamente presentamos. A pesar de no corresponder, es necesaria esta presentación para contrastar de manera rigurosa la forma como la tradición contable ha examinado el problema de poder y precisar que fue en contra de esta forma tradicional que Foucault reaccionó con su propia teoría.

www.bdigital.ula.ve

Similarmente, se mostrarán distintas tradiciones del control en contabilidad que se han expresado de diversas formas, tanto en la administración pública (gubernamental) como privada de los negocios. Destacaremos la existencia de unas prácticas profesionales sobre el control organizacional (auditoría y control interno) que se expresaron en la historia de la contabilidad y que se sistematizaron a través de modelos (de control) y que se institucionalizaron mediante cargos, áreas y sujetos especializados.

En las materializaciones del control en contabilidad destacamos la existencia de una escuela controlista la cual establece que la contabilidad desde sus inicios se vinculó al ejercicio del control de transacciones que afectan el patrimonio de un ente. La Escuela Controlista identificó el saber

c.c Reconocimiento

contable asociado al control organizacional. En el controlismo la contabilidad, como campo de conocimiento, se preocupa por el control del patrimonio y sus afectaciones, a través de la cuenta, de forma independiente a los sujetos y contextos que hacen posible las transacciones. Esta escuela, aunque vinculó la contabilidad con el control organizacional, no es del interés nuestro pues ella lo que reconoce es la existencia de ciertas prácticas y tradiciones que señalan que la finalidad de la contabilidad es el control organizacional; nuestro interés será verificar las aplicaciones respecto del análisis del poder (que se puede manifestar como control en las organizaciones) desde una perspectiva particular de Foucault.

Finalmente, en las materializaciones del control en la contabilidad, presentaremos algunos de los enfoques y clasificaciones de la teoría contable para señalar que existen varios de ellos que pueden vincularse con una preocupación por el control social, el control en las organizaciones empresariales y el análisis del poder. No obstante, más allá de las clasificaciones, nos interesa destacar que es posible abordar el control en contabilidad desde una perspectiva filosófica en Foucault que permita acercarnos a un análisis del poder presente en las materializaciones del control contable en las organizaciones, instituciones y sujetos que la hacen posible.

www.bdigital.ula.ve

Conforme a nuestro propósito de efectuar un análisis del poder periférico, de la perspectiva de Foucault, que se materializa en el control sobre la información contable gubernamental destacaremos la existencia de algunos modelos (postulados normativos sobre el control) para referirnos a uno en particular sobre el cual recae nuestro análisis: el modelo de control establecido por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por su sigla en inglés).

En virtud de esta intención de análisis en un modelo específico de control sobre la información contable gubernamental presentaremos más adelante (dentro de las materializaciones del control en contabilidad) el modelo de control sobre la información contable gubernamental de INTOSAI que define el campo de aplicación de la teoría de Foucault y que forma parte explícita del objetivo principal. Este campo de aplicación contribuye, además, a segmentar el objeto de estudio con miras a determinar y encontrar la "periferia" donde se extiende el poder y donde se hace presente de forma "sutil". Esto quiere decir que otra segmentación es posible y seguramente

c.c Reconocimiento

conducirá a otros análisis y resultados por las expresiones particulares del poder en una sociedad y en sus dinámicas, pero la que nos interesa es aquello que se expresa en un Estado en particular (el Estado colombiano), en un modelo de control determinado (el de INTOSAI) y en unas prácticas, instituciones y sujetos que interactúan con dicho modelo; por ello es importante reseñar el modelo de INTOSAI el cual se podrá enmarcar dentro de una tendencia "normalizadora" (propia de las disciplinas) que podremos relacionar con el discurso de Foucault sobre el poder disciplinario (Foucault, 1976, págs. 175-6).

El control parece estar presente desde las primeras organizaciones sociales y por ello seguidamente presentaremos algunas concepciones de dicha noción incluidas en las teorías administrativas preponderantes. De igual forma se referenciarán algunas acepciones como preocupación filosófica (y política) y señalaremos otras concepciones de control en las organizaciones para luego vincularlas con la contabilidad. Concluiremos que estos antecedentes en contabilidad son importantes, y dan cuenta de unas relaciones entre contabilidad y control, pero no son del interés del análisis sobre el poder desde la perspectiva de Foucault porque ilustran una concepción centralista del poder.

www.bdigital.ula.ve

[2.2.1.] Concepción general (gramatical) de la noción de control

Mediante revisión de la palabra "control" encontramos su significado general en el Diccionario de la Lengua Española, (Real Academia Española, 2016) en los términos de inspección, dominio, institución, espacio geográfico y regulación entre otros aspectos como se presenta seguidamente.

> Control
> Del fr. *contrôle.*
> 1. m. Comprobación, inspección, fiscalización, intervención.
> 2. m. Dominio, mando, preponderancia.
> 3. m. Oficina, despacho, dependencia, etc., donde se controla.
> 4. m. Puesto de control.
> 5. m. Regulación, manual o automática, sobre un sistema.
> 6. m. Testigo (‖ muestra).
> 7. m. Mando o dispositivo de regulación.
> 8. m. Tablero o panel donde se encuentran los mandos. U. m. en pl.
> 9. m. Examen parcial para comprobar la marcha de los alumnos

c.c Reconocimiento

(Real Academia Española, 2016).

Observamos que la génesis del vocablo "control" es del francés (Real Academia Española, 2016) y la primera acepción podría relacionarse con actividades comunes que desarrolla o ejerce un contador público cuando actúa como auditor, asesor, fiscal o interventor de cuentas, entre otras denominaciones. El control se relaciona con actividades de verificación o constatación de la existencia de "algo" o de cumplimiento de condiciones (fiscalización) o de examen con orientación para encauzar o dirigir (intervenir).

Otra definición de "control" en su sentido gramatical (Real Academia Española, 2016) se orienta hacia aquella posición de decisión (poder) de unos respecto de otros (*dominio, mando, preponderancia*); también se puede asociar a aquellos espacios geográficos, a veces representados por instituciones o cargos, que "ejercen" el poder o que, en todo caso, demuestran los efectos visuales de controlar algo o alguien (*oficina, despacho, dependencia, etc., donde se controla; puesto de mando*).

Desde la perspectiva de los sistemas, el control (Real Academia Española, 2016) se define como aquella forma que permite regular los elementos (en sus interacciones) que conforman tales sistemas y para ello puede representarse de diversas maneras (regulación, testigo, mando o dispositivo de regulación). Esta definición se puede vincular también con la concentración de decisiones, normas o procedimientos que permiten regular los sistemas (tablero o panel donde se encuentran los mandos).

www.bdigital.ula.ve

La última definición del Diccionario de la Lengua Española (2016) se refiere de forma particular a la posibilidad de examinar un proceso humano como es la educación mediante la aplicación de un instrumento (*examen parcial*) que pretende "comprobar la marcha de los alumnos", lo cual puede inferirse como el logro de los objetivos o finalidades de la educación establecidos previamente. En síntesis, la palabra control es polisémica y contiene en sus definiciones (Real Academia Española, 2016) actividades, actuaciones, instituciones, cargos, regulaciones sistémicas y verificación de procesos humanos (como la educación).

c.c Reconocimiento

[2.2.2.] El control en la teoría administrativa

En el contenido y objeto de la administración (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 2) encontramos que su tarea (la tarea administrativa) es

> [i]nterpretar los objetivos propuestos por la organización, transformarlos en acción organizacional a través de la planeación, la organización, la dirección y el control de todas las actividades realizadas en las áreas y niveles de la empresa, con el fin de alcanzar tales objetivos de la manera más adecuada a la situación (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 8).

Conforme lo expresó Chiavenato *et al* (1999, pág. 8) el control (en consonancia con la planeación, la organización y la dirección) es aquel que permite interpretar la finalidad de una organización y se materializa en una conducción de las actividades organizacionales para el logro de objetivos; de igual forma reconoce la existencia de un contexto cuando afirma que los objetivos deberán ser alcanzados "de la manera más adecuada a la situación". Por lo tanto, parece que el control, dentro de un contexto determinado, ayuda a la conducción de las actividades de las organizaciones para el logro de los objetivos. Los referentes del control son el contexto, las organizaciones y sus objetivos, mientras que las actividades son su objeto (de control).

www.bdigital.ula.ve

Dentro de las fases o etapas de la administración señaladas por Chiavenato *et al.* (1999, pág. 8) se destaca la existencia del control como aquel que se orienta a encauzar los recursos y actividades hacia el logro de los objetivos de una organización. El control es concebido en dichas fases como un proceso (o subproceso) propio de la administración de las organizaciones cuando señala que (pág. 8) "[l]a administración es el proceso de planear, organizar, dirigir y controlar el uso de los recursos para lograr los objetivos".

Como antecedentes de la administración de organizaciones o empresas podemos observar que ellas tienen orígenes históricos demostrables en diversas expresiones, aún presentes, y escritos que dan cuenta de una actividad compleja, con utilización de recursos humanos y materiales, en cumplimiento de objetivos previamente establecidos, y ejecutadas con logros o aciertos que pueden ser verificables.

> Ciertas referencias históricas acerca de las magníficas construcciones erigidas durante la Antigüedad en Egipto, Mesopotamia y Asiria,

c.c Reconocimiento

> atestiguan la existencia de dirigentes capaces de planear y guiar las actividades de millares de trabajadores en monumentales obras que perduran todavía. Los papiros egipcios que datan, aproximadamente, del año 1300 a. de C. indican la importancia de la organización y administración de la burocracia pública en el antiguo Egipto. En China, las parábolas de Confucio sugieren prácticas para la buena administración pública (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 21).

En la cronología de los principales eventos de los orígenes de la administración (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 23) se destaca que 4000 años a. de C. los egipcios ya realizaban actividades administrativas (que incluían planeación, organización y control). En 2000 a. de C. se reconocen las "órdenes escritas", y en 1800 a. de C. en Babilonia, con el Código de Hammurabi, se presentó el "empleo de control escrito y testimonial". Los antecedentes del "control de la producción e incentivos salariales" datan del año 600 a. de C. con Nabucodonosor en la antigua Babilonia. Vemos que el control está presente desde la antigüedad en las actividades y disposiciones (regulaciones) de gobierno, y por ello es considerado como una "actividad administrativa" dentro de la teoría de las organizaciones.

www.bdigital.ula.ve

Las evidencias de la existencia de unas prácticas organizativas y administrativas en la antigüedad se vinculan con los Estados Burocráticos y los sujetos que interviene en ellos, tanto de la cultura occidental como oriental; las expresiones de control se asocian a prácticas, gobierno y sujetos, conforme lo expone Koontz & O´donnell,

> Las interpretaciones de los papiros de Egipto, los cuales se remontan a 1300 a.C., indican el reconocimiento de la importancia de la Administración y organización en los Estados burocráticos de la antigüedad. Se han encontrado escrituras similares en la antigua China. Las parábolas de Confucio incluyen sugerencias prácticas para lograr una adecuada Administración pública, y exhortaciones para la selección de funcionarios públicos honestos, generosos y capaces (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 31).

Los fundamentos de la administración tienen registros en la antigüedad desde las formas de expresión regulativa, la organización política y social y el

c.c Reconocimiento

desarrollo de algunas experiencias en instituciones vinculadas de alguna forma con el Estado conforme lo presenta Koontz & O´donnell:

> Muchos escritos e ideas relacionadas con la Administración datan de la antigüedad. Entre estas están las escrituras de los egipcios, los griegos y los romanos. Además, existen la experiencia y prácticas administrativas de la Iglesia Católica, organizaciones militares, y los cameralistas que van desde el siglo XVI hasta el XVIII (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 31).

Los principales eventos cronológicos que dan cuenta de los orígenes de la administración (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 24) incluyen a Adam Smith en 1776, quien, junto con el principio de especialización de los trabajadores, estableció un concepto de control asociado a la verificación del trabajo respecto de lo planeado; de igual forma según Chiavenato *et al*. (1999, pág. 36) le es atribuido a Smith el señalamiento que los gobiernos tiene dos tareas principales básicas de "garantizar la ley y el orden" y un papel económico único que "consiste en intervenir en la economía cuando no existe mercado o cuando este deja de funcionar en condiciones satisfactorias; es decir cuando no existe libre competencia". El control así descrito es intervención y direccionamiento para garantizar la existencia de condiciones que permitan lograr objetivos y gobernar una organización.

www.bdigital.ula.ve

Finalmente, destacamos que en la trasformación histórica de las organizaciones (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 28) las "normas administrativas y los principios de la organización pública se fueron transfiriendo de las instituciones estatales (como en el caso de Atenas, Roma, etc.) a las instituciones de la naciente Iglesia católica y a las organizaciones militares". Dicha trasformación incluye el control en sus expresiones normativas y de principios que caracteriza a las instituciones y actividades estatales, en primera instancia, y que bajo dinámicas de descentralización y desconcentración de las funciones del Estado (especialmente bajo postulados de globalización económica) se trasfirieron hacia otro tipo de instituciones; hoy podemos verificar que las normas y principios (especialmente en lo atinente al control organizacional) se siguen transfiriendo a otras instituciones asociadas a los participantes en los mercados de valores, organismos multilaterales, reguladores u otro tipo de instituciones que señalan algunas de las prescripciones de control e

c.c Reconocimiento

información aplicables en las organizaciones (privadas y gubernamentales) de forma independiente al Estado al cual pertenezcan y que, adicionalmente, incluyen a los Estados considerados individualmente.[4]

Los inicios de la administración científica, según Chiavenato *et al*. (1999, págs. 8-10), se fundamentan desde Taylor en 1903, modificado por el énfasis en la estructura (teoría clásica y neoclásica) de Fayol y la burocracia de Weber (teoría de la burocracia), pasando por diferentes escuelas como la teoría estructuralista, la de las relaciones humanas, la del comportamiento organizacional, la del desarrollo organizacional y unas más recientes con énfasis en el ambiente (teoría estructuralista y neo estructuralista, teoría situacional) y en la tecnología (teoría situacional o contingencial). Hoy existe una concepción más amplia de la administración con un enfoque sistémico (pág. 12): "Las teorías administrativas más recientes estudian las organizaciones como un sistema compuesto de subsistemas que interactúan entre sí y con el ambiente externo". Parece que el control, como fase propia de la administración de las organizaciones, también se considera como un sistema o subsistema de las organizaciones (enfoque sistémico).

La fases de la administración, desde la teoría de la administración científica, se orientan a la planeación, organización, dirección y control conforme lo expresó Fayol *et al*. (1991, pág. 10): "Administrar es prever, organizar, mandar, coordinar y controlar". La definición de control que manifestaron Fayol *et al*. corresponde a la intervención en las organizaciones para que se ejecute lo planeado "controlar es vigilar para que todo suceda conforme a las reglas establecidas y a las órdenes dadas".

www.bdigital.ula.ve

La actividad administrativa se reconoce desde los albores de las organizaciones sociales elevándose a la categoría de teoría (moderna) de la administración desde los postulados de la administración científica de Taylor y Fayol conforme lo expresó Koonz & O´Donnell

> A pesar de la inexactitud y relativa juventud de la teoría y ciencia administrativas, el desarrollo del pensamiento sobre la Administración data de los días en los que por primera vez los individuos intentaron

[4] Este aspecto corresponde a las tendencias de autorregulación de los mercados y sus participantes. En el caso de los Estados puede relacionarse con la participación de los mismos en organismos multilaterales o, como en nuestro caso, en la adscripción de los Estados a organismos como INTOSAI (este aspecto se desarrolla más adelante).

c.c Reconocimiento

> lograr metas trabajando en grupos. Aunque el pensamiento y la investigación administrativa han avanzado vertiginosamente en las tres últimas décadas y, aunque la teoría moderna de la Administración data fundamentalmente del sigo XX, con los trabajos e investigaciones realizadas por Frederick W. Taylor y Henri Fayol, se hace evidente que existieron, muchos antes, pensamientos y teorías acerca de la administración (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 27).

Aunque no existe una acepción clara del control, tal vez por su carácter instrumental, sus dimensiones prácticas nos pueden ayudar a encontrar su conceptualización. Según Koontz y O´donnell (1979, pág. 709) el control contiene la medición de unos hechos, expresados como acontecimientos, respecto de unas "normas de los planes" para efectuar "correcciones a las desviaciones" en la intención de "asegurar el logro de los objetivos de acuerdo con lo planeado". El control es, en el sentido antes descrito, medición e intervención para encauzar el logro de objetivos previamente determinados en una organización.

Otra concepción del control lo determina como medición, develación y direccionamiento en las organizaciones. Las expresiones de control pueden impactar a las organizaciones en sus objetivos, metas, estructura y operaciones lo cual expresa una connotación compleja del control en las organizaciones:

www.bdigital.ula.ve

> Una vez que un plan se vuelve operacional, el control es necesario para medir el progreso, para poner de manifiesto las desviaciones posibles, y para indicar la acción correctiva. Esto último puede implicar medidas sencillas como cambios menores en la dirección. En otros casos, el control adecuado puede dar lugar al establecimiento de metas nuevas, a la formulación de planes distintos a la modificación de la estructura de la organización, a mejorar la integración y hacer cambios de importancia en las técnicas de dirección y liderazgo. Al leer los capítulos sobre la función de control, es importante tener en mente que incluye mucho más que la mera medición de las desviaciones respecto de los planes (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 709).

Tal vez la concepción sistémica de las organizaciones ubica el control con una función determinante para garantizar la manutención y desarrollo de un sistema abierto denominado organización. Para ello, se debe tener en cuenta que "el control verdadero indica que la acción puede y será tomada para

c.c Reconocimiento

volver las operaciones a su curso original. Por lo tanto, en gran parte, es la función que cierra el círculo del sistema administrativo" (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 709). El control en las organizaciones se orienta, por lo tanto, a funciones de regulación, medición de actividades e intervención conforme lo expresa su definición en Koontz & O´Donnell:

> La sencilla definición de la función del control –como aquel que implica el establecimiento de normas, la medición del desempeño, y la corrección de las desviaciones– hace evidente que es siempre lo mismo, con independencia de la actividad que considere (Koontz & O´donnell, 1979, págs. 709-10).

En síntesis, podemos afirmar que el control en la teoría administrativa se concibe como un sistema que reconoce la presencia de un contexto que involucra a una organización y sus objetivos para medir, verificar, intervenir, direccionar y garantizar condiciones que permitan lograr objetivos y gobernar una organización mediante expresiones normativas y de principios, propios de las instituciones, que incluye a las prácticas, actividades, gobierno y sujetos de una organización.

www.bdigital.ula.ve

No obstante, los aportes que relacionan el control con la contabilidad de conformidad con los postulados de la teoría administrativa antes descritos, destacamos que no consideraremos un análisis desde dichas teorías. El interés de este trabajo se circunscribe a la eventual aplicación e implicaciones del análisis sobre el poder en la disciplina contable y sus prácticas de conformidad con los postulados de Foucault en el cual el control está presente, se materializa, en la "periferia". Las dimensiones sociales, teóricas y disciplinares se presentan de forma diferente en el análisis sobre el poder en Foucault, situación que difiere de la ubicación precisa, funcional y segmentada de la contabilidad en el control de las organizaciones que se expusieron en la teoría administrativa.

[2.2.3] El control en la filosofía

También existen postulados sobre el control vinculados con las preocupaciones filosóficas. Para ello debemos considerar que desde los inicios de la humanidad está presente la preocupación del hombre por asociarse para, inicialmente, combatir y controlar la naturaleza para el beneficio de sus necesidades básicas. Los clanes, las tribus y las formaciones

c.c Reconocimiento

sociales en general se han organizado sobre la base de identificar unos objetivos comunes, una forma organizativa de cohesión que garantice la manutención y reproducción de la cultura y de satisfacer las necesidades y expectativas de sus integrantes. Podemos observar que según Chiavenato *et al*. (1999, pág. 26) Platón en su obra La República "expone su punto de vista sobre el estilo democrático de gobierno y sobre la administración de los negocios públicos". La democracia y la administración de los negocios incluyen su control.

Por otra parte, Aristóteles también se refirió a la forma de organización del Estado que incluye el control sobre los sujetos y recursos incluidos en él. Al respecto, refiriéndose a este filósofo, Chiavenato *et al*. señalaron que Aristóteles

> En su libro Política, estudia la organización del Estado y distingue tres formas de administración pública, a saber: monarquía o gobierno de una sola persona (que puede acabar en tiranía); aristocracia o gobierno de una élite (que puede degenerar en oligarquía); democracia o gobierno del pueblos (que puede convertirse en anarquía) (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 27).

www.bdigital.uia.ve

Cada forma de la administración pública señalada por Aristóteles comportará una forma particular del control sobre los sujetos (en su forma de articulación social) y los recursos propios de cada tipo de Estado. El control, en principio, deberá considerar el tipo de gobierno en que se estructura un Estado (análisis de contexto y dimensión de finalidad) con miras a articularse con las necesidades (objetivos) expuestas por cada uno.

También es relevante para los antecedentes de la administración y el control considerar el principio de enumeración o de la verificación expuesto por René Descartes (1596-1650) el cual (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 27) "consiste en hacer recuentos, verificaciones y revisiones de todo, de modo que tengamos la seguridad de que nada se ha omitido o dejado de lado". Semejante principio es plenamente aplicable en el control de las organizaciones gubernamentales y privadas, con o sin ánimo de lucro, y de cualquier orden respecto de la información financiera y otros asuntos.

El Leviatán de Hobbes (1588-1679) postuló una forma particular de gobierno absoluto al que los individuos le confieren poder para que

c.c Reconocimiento

(Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 28) "imponga el orden organice la vida social y garantice la paz". La perspectiva de control se asocia al "poder" conferido a un gobierno para ordenar y garantizar unas condiciones deseables de tales gobiernos u organizaciones.

El contrato social de Jean-Jacques Rousseau (1712-1778), por otra parte, destacó el "acuerdo de voluntades" que fundamenta a un Estado y en esta perspectiva se aclara que (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 28): "El contrato social es un convenio entre los miembros de una sociedad, mediante el cual reconocen la autoridad, igual sobre todos, de un conjunto de reglas, de un régimen político o de un gobernante". El control se vincula en esta perspectiva como el reconocimiento de autoridad entre partes respecto de las reglas establecidas en un sistema de gobernanza, aspecto que es ampliamente desarrollado en la teoría de la contabilidad y el control expuesta por Sunder (1944, págs. 23-33).

Finalmente, y de forma muy reciente, en el caso de Foucault (1926-1984) existen diversas preocupaciones por la develación de una teoría del saber y del poder en las cuales la caracterización de la forma en cómo una sociedad se organiza de manera particular bajo ciertos criterios de control es lo que comportará expresiones de "poder". Podemos ver que Foucault (1976) caracterizó la transición de una sociedad disciplinal a un tipo de sociedad de control; de igual forma estableció un método de análisis de las formaciones sociales en su expresión de "poder" (2000) y efectuó una reflexión sobre el control (expresado en normas y regulaciones) de la población (2006) entre otros temas de su producción intelectual.

www.bdigital.ula.ve

Observamos una clara consideración del control desde la filosofía con los autores señalados. No obstante, desde la filosofía pueden existir muchas otras referencias al control, pero solo queremos señalar que el control es una preocupación filosófica asociada al análisis e interpretación de las formas de gobierno, al ejercicio del poder y de las relaciones que se establecen en una formación social y cuyas expresiones corresponden a prácticas, regulaciones y disposiciones (de control) que particularizan una sociedad.

Este tipo de análisis filosófico sobre el control fue tenido en cuenta por Foucault (2000, pág. 36) cuando analizó las formas de ejercicio de poder desde la teoría de la soberanía; no obstante, esta forma de análisis fue categóricamente rechazada por dicho autor. El punto de análisis sobre el poder desde Foucault se orienta a su identificación en "lo más local y

c.c Reconocimiento

regional" de la sociedad, lo cual puede ser precisado respecto del análisis sobre la normalización en las disciplinas y en los "ámbitos en los cuales se desbordan las reglas del derecho" (p. 36)"; en Foucault existe una postura particular de la forma en cómo debe efectuarse un análisis sobre el poder, cuyas materializaciones se expresan en dominios tenues, periféricos que denotan unas extensiones del poder que nos interesa indagar para determinar las expresiones de control sobre la información contable gubernamental que comportan, o se materializan, en dichos dominios.

[2.2.4.] Otras perspectivas de control

En la teoría económica se destacan las aportaciones de David Ricardo (1772-1823) (Chiavenato, Villamizar, & García Madarriaga, 1999, pág. 37) en lo concerniente al reconocimiento de un elemento del costo (el trabajo) de las organizaciones (junto con el análisis del capital, el salario, la renta, la producción, los precios y el mercado). En su texto sobre economía política y tributación las aportaciones de Ricardo, entre otras, permiten dimensionar los objetos de control desde la perspectiva de la teoría económica; por ejemplo, el costo de producción (que incluye el costo del trabajo) es uno de los objetos de control que expresó la contabilidad desde el siglo XIII. También es destacable el concepto de control de John Stuart Mill (1806-1873) enfocado a (pág. 37) "evitar hurtos en las empresas" (control de fraudes).

www.bdigital.ula.ve

Existe una perspectiva sociológica para el análisis de las organizaciones; Johansen la abordó para la definir y caracterizar las organizaciones cuando manifestó que

> Etzioni, sociólogo, señala que las organizaciones son unidades sociales (o agrupaciones humanas) deliberadamente construidas o reconstruidas para alcanzar fines específicos. Ellas se caracterizan por: a) la división del trabajo, del poder, de las responsabilidades, de la comunicación, divisiones que son planeadas; b) la presencia de uno o más centros de poder que controlan los esfuerzos concentrados de la organización y los dirigen hacia sus fines, y c) sustitución de personal, es decir, que las personas que no satisfacen pueden ser depuestas y sus tareas asignadas a otras (Johansen Bertoglio, 2004, pág. 22).

Observamos que desde la perspectiva sociológica el tema del poder en las organizaciones se hace presente y se refiere al control, dirección o

c.c Reconocimiento

direccionamiento de los "esfuerzos" de la organización para el logro de sus fines. Las características señaladas de las organizaciones pueden considerarse como principios o guías de control, expresados como segregación de responsabilidades, ejercicio de control permanente y asignación de responsabilidades en los sujetos cuando sea el caso.

También existe una concepción del control como sistema (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 714) que descansa sobre dos prerrequisitos principalmente: la existencia de planes de la organización que permita establecer una situación ideal o deseada y una estructura organizacional que permita identificar las responsabilidades y tomar correctivos. El proceso de control cobija todas las áreas, temas y sujetos dentro de una organización e incluye tres pasos de forma independiente a la intención de control de que se trate conforme lo señalaron Koontz & O´Donnell:

> Las técnicas y sistemas de control son en esencia las mismas para el efectivo, procedimientos de oficina, moral, calidad del producto o cualquier otra área. El proceso básico de control, donde quiera que se encuentre y cualquiera que sea el área que controle, incluye tres pasos: 1) establecimiento de estándares; 2) medición del desempeño contra estos estándares y 3) corrección de las desviaciones (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 716).

www.bdigital.ula.ve

Una concepción interesante del control es aquel que lo concibe como un sistema cibernético que funciona de la misma forma de los sistemas físicos, biológicos y sociales. En esta perspectiva Koontz & O´Donnell (1979, pág. 719) se refirieron a Norbert Wiener[5] señalando la posibilidad de "transferencia de la comunicación o de la información y el control" en la periferia (finamiento) de muchos sistemas; así es conveniente precisar que

> Wiener usaba "información" en el sentido general para incluir una transferencia mecánica de energía, un impulso eléctrico una reacción química, un mensaje escrito u oral o cualquier otro medio por el cual podría ser transmitido un "mensaje". En la ciencia que él llamó cibernética, Wiener mostraba que todos los tipos de sistemas se controlan a sí mismos mediante la retroalimentación de la información, la cual descubre el error en el logro de las metas e inicia la acción

[5] *Cybernetics: Control and Communication in the animal and the Machine* (Nueva York: John Wiley & Sons, Inc., 1948), citado por Koontz & O´donnell (1979, pág. 719).

c.c Reconocimiento

> correctiva. En otras palabras, los sistemas usan algo de su energía para retroalimentar la información que compara el desempeño con una norma (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 719).

En la perspectiva señalada (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 719), el control es parte de la entropía que caracteriza los sistemas para direccionar o encauzar mediante la retroalimentación de información a través de "mensajes", tendientes a descubrir errores o desviaciones (mediante la medición de desempeño) e iniciar acciones de corrección que permitan garantizar condiciones de logro de objetivo o metas. El control es energía propia (inherente) de los sistemas conducentes a lograr sus metas mediante la "acción correctiva" de "errores" que se presenten.

En la consideración de las organizaciones sociales como sistemas dinámicos abiertos Johansen (2004, pág. 77) identificó que existen tres características o fenómenos sistémicos que explican las conductas de los sistemas y los direccionan; estas características son autorregulación, autocontrol y autonomía relativa y son explicadas de la siguiente forma,

> El primero [autorregulación] consiste en la capacidad que poseen estos sistemas para regular interiormente, y en forma relativamente independiente a los mecanismos generales de dirección, de acuerdo con la conducta desarrollada. La segunda [autorregulación] es la capacidad de mantener el ordenamiento entre las partes y reordenarlas cuando, ya sea por presiones internas o externas, este orden sufre variaciones. Finalmente, la autonomía relativa se refiere a la capacidad que poseen los subsistemas para tomar algunas decisiones en forma independiente de los otros subsistemas, sean estos superiores, inferiores o colaterales desde el punto de vista jerárquico (2004, pág. 77).

www.bdigital.ula.ve

Con relación a la autorregulación de los sistemas, estos son considerados como sumamente complejos y generan un "alto grado de incertidumbre" debido a su integración por subsistemas "que a la vez son sistemas dinámicos abiertos y que poseen un alto número de conductas posibles y alternativas frente a un determinado problema decisional (la variedad, en términos cibernéticos)". Ello implica que existen dificultades para regular las conductas de los sistemas desde afuera y por ello se requiere que el control a dichas conductas se dé desde adentro.

c.c Reconocimiento

> En este sentido es posible demostrar, una y otra vez, el hecho de que los sistemas dinámicos abiertos (variables) no pueden estar completamente regulados desde el exterior. Por lo tanto, si es que deben ser regulados, esto debe ser llevado a cabo *desde adentro*, a través de una capacidad de autoregulación. Dentro de un rango de condiciones operativas normales, un sistema autorregulador se controlará así mismo (cursiva en original) (Johansen Bertoglio, 2004, pág. 77).

Es posible pensar que el control, como subsistema de las organizaciones, también tiene las tres características señaladas de autorregulación, autocontrol y autonomía relativa, pues ello puede explicar las regulaciones de control que se establecen internamente, su propia estructuración de control y supervisión, así como la toma de decisiones relativa a las acciones de control que se realizan.

Finalmente señalamos que pueden existir otras perpectivas de control (económico, sociológico y sistémico) que consideran un enfoque funcional, de poder y complejo dentro de las organizaciones. El control, en todo caso, está presente en todas las formas organizativas (sociedad, economía o sistema dinámico abierto) y es inherente a ellas para ordenar, ponderar, direccionar o ejercer poder para obtener fines y objetivos.

www.bdigital.ula.ve

La presencia del control, en la concepción sistémica, no corresponde con el análisis de Foucault sobre el poder, sus dispositivos y mecanismos presentes en una sociedad. Un análisis del poder desde la perspectiva de Foucault nos permite verificar si existen consecuencias epistemológicas, ontológicas y disciplinarias sobre la relación entre conocimiento y poder en la contabilidad. Su aplicación permitirá examinar el papel de la contabilidad como sistema de información que facilita el control, como herramienta "neutral" de control organizacional, como sistema de normas y regulación organizacional en un modelo de control, así como la vinculación de la contabilidad con el problema del poder.

[2.2.5.] Control en la contabilidad (antecedentes y materializaciones)

Desde la antigüedad también podemos observar vestigios de la actividad contable relacionada con el control. Refiriéndose a las manifestaciones contables en la antigua Mesopotamia (4500 a 500 a. de C.), Alvarado (1983, pág. 15) destacó algunas de las condiciones que propiciaron el desarrollo comercial de la época y señaló que "para la organización y control social se

c.c Reconocimiento

requirió de una fuerza dirigente centralizada que recaía en la clase sacerdotal, concordante con su gobierno teocrático"; es claro que "un nivel tal de desarrollo exigió un sistema contable suficientemente desarrollado y regulado que permitió llevar un escrupuloso control de la administración mercantil de sus habitantes" (pág. 16).

Los avances en materia comercial, educativa y técnica logrados en la antigua Mesopotamia dan cuenta de una diferenciación entre la administración pública y privada "producto de una compleja sociedad, lo que también motivó la creación de normas que pueden considerarse como el antecedente legal del derecho mercantil y del fiscal" (Alvarado Martínez Escobar, 1983, pág. 16). Es de recordar que en dicha civilización se expidió el Código de Hammurabi (2002 a de c.) el cual contiene unas regulaciones de orden contractual que dan cuenta de la complejidad de la sociedad y la necesaria normalización de sus relaciones.

Los antecedentes de la contabilidad se ubican en la Antigüedad con las civilizaciones de Egipto, Mesopotamia, Grecia y Roma conforme lo explicó Gertz (1994, págs. 49-50) y de los cuales queremos destacar la existencia de "la ley Paetelia Papiria, 325 a. C. [que] es la Ley más antigua de que se tiene noticia, que hacía nacer derechos y obligaciones de los asientos contables". El conjunto normativo en la antigüedad denota que existieron normas que direccionaban (controlaban) las relaciones que se registraban en la contabilidad de dicha época.

www.bdigital.ula.ve

Conforme a la cronología de los principales eventos de los orígenes de la administración, solo con énfasis en el control de las organizaciones y empresas en general, es destacable la contribución contable expresa, difundida y practicada por los comerciantes de la época cuando en 1436 (se materializó en Venecia), se reconoce como un acontecimiento que existía según Chiavenato *et al*. la "contabilidad de costos, verificaciones y balances para control; numeración de inventarios; empleo de la técnica de línea de montaje uso de la administración de personal; estandarización de partes, control de inventario y costos" (1999, pág. 23). Conforme a la cita anterior, la contabilidad con sus aportaciones al control tiene manifestaciones concretas que dan cuenta de su estrecha vinculación con la dimensión de control organizacional.

Es de recordar que Pacioli difundió la técnica utilizada por los mercaderes de la época (siglo XV), aún vigente, conocida como el sistema de

c.c Reconocimiento

partida doble en contabilidad. La importancia de dicha difusión, entre otros aspectos, fue la contribución al control de los negocios con un sistema de registro por partida doble conforme los comentarios expresados por el mismo autor.

> *In early modern times, a standardized system of double entry bookkeeping was authored and promoted in Venice by Luca Pacioli in Summa de Arithmetica (1494), He and subsequent writes looked upon double entry bookkeeping as both a control device and a recording procedure. Pacioli wrote that his system would help merchants to control their business activities* (Pomeranz, 1996, pág. 341).

Por otra parte, las prácticas de control sobre los recursos del Estado derivaron en institucionalidades que, por ejemplo, se presentaron en 1554, cuando

> en el marco de la organización administrativa imperial en la Nueva España, se creó la Junta Superior de Hacienda para atender los asuntos financieros de la Colonia, organismo que, con el tiempo, coadyuvó con el Consejo de Finanzas y la supertintendencia de la Real Hacienda. Estos órganos ejercieron su función de control a través de la "visita", una investigación administrativa especial que podía ser específica, sobre un determinado puesto o funcionario, o general, esto es, relativa a toda la administración y a todos los asuntos públicos de una región (Franklin F., 2007, pág. 5).

www.bdigital.ula.ve

El enfoque de control que se desarrolló en la Nueva España (1554) se mantuvo con la idea de ejercer la investigación sobre los asuntos públicos desarrollados por un cargo, persona o entidad. El enfoque de control es amplio, pero observamos la aparición de instituciones de control.

En la lectura de Gertz (1994) pareciera denotarse la modificación de la contabilidad respecto del control monetario en primera instancia (antigüedad), seguido por una preocupación por el control de los bienes no monetarios de forma adicional (que incluye derechos). En la Edad Media apareció la preocupación de incluir los pasivos en el análisis de la contabilidad; el patrimonio se concebía como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de un ente económico. En cambio, en la antigüedad se enfatizaron solo los bienes y derechos. La preocupación por construir información homogénea surgió en la edad contemporánea a partir del énfasis o preocupación por la salvaguarda de la inversión (patrimonio); en esta época

c.c Reconocimiento

se da una intención de control global sobre la economía, específicamente, en los mercados de valores.

> Las perturbaciones económicas propias de toda economía individualista —pues la presencia de la famosa "mano oculta" de Adam Smith, nunca se presentaba cuando más se le requería– pronto convencieron, hasta cierto grado, a la opinión pública, de que el único camino a una estabilidad económica sería, a través de un control directriz; en una economía a la cual se le dio en llamar Planificada (Gertz Manero, 1994, pág. 136).

Conviene destacar que en los siglos XIV y XV la difusión de la técnica contable de la partida doble y los desarrollos de la actividad comercial, artesanal e industrial exigieron mayores desarrollos de la contabilidad con miras a garantizar el control sobre la propiedad y los asuntos de los negocios. De esta manera nació la especialización de la profesión a tal punto que "a partir del siglo XVII comienza a surgir, en los centros mercantiles, una casta de profesionistas independientes, con funciones primordiales de vigilancia acerca de la veracidad de la información contable" (Gertz Manero, 1994, págs. 109-10).

www.bdigital.ula.ve

Las condiciones del desarrollo logrado para el siglo XVII exigieron formas más sofisticadas de control orientadas (o especializadas) de conformidad con los avances de la ciencia, el comercio y la industria; así observamos que Franklin (2007, pág. 5) manifestó que "en 1799, Eli Whitney, pionero del sistema americano de manufactura, como parte de sus estudios en el campo de la administración y del uso del método científico, desarrolla sistemas de control de costos y de calidad".

En 1800, James Watt y Mathew Bolton, industriales ingleses, desarrollaron una propuesta para estandarizar y medir procedimientos de operación, la cual incluía una reseña específica acerca de la conveniencia de utilizar la auditoría como mecanismo de evaluación (Franklin F., 2007, pág. 5).

Chiavenato *et al*. (1999, pág. 36) también señalaron que, en 1800, con James Watt y Mathew Boulton en Inglaterra, se incluyó la necesaria utilización de la auditoría como forma de control (evaluación) organizacional. En 1821, James Mill, en su obra *Elements of Political Economy* consignó sus ideas sobre el estudio del campo del control (Franklin F., 2007, pág. 5).

c.c Reconocimiento

Siguiendo a Chiavenato *et al*. (1999, pág. 36) Charles Babbage, en Inglaterra, en 1832 destacó la necesidad de una contabilidad de costos para el control de las organizaciones en su actividad productiva y, finalmente, en 1900 se reconocieron los postulados de la administración científica de Frederick W. Taylor (Estados Unidos) que enfatizaron la investigación, la planeación y el control de las organizaciones y actividades industriales.

Conforme se reseñó, al parecer, existe una serie de acontecimientos que dan cuenta de la preexistencia del control desde la antigüedad, pasando por unos periodos de producción teórica (la contabilidad de costos en 1436 antes señalada), de expresiones o campos de acción de control organizacional propiamente dichos (la auditoría en 1800 e instituciones de control), la vinculación de la contabilidad a los desarrollos organizacionales en la era industrial (la contabilidad de costos de 1832) y su inclusión dentro de la reflexión epistémica de la administración científica.

La idea de un control macroeconómico del ingreso y su redistribución incentivó a los gobiernos a desarrollar una especie de control (sobre la información), cuyo fundamento instrumental es la información construida por la contabilidad, y cuya intención primordial fue apoyar a los administradores para dirigir las economías, así como evaluar y proyectar el desarrollo económico.

www.bdigital.ula.ve

> Los gobiernos, con este objetivo en mente, comenzaron a promulgar una serie de leyes que perseguían, entre otros fines, hacer homogénea la información contable; la Ley del Income Tax de 1909 así como la organización del Sistema Bancario Federal en 1913 y las distintas reglamentaciones que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos impuso, por esta época, en relación a los métodos de contabilizar, tenía por objeto lo antes comentado (Gertz Manero, 1994, pág. 137).

Los aspectos señalados por Gertz (1994, pág. 137) denotan una preocupación desde los inicios del siglo XIX por un sistema homogéneo de presentación de información financiera para la toma de decisiones de orden económico (macroeconómico) y empresarial (microeconómico) con miras a lograr un cometido económico de "desarrollo". Aclaramos que la noción de desarrollo económico corresponde a unas concepciones aceptadas y difundidas (en términos de ideales o estándares de bienestar y progreso) que considera un tipo de sociedad y unos indicadores que dan cuenta (determinan) el nivel

c.c Reconocimiento

óptimo (eficiente desde una perspectiva económica) de una sociedad; por lo tanto los controles que se establezcan, derivados de la información financiera, se orientarán a la medición que conduzca al cumplimiento de regulaciones, actividades y metas establecidas bajo ese ideal de desarrollo económico.

Por otra parte, observamos que la inclusión de la contabilidad en la teoría moderna de la administración científica consideró su utilidad para la salvaguarda de los activos, las operaciones empresariales y la toma de decisiones. En la definición de la administración (Fayol & Taylor, 1991, pág. 7) existen seis grupos de operaciones (técnicas, comerciales, financieras, de seguridad, contabilidad y administrativas) de las cuales queremos destacar las de seguridad, que se refieren a la protección de bienes y personas, y las de contabilidad que se enuncian como (pág. 7) "el órgano de la vista en las empresas. [La contabilidad] [d]ebe permitir conocer, en cualquier momento, donde se está y a donde se va. Debe dar informes exactos, claros y precisos sobre la situación económica de la empresa" (corchetes y texto entre corchetes añadidos). Indudablemente el sentido de la contabilidad presentado es para direccionar una organización.

La perspectiva de Fayol & Taylor (1991) sobre la administración permitió establecer calificativos o características a la contabilidad con una clara orientación al direccionamiento empresarial; lo que las organizaciones requieren, desde esta perspectiva, es "una buena contabilidad, simple y clara, que dé una idea exacta de las condiciones de la empresa, es un poderoso medio de dirección" (pág. 9).

www.bdigital.ula.ve

Las tendencias de control en las organizaciones eran una práctica y una preocupación contable de los despachos profesionales que se establecieron en Estados Unidos y el Reino Unido; sin embargo, la regulación de tales prácticas no se hizo esperar si consideramos que "los problemas económicos de los años 20 y 30 llevaron a una involucración gubernamental mayor en el desarrollo de las prácticas contables en aquellas décadas" (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, pág. 132). El gobierno de EE. UU., mediante la expedición de regulaciones, tomó la iniciativa de regular las prácticas de control de las organizaciones que participaban en la Bolsa de Valores de Norteamérica y la posterior creación de una institución reguladora y de control conforme lo explica Ryan *et al*.

> En E.UU., después de la Primera Guerra Mundial, los supuestos abusos de los fondos corporativos dieron lugar al crack bursátil de

c.c Reconocimiento

> 1929, que fue seguido por la depresión de los años 1930. Las leyes de 1933 y 1934 sobre valores institucionalizaron la auditoría de empresas y en 1934 se estableció la Securities and Exchange Commission (SEC), un organismo gubernamental con la autoridad de determinar las prácticas contables y de auditoría de las empresas que cotizan en bolsa (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, pág. 132).

Adicionalmente queremos destacar que las complejidades crecientes de las organizaciones (que incluyen la sociedad) y sus actividades contribuyeron a la especialización del control organizacional mediante instituciones, prácticas y sujetos especialmente preparados o diseñados para tal actividad; es notable que

> en 1933, con el estudio de las funciones de una empresa, en particular del control, la auditoría adquiere una relevancia singular. Prueba de ello es la mención que Lyndall F. Urwick hacía de la importancia de los controles para estimular la productividad de las empresas (Franklin F., 2007, págs. 5-6).

Para Franklin (2007, págs. 5-6) el enfoque de control es una contribución para el desarrollo (productividad) de las organizaciones, y ubica la auditoría dentro de la organización empresarial. Ello puede explicar cómo dicho proceso especializado de control, desarrollado por la auditoría, se expresa como un campo de acción particular dirigido al mejoramiento empresarial. Así, destaca Franklin (2007, pág. 6) que "en 1935, James O. Mc Kinsey sentó las bases de lo que denominó "auditoría administrativa", la cual consistía en 'una evaluación de una empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente presente y futuro probable'".

www.bdigital.ula.ve

Otros aspectos destacables en la historia reciente de las prácticas de control corresponde a la separación del control sobre las organizaciones gubernamentales respecto del control sobre las organizaciones no gubernamentales o privadas, así como la diferenciación entre el control ejercido por la auditoría interna respecto del realizado por la auditoría externa. Las especialidades de control se presentaron por el tipo de entidad u objeto de control, la forma de vinculación con la empresa y las áreas temáticas abordadas. Como ejemplo tenemos que

> [e]n 1945, el Instituto Norteamericano de Auditores Internos realizó un simposio en el que se debatió el tema "El alcance de la auditoría

c.c Reconocimiento

> interna de operaciones técnicas". En 1948, Arthur H. Kent, de la Standad Oil Company, de California, publica un artículo sobre auditoría de operaciones, en el que sostiene que la revisión de una empresa puede realizarse mediante el análisis de sus funciones (Franklin F., 2007, pág. 6).

Sentadas las bases para seguir en el proceso de especialización del control ejercido por la auditoría surge un tipo de control relacionado directamente con la gestión de las organizaciones: la auditoría administrativa. El término de "auditoría administrativa" se presentó en 1949 (Franklin F., 2007, pág. 6) cuando "Billy E. Goetz, afirmó que la auditoría administrativa 'es la mas comprensiva y poderosa de estas técnicas para detectar problemas, porque busca, en una forma general, descubrir y corregir errores de administración'".

En la perspectiva del control sobre las organizaciones privadas, la auditoría (Franklin F., 2007, pág. 6) es la actividad necesaria de evaluación conforme lo expresó George R. Terry en 1953 y para ello propuso "cuatro procedimientos" que fundamentan dicha evaluación:

1) *Apreciación de conjunto.* Análisis de la estructura para determinar si cumple con las condiciones de eficacia requeridas.
2) *Apreciación informal.* Efectuar preguntas para descubrir posibilidades de mejoramiento.
3) *Apreciación por comparación.* Comparar la estructura orgánica de la empresa con las de otras similares o competidoras.
4) *Enfoque ideal.* Imaginar una estructura ideal, y compararla con la estructura en revisión, anotando las mejoras que pueden realizarse (Franklin F., 2007, pág. 6) [Cursivas añadidas].

www.bdigital.ula.ve

Para el caso del control sobre las organizaciones y recursos gubernamentales, se destaca la institución denominada INTOSAI, creada en 1953, la cual se define como una "organización profesional de entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de los países pertenecientes a las Naciones Unidas o a sus organismos especializados" (Franklin F., 2007, pág. 6). INTOSAI tiene una función fiscalizadora ejercida por otras entidades (pertenecientes o adscritas) sobre la gestión gubernamental de los recursos públicos. Es decir, INTOSAI "a través de las EFS desempeña la función de fiscalizar las cuentas y las actividades de la administración pública, así como la promoción de una

c.c Reconocimiento

gestión financiera sana y la obligación de rendir cuentas de los gobiernos" (pág. 6).

La necesidad de desarrollar un proceso interno de autocontrol en las organizaciones fue expresado en 1955 por Harold Koontz y Ciryl O´Donnell (Franklin F., 2007, pág. 6) en el sentido de que el control (presentado como una técnica) se dirige al "desempeño total" de la organización. El enfoque de autocontrol en las organizaciones reconoce que su tamaño influye en la determinación del esquema aplicable; así (pág. 6) "en ese mismo año [1955], A. G. Larke publica *Autoauditoría para Pequeñas Compañías*, en donde plantea cómo deben visualizar y aplicar la auditoría las compañías pequeñas para que ésta se constituya en un elemento de decisión valioso acerca de su comportamiento"(corchetes y texto entre corchetes añadido).

La expresión concreta de control como una actividad dentro de las organizaciones fue expuesta por Koontz & O´Donnel (1979, pág. 749), quienes destacaron la auditoría interna u operacional como una "herramienta efectiva de control administrativo"; la auditoría interna

> [e]n su sentido más amplio es la apreciación regular o independiente, por un grupo asesor de auditores internos, de las operaciones contables, financieras, y otras de un negocio. Aunque a menudo está limitada a la revisión de cuentas en su aspecto más útil la auditoría operacional incluye generalmente la apreciación de las operaciones, sopesando los resultados reales a la luz de los planeados (Koontz & O´donnell, 1979, pág. 749).

www.bdigital.ula.ve

Es claro que el campo de acción de una auditoría interna, como expresión de control organizacional, no solo se relaciona con (o se fundamenta en) la contabilidad, sino que incluye las demás operaciones (no contables) de los negocios conforme lo expresó Koontz & O´Donnel (1979, pág. 749).

El control también se define como una función de medición, corrección y direccionamiento que incluye la información derivada de la contabilidad, pero al tiempo se dirige al desempeño de toda la organización; en este enfoque se entiende que

> [e]l control [como función] consiste en medir y corregir el desempeño individual y organizacional para garantizar que los hechos se apeguen a los planes. Implica la medición de desempeño con base en metas y planes, la detección de desviaciones respecto de las normas y la

c.c Reconocimiento

> contribución a la corrección de estas. En pocas palabras, el control facilita el cumplimiento de los planes [énfasis en original] (Koontz & Weihrich, 2004, pág. 32) (corchetes y texto entre corchetes añadidos).

En los planes organizacionales señalados por Koontz & Weihrich (2004, pág. 32), normalmente, se incluyen los planes financieros y se expresan las metas esperadas en términos cuantitativos y cualitativos. Si bien la contabilidad provee mucha de la información (como medio) para la labor de control, también se requiere de otros sistemas de información; el control, en todo caso, se dirige a las actividades y personas que interactúan en las organizaciones. Existe una clara diferenciación de las actividades, medios y objetos de control y por ello debemos aclarar que

> [l]as actividades de control suelen relacionarse con la medición de los logros. Algunos medios de control, como el presupuesto de egresos, los expedientes de inspección y los expedientes de horas-hombre perdidas, son muy conocidos. Cada uno de ellos sirve para efectos de medición, y muestra si los planes funcionan. En caso de que persistan desviaciones, es necesario proceder a su corrección. Pero ¿qué corregir? Las actividades, a través de las personas [mediante asignación y determinación de responsabilidades individuales] (Koontz & Weihrich, 2004, pág. 32) (corchetes y texto entre corchetes añadidos).

www.bdigital.ula.ve

La dimensión de control para la administración involucra la auditoría financiera y la operativa. En este sentido debemos reconocer que los alcances de la auditoría incluyen la información contable, el sistema de control interno y otros aspectos relacionados con el cumplimiento normativo (interno y externo). Para el caso estadounidense se estableció que el alcance de la labor de la auditoría financiera incluye varios aspectos.

> Durante una auditoría, el auditor examina los estados financieros del cliente, con la estructura de control interno y la documentación de soporte, para determinar si los estados financieros presentan un panorama imparcial de la condición financiera del cliente y si fueron preparados de conformidad con los principios PCGA (Jones, Terrel, Werner, & Terrell, 2001, pág. 19).

El marco de evaluación de estados financieros en una organización debe estar claramente definido, y por ello la labor de auditoría sobre la información

c.c Reconocimiento

contable y financiera establecerá el grado de cumplimiento (o desviaciones si las hay, si las condiciones de la empresa posibilitan la aplicación de dicho marco regulativo y si la situación financiera de la empresa corresponde con lo expresado en los estados financieros evaluados (evolución, situación y pronósticos de la entidad).

En paralelo con los cambios y propuestas de control difundidos por la empresa privada también se presentaban desarrollos en los postulados de control dirigidos al sector gubernamental. Como caso notable se destaca que "en 1988, la Oficina de la Contraloría General de Estados Unidos prepara las Normas de Auditoría Gubernamental. Estas normas contienen los lineamientos generales para la ejecución de auditorías en las oficinas públicas" (Franklin F., 2007, pág. 9).

Los procesos de control sistematizados en las organizaciones, con preocupaciones dirigidas a estructurar un gobierno corporativo transparente y garantizar las condiciones de las empresas para el logro de sus objetivos, tiene un espacio de convergencia en 1992 con la labor desarrollada por la *Treadway Commmission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, constituida por la *American Accounting Association (AAA),* el *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),* el *Financial Excutive Insitute (FEI, Institute of Intenal Auditors (IIA)* y el *Insititute of Management Accountants (IMA)* (Franklin F., 2007, págs. 9-10) que propusieron

www.bdigital.ula.ve

> un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos sobre el tema, para que los órganos responsables de la función de auditoría interna o externa en las organizaciones públicas o privadas, instituciones académicas o legislativas contaran con una visión integradora y un marco conceptual común (Franklin F., 2007, págs. 9-10).

El modelo de control COSO (2003), derivado de la *Treadway Commmission* ha sido difundido ampliamente y tiene dos versiones o actualizaciones para incorporar la gerencia del riesgo en 2004 *(Enterprise Risk Magament, ERM*)[6] y luego el modelo COSO III vigente en 2013 (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission, 2013) que renovó su marco conceptual, ajustó los principios relacionados con la evaluación de la eficacia

[6] Nótese que solo hasta 2009 se promulgó una norma ISO 31000 referida a la administración de riesgos; dicha norma es considerada en la nueva actualización de COSO 2013.

c.c Reconocimiento

del sistema de control interno, al tiempo que amplió el objetivo de los reportes financieros y sus informes para considerar incluso objetivos no financieros, entre otros aspectos.

La primera definición de control incluida en COSO se direccionó especialmente para las organizaciones privadas y la expresó como el proceso diseñado por la administración de una organización para lograr los objetivos operacionales (eficiencia y efectividad), de confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento regulativo (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commision, 2003).

En la versión COSO III el control interno se presenta como un proceso de responsabilidad y desarrollo de toda la entidad (en todos los niveles de la organización) cuya finalidad u objeto es "proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento" (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission, 2013, pág. 3).

Podemos sintetizar que desde la antigüedad existen vestigios de la intención de control desde la información contable cuyo campo de aplicación son las empresas y los Estados. Destacamos que existe una tradición y recorrido del control contable que se ha expresado en instituciones y sujetos (a través de sus prácticas). Hoy en día, el control contable aparece vinculado a las empresas gubernamentales y privadas con modelos distintos (por ejemplo, INTOSAI y COSO respectivamente) y se concreta en unas prácticas de control como la auditoría y el autocontrol organizacional. No obstante, debemos aclarar que esas formas en las cuales se expresó el control desde la antigüedad hasta nuestros días no son de nuestro interés. Es necesario no solo reconocer su existencia, sino revisar sus antecedentes por razones de exhaustividad. Nos preocupa ahora es cómo se relaciona el control sobre la información contable (que se expresa en control organizacional) en un contexto social respecto de la presencia de unas formas de poder que *no son explicadas* en los antecedentes descritos.

www.bdigital.ula.ve

En los antecedentes señalados destacamos que existen dos modelos de control claramente identificados (gubernamental y privado) de los cuales nos interesa trabajar con el modelo gubernamental, específicamente en el modelo de INTOSAI.

c.c Reconocimiento

Este modelo se caracteriza por cuatro aspectos: por estar muy próximo al poder central, por alejarse de él supranacionalmente (supraestatalmente), por regresar a él y por alejarse de él nuevamente (pero esta vez en un movimiento intra-estatal y nacional). [1] Está próximo al poder central porque un Estado establece un organismo de fiscalización de sus recursos y asuntos como las contralorías (por ejemplo). [2] Esta "delegación" del poder central implica la proximidad en la *periferia* de Foucault. [3] Las contralorías en el seno de INTOSAI regresan al poder central para apuntalar los mecanismos de control, y [4] las entidades nacionales aplican las recomendaciones de control, originadas en los pasos dos y tres, en entidades, sujetos y procesos subordinados.

Obsérvese que hay dos tipos de periferia: la supranacional y la intra-nacional. También nótese que del hecho de que las contralorías conformen la INTOSAI, que es una entidad supranacional, no implica que pierda el atributo periférico descrito por Foucault, pues las contralorías y la INTOSAI siguen siendo subconjuntos subordinados a la sumatoria de poderes centrales nacionales.

www.bdigital.ula.ve

Las entidades fiscalizadoras superiores (como las contralorías) se acogen a la delegación de poder de sus Estados y los representan ante INTOSAI que estandariza las prácticas en el diseño de modelos, normas y declaraciones sobre el control, la información y las prácticas de gobierno. El modelo de INTOSAI está alejado del poder central porque al estandarizar las prácticas de control en su seno está ejerciendo el tipo de poder descrito por Foucault: la individualización en la periferia.

El recorrido fáctico se puede sintetizar de la siguiente forma. Existe un poder que el Estado delegó en una entidad fiscalizadora; a su vez, esa entidad se integra a una organización supraestatal (que estandariza) y, luego, el Estado primario acoge el modelo de la organización supraestatal, lo incorpora en su regulación constitucional y lo aplica en todas las organizaciones subordinadas y procesos (en el otro extremo).

En esta tesis no se va a examinar sistemáticamente otro paso periférico (que sería el quinto): cuando los contadores individuales en el ejercicio de sus prácticas específicas han sido entrenados y han interiorizado la validez y la necesidad de reproducir por sí mismos estos mecanismos de control. Aquí se tocarán aspectos tangenciales a este tipo de periferia en la medida que sean

c.c Reconocimiento

necesarios para cerrar argumentaciones o evaluar la validez de la teoría de Foucault.

Desde la perspectiva del análisis sobre el poder de Foucault nos preocupamos por una eventual aplicación de sus teorías a la contabilidad en el tema específico del control. Estas preocupaciones derivan en problemas relacionados con las consecuencias de la intervención estatal en las organizaciones, en el papel del control que ejerce un gobierno sobre la información financiera que produce (diferentes del control contable en las empresas privadas) que configuran la contabilidad como un dispositivo de control en el cual se establecen unas relaciones de fuerza (poder) en la "periferia", así como las consecuencias del poder normalizador en las prácticas de control que realizan los contadores.

[2.2.6.] La escuela controlista en contabilidad

Desde los primeros reconocimientos de la existencia de la contabilidad se asoció su presencia con fines de control sobre diversas situaciones de interacción social. A título de ejemplo se resalta que el Código de Hammurabi, año 2002 A.C., estableció la obligación de registrar ciertas operaciones derivadas de contratos regulados en dicho código (Méndez Picazo, 2012, pág. 72) con una clara pretensión de instrumentalizar la regulación, es decir con una perspectiva de control sobre situaciones concretas (este caso se refiere a los contratos de comisión).

www.bdigital.ula.ve

Desde el siglo XIX existe una clara referencia, con autores y escuelas, que atribuyen a la contabilidad el objeto de control en las organizaciones empresariales. Al destacar la necesidad de ejercer el control sobre situaciones concretas, inmediatamente la contabilidad reconoce la existencia de unas formulaciones teóricas (generalizaciones) y unas aplicaciones fácticas, aspectos que acentúan la noción de campo de conocimientos particular. Como antecedente se destaca que las formulaciones teóricas de la Escuela Lombarda en contabilidad diferenciaron el campo teórico del ontológico.

> Francisco Villa es el principal representante de la llamada Escuela Lombarda. A él se debe una construcción teórica de la contabilidad que toma como punto de partida la consideración de que su objetivo es el control de la empresa, mostrando el resultado de todas sus operaciones subyacentes (Túa Pereda, 2004, págs. 49-50).

c.c Reconocimiento

Las consideraciones de la contabilidad como construcción teórica la ubican como un saber particular que se preocupa por las enunciaciones, teorías y normas asociadas al control organizacional acorde con lo señalado por la Escuela Lombarda (Túa Pereda, 2004, págs. 49-50); luego el control como objeto de la contabilidad es un constructo cuyos referentes se manifiestan en las organizaciones como resultado de operaciones (o interacciones sociales) que se realizan por el desarrollo de sus actividades. La nominación de construcción teórica para la contabilidad establece una contrapartida: la existencia de un campo ontológico que será la "azienda" (expresión que resume a la empresa y sus transacciones) y cuya mediación puede estar dada por lo que Villa podría denominar (Túa Pereda, 2004, pág. 50) "el arte de llevar las cuentas", es decir la teneduría de libros.

El objetivo de la contabilidad hacia el control comportó una escuela específica del pensamiento contable denominada Escuela Controlista, liderada por Fabio Besta (1891). En dicha escuela el control se asocia a situaciones de orden económico mediante la noción de hacienda[7] y cuya característica diferenciadora fue la promoción de la despersonificación de las cuentas utilizadas por la contabilidad.

www.bdigital.ula.ve

> Fabio Besta, creador de la Escuela Controlista o materialista, formula su postura como una oposición a las escuelas que personalizan las cuentas, poniendo también especial énfasis en el carácter económico de la disciplina contable, al centrarla en el estudio y control de la hacienda, a través del análisis de sus diferentes valores a los que se les abre una cuenta, y no a las personas subyacentes (Túa Pereda, 2004, pág. 53).

La oposición a las escuelas que personalizan las cuentas conforme a los postulados de Besta (Túa Pereda, 2004, pág. 53) se fundamenta en que la cuenta como instrumento de representación de hechos, al ser despersonificada en su sentido principal, se dirige a valores y representaciones que la contabilidad realiza sobre las operaciones económicas con fines de control; es decir si bien se reconoce la interacción de los sujetos (en tanto personas) lo que interesa a la contabilidad es la interacción misma

[7] La *Hacienda* es el constructo referido a la noción moderna de empresa o patrimonio que considera la propiedad sobre bienes, derechos y obligaciones por parte de un sujeto (económico) debidamente reconocido y validado por una sociedad.

c.c Reconocimiento

que es capaz de establecer las relaciones entre los sujetos a través de la cuenta.

Del análisis de la Escuela Controlista (Túa Pereda, 2004, pág. 53) es importante resaltar la calificación de disciplina para referirse a la contabilidad porque la reconoce como un conocimiento estructurado, capaz de dar cuenta de las construcciones o saberes sociales respecto de unos hechos o situaciones. Si además consideramos que la contabilidad es una disciplina de carácter económico, el objeto de control derivado se orienta precisamente al marco económico y no a otro; es decir, el estudio y control que realiza la contabilidad a través de las cuentas denota la interacción económica de sujetos que afectan el patrimonio de un ente (organización, empresa o persona), lo que se controla es el patrimonio y sus dinámicas.

Túa (2004), analizando a Besta, se refiere a unas equivalencias de constructos relacionados con el control que ejerce la contabilidad (como finalidad) en el campo de la economía y de forma específica a la actividad de las empresas.

> La contabilidad y el control económico son, por lo tanto, términos equivalentes, de manera que la contabilidad es la ciencia del control económico de las empresas de cualquier tipo, que debe extenderse al estudio y constricción de los hechos administrativos, y puede ser antecedente o consecuente a estos (Túa Pereda, 2004, pág. 54).

www.bdigital.ula.ve

Cuando Túa (2004, pág. 54) analiza los postulados del controlismo manifiesta que existe una sinonimia entre la contabilidad y el control económico. Si se aceptara el argumento (la sinonimia) de Túa y se aceptara que la contabilidad se circunscribe únicamente al control económico, sería difícil de defenderlo, pues el control económico no es el único componente en su "sinonimia": la contabilidad también involucra el control político, social, fiscal y administrativo. La sinonimia da a entender no solo una visión muy restrictiva (económica) de "control", sino que restringe el concepto mismo de control (hay otros). Además, restringe otras tareas epistemológicas de la contabilidad (como, por ejemplo, la representación adecuada de hechos económicos o contables).

Por otra parte, cuando Túa (2004, pág. 54) analiza la escuela controlista de Besta afirma que la contabilidad es una ciencia cuyo objeto es indagar sobre el ejercicio de control económico que se ejerce en un campo concreto de

c.c Reconocimiento

interacción (la empresa de cualquier tipo). En este campo se examinan hechos derivados de la administración que se presentan como una relación de causa-efecto: cada hecho es un efecto de otro. En esta visión se enfatiza una relación unívoca (y única) entre hecho predecesor y hecho producido; el contexto queda excluido de esa visión.

Estos planteamientos parecieran desconocer que los hechos derivados de una administración organizativa tienen un universo mayor que los explica, contiene y contradice; es decir, las condiciones en las cuales opera una organización no son establecidas de forma interna solamente, sino que existen otras condiciones (de mercado, políticas, sociales y culturales) que la hacen posible (condiciones externas) y frente a lo cual la contabilidad debe considerar las relaciones con el objeto de explicar, cuestionar, predecir y coadyuvar a las mismas organizaciones en sus ciclos de vida.

Finalmente, Túa (2004, pág. 56) señaló que la escuela controlista promulgada por Besta se considera como de transición (periodo económico) entre neocontismo y las escuelas anteriores (en el neocontismo económico italiano) por su principal énfasis en el control económico y no en el valor económico expresado en la cuenta. Es claro que los procedimientos, clasificaciones y revelaciones contables deben permitir el ejercicio de control en las organizaciones, aspecto que se encuentra presente en la instrumentalización contable (control de operaciones contables y económicas a partir de soportes; requisitos legales; tipos de registros y referencias a terceros como el Estado). Desde el ámbito teórico del saber contable podemos destacar que la escuela controlista promulga que el objeto de la contabilidad es el control económico de las empresas objeto que se logra a través de la cuenta (como representación) y consecuente toma de decisiones; los registros en las cuentas interesan en la medida que permitan el control de las operaciones de una organización. Notemos que en el controlismo existen dos subconjuntos, el primero que define el objeto de la contabilidad dado que cumple con un criterio: que todos sus miembros están involucrados en la toma de decisiones. En cambio, en el segundo subconjunto sus miembros, por no estar involucrados en la toma de decisiones, no cumplirían con el criterio controlista y por lo tanto quedarían excluidos del objeto de la contabilidad. Para la escuela controlista es correcto (en las cuentas) identificar, valorar y controlar hechos en unas relaciones de intercambio determinadas y, en consecuencia, se oponen a considerar representaciones contables por fuera de

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

esas relaciones. Las otras relaciones o contextos pueden existir, pero no son relevantes para dicha escuela.

La transición que destacó Túa pasa de considerar la cuenta con una finalidad de control (económico) en el controlismo a una nueva concepción de la cuenta como una expresión de "valor económico" (representación) en el neocontismo, la toma de decisiones ya no es de interés.

Obsérvese que la diferencia entre el controlismo es el delta de la toma de decisiones a través de la cuenta, mientras que al neocontismo no le interesa el control sino la representación de valor económico a través de la cuenta; podemos observar una "sutileza", un cambio de significación, sentido u objeto de la contabilidad a través de la cuenta: pasamos del control económico de la empresa a la representación del valor económico de hechos. El control parece alejarse de la contabilidad (seguramente atribuido a otros saberes y sujetos - distintos de la contabilidad y el contador) y su función se concentra en la representación de valor económico como función, a través de la cuenta.

Este cambio sutil en la intención de la cuenta contable (pasar del control económico a la representación contable) es destacable porque logró enfocar los desarrollos de la contabilidad a unas preocupaciones por la medición económica, la representación, y parece que la sustrajo de las preocupaciones del para qué y para quién se mide, para qué sirve la información contable, cuáles son los efectos de las representaciones contables en los sujetos que integran las organizaciones y en sus contextos de interacción. Este cambio en la contabilidad (en sus preocupaciones) puede dar cuenta de las transformaciones sociales de un período en el que se pasó de un enfoque de intención de control concreto, evidente, manifiesto en las cuentas contables a otras preocupaciones por la representación de valor económico donde el control existe, pero es sutil, indirecto, aparente, no concreto o manifiesto. En consecuencia, podemos afirmar que, si el relato de la transición señalada por Túa es correcto, entonces el neocontismo fue responsable de inaugurar una etapa muy particular en el desarrollo intelectual de la disciplina: la preocupación por la representación; es decir, el énfasis en la tarea epistemológica de los constructos contables como los responsables de representar hechos reales.

Luego la transición de la escuela controlista es un antecedente importante, pero en ella podemos resaltar que el poder, manifestado en el

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

control, se mantiene en las organizaciones como central, concentrado, aspecto que no es considerado por Foucault, y por tanto no lo tendremos en cuenta en nuestro análisis; obviamente destacamos que la transición de la concepción de la cuenta contable señalada puede verificar los postulados de Foucault respecto de nuevas formas de control (como dispositivos o mecanismos) en la sociedad pero dichas concepciones (control económico – representación de valor económico a través de la cuenta) están situadas en el campo teórico (objeto de la contabilidad a través de la cuenta) y lo que nos interesa son las materializaciones del poder capilar que pueden estar presentes en la "periferia", en la dimensión ontológica a partir de una teoría del poder formulada por Foucault.

Desde otra perspectiva, es importante continuar con nuestro discurso para destacar cómo la contabilidad basa su objeto y utilidad como saber dirigido al control hacendal en la perspectiva de Goxens Duch.

> La contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase, y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas [Goxens, 1970, T. I, pp. 33-34, citado por (Túa Pereda, 2004, pág. 54)].

www.bdigital.ula.ve

Dos dimensiones comporta la contabilidad desde la perspectiva de Goxens (Túa Pereda, 2004, pág. 54) en la escuela controlista: [*1*] una dimensión teórica referida al estudio y formulación de constructos relacionados con el control económico sobre el patrimonio, que permitan derivar "normas" que logren la eficacia e integridad del control; [*2*] la otra dimensión es de orden fáctico y considera que la contabilidad instrumentaliza las normas derivadas en la dimensión teórica de conformidad con las situaciones concretas de la empresa (o hacienda en este caso).

La perspectiva de Goxens (controlista) en la cual la contabilidad tiene dos dimensiones, una teórica (bien podría llamarse epistemológica) y otra ontológica corresponde a un desarrollo del saber contable que denota singularidad y se equipara a una disciplina; el saber contable, en tanto campo de conocimiento, denota en la escuela controlista una tendencia histórica a considerar la finalidad o utilidad de la contabilidad al ejercicio de control dentro de una sociedad (control estatal sobre los tributos inicialmente y luego

c.c Reconocimiento

sobre la actividad comercial), una economía y una expresión hacendal (organizacional) concreta.

De acuerdo con lo expresado por Goxens (Túa Pereda, 2004, pág. 54) [*1*] el constructo "control económico" es el objeto de estudio de la contabilidad y puede ser enunciado mediante leyes o generalizaciones, pero solo referido a las "haciendas" aspecto que no solo limita a la contabilidad, sino que reafirma la intención de constituir un saber que se sujeta únicamente a la dimensión económica del control. La deducción de normas de control (con características de oportunidad) a seguir es un postulado interesante pues permite pensar que la contabilidad puede teorizar y formular las generalizaciones relacionadas con el control organizacional, en la pretensión de ejercer un control (poder) que logre los objetivos (eficaz), compartido (convincente) y en todos los ámbitos de la actividad económica (completo o integral).

En síntesis, es claro observar que la contabilidad desde sus primeros vestigios de existencia se vinculó, de forma expresa, al ejercicio del control de transacciones que afectan el patrimonio de un ente. La preocupación por vincular la contabilidad con el control hacendal propició la aparición de la Escuela Controlista que identificó el saber contable vinculado con el control organizacional y ella luego fue superada por el neocontismo que se dirigió a considerar que la contabilidad, a través de la cuenta, debe enfocarse en el valor económico. En la perspectiva controlista la contabilidad como campo de conocimiento se preocupa por el control del patrimonio y sus afectaciones, a través de la cuenta, de forma independiente a los sujetos y contextos que hacen posible las transacciones, enfoque que no es pertinente para una aplicación de la teoría de Foucault sobre el poder. El enfoque neocontista significó un cambio en el sentido e propósito de la cuenta contable pero no se preocupa por el problema del poder expresado en el control y descontextualizó aún más el saber contable respecto de la escuela controlista de Besta (porque inclusive eliminó el contexto organizacional y su intención de control económico, y se refirió a la cuenta como la intención de expresar un valor económico).

Destacamos la perspectiva controlista como un antecedente importante para demostrar una preocupación de la contabilidad por el control organizacional, pero dicha escuela no se preocupa por las relaciones de poder que existen en la organización ni en el contexto que las rodea. Reconocemos

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

que existen las dimensiones teóricas y práctica (ontológica) de la contabilidad, como saber particular, cuyos dominios pueden abordar temas como el poder y el papel de la contabilidad en un contexto social determinado; sin embargo, debemos recurrir a una teoría como la de Foucault para indagar sobre las expresiones de poder y su incidencia tanto en el campo epistemológico como ontológico de la contabilidad. Los enfoques de la escuela controlista y neocontista, aunque no los desconocemos, no permiten articular un discurso de las expresiones de poder presentes en un contexto social y organizacional razón por lo cual no los consideraremos para nuestro trabajo.

[2.2.7.] La teoría contable y el control

Hendriksen (1969, pág. 214) señaló que la teoría contable puede definirse "como un conjunto de principios generales que (1) constituyen un marco general de referencia, mediante el cual pueden evaluarse los procedimientos contables; y (2) sirven para orientar nuevas prácticas y procedimientos". Si bien no existe una clara alusión a un enfoque específico sobre el control, existen ciertas particularidades en dicho autor que nos interesa destacar.

www.bdigital.ula.ve

El primero corresponde a la crítica sobre la definición de "teoría" del *Dictionary for Accountants*[8] de la cual destacamos el análisis de los "hechos" de que se ocupa la contabilidad; en dicho análisis señaló que en la teoría contable los "hechos" no pueden ser abstraídos de las situaciones que lo produjeron o (1969, pág. 215) "evaluados, ni verificados independiente" de tal suerte que no corresponden realmente a hechos, "más bien son relaciones económicas en el mundo de los negocios y son conceptos tales como el del "valor" y el de la "utilidad", en los que puede diferir la opinión de diversos observadores". Para Hendriksen, los hechos no son cosas independientes de las relaciones que los producen; son en esencia, relaciones económicas. Nociones como "asignación de un valor" o "utilidad" solamente se pueden dar en el marco de unas relaciones económicas producto de las transferencias de bienes u obligaciones en un contexto económico o mercantil determinado.

[8] Eric L. Kohier, A Dictionary for Accountants, 2ed (Englewood Cliffs, NJ. Prentice-Hall, 1957). p484, citado por (Hendriksen, La metodología en la teoría contable, 1969, pág. 215).

c.c Reconocimiento

Lo segundo que queremos destacar de Hendriksen son los enfoques de la teoría contable que sistematizó y que formuló como

> (1) Un razonamiento deductivo y un enfoque axiomático; (2) un enfoque inductivo; (3) un enfoque pragmático o de "derecho consuetudinario"; (4) un enfoque de orden ético; (5) el uso de la teoría de las comunicaciones en la información; (6) la aplicación de operaciones que repercuten en las motivaciones; y (7) el hincapié en los factores sociológicos (Hendriksen, 1969, pág. 216).

Hendriksen (1974) destacó que los varios enfoques de la teoría de la contabilidad (que no son independientes entre sí) permiten entender las formas de desarrollo de la teoría contable. De los enfoques señalados quisiéramos destacar la importancia del enfoque basado en la conducta que se caracteriza, entre otros aspectos, por considerar que la (págs. 12-3) "contabilidad es un medio de suministrar información para la adecuada adopción de decisiones por parte de empresas, personas y gobiernos". En este aspecto conviene precisar que

> aunque este enfoque puede ser útil en la investigación y las evaluaciones, es semejante al enfoque pragmático y está expuesto a la misma critica de que depende excesivamente de juicios subjetivos relacionados con que conducta es buena o apropiada y cual mala o inapropiada (Hendriksen, Teoríade la Contabilidad, 1974, pág. 13).

www.bdigital.ula.ve

De otra parte, en el enfoque sociológico (punto 7 de su cita), Hendriksen (1969, pág. 227) manifestó que el objetivo de dicho enfoque es "el bienestar social y no las decisiones". La contabilidad, por lo tanto, se ocuparía de generar información de "los efectos de las operaciones de las empresas en todas las esferas sociales" para diversos usuarios de la información (directos o indirectos).

Las objeciones del autor a este enfoque son las de preguntársele cómo obtener una base para determinar cuáles serían los juicios que sobre el bienestar social "son importantes y qué clase de información es la que ayudará a formarlos" con miras a implantar principios y procedimientos "correctos".

Obsérvese que la crítica formulada por Hendriksen en dos de sus obras (1974, pág. 13) (1969, pág. 227) es la misma: que para para darle preeminencia a las "bondades" del "bienestar social" se necesitan juicios

c.c Reconocimiento

subjetivos para determinar lo correcto de lo incorrecto o el bien del mal para elaborar la información contable.

Hendriksen está en lo correcto en afirmar que la escuela sociológica tiene el inconveniente de que se requieren juicios subjetivos para determinar el "bienestar" social. Efectivamente, sería necesario distanciarnos de un enfoque sociológico basado en subjetividades para la confección de la información contable. Hay que considerar que hay hechos contables (ónticos) cuyas consecuencias pueden ser deseables o no para un grupo determinado; no por eso dejan de ser hechos objetivos.

La contabilidad puede estudiar dichos hechos (relaciones que no son únicamente de orden económico como lo señaló Hendriksen) y entenderlos, explicarlos y comunicarlos como contradicciones de unos conceptos, organizaciones, instituciones, creencias e individuos sobre otros. Los hechos contables que se presentan en las interacciones humanas existen y pueden incluir expresiones de poder, pero corresponde a cada participante de esas interrelaciones (o usuarios de la información) demostrar, separar o ponderar los efectos subjetivos.

www.bdigital.ula.ve

Como lo señalamos inicialmente, en Hendriksen no existe un enfoque teórico sobre el control y la contabilidad; tal vez el tema más cercano al control contable lo expresa como "toma de decisiones" la cual es atribuida a "empresas, personas y gobiernos" (poder central), aspecto que puede ser interesante pero en la consideración de una teoría del poder (como la de Foucault) aplicable a la contabilidad denotamos que dicho autor no es de nuestro interés, sigue una perspectiva tradicional del enfoque del poder contra la cual Foucault se distanció y por ello no la podemos tomar como referente. Hendriksen se incluye en esta sección de antecedentes al igual que otros autores por razones de exhaustividad y para que contribuya a proporcionarnos un panorama de lo que es una concepción del poder central.

En otra configuración, con relación a la teoría contable, Samolson (1974, pág. 13) señaló que "constituye un conjunto cohesivo de proposiciones conceptuales, hipotéticas y pragmáticas 'que explican y orientan la acción del contador en la identificación, medición y comunicación de información económica'", fundamentado en los postulados de la *American Accounting*

c.c Reconocimiento

Associations de 1966.[9] En la exposición de los métodos que utiliza la teoría contable se refiere a enfoques y los define como prácticos, deductivos, inductivos, ético y otros enfoques y modos de ver. El problema del control tal vez se puede situar en los "otros enfoques y modos de ver" bien sea en el numeral dos de esos otros enfoques que se refiere a la teoría de la comunicación o en el tres que alude a (pág. 26) "los estrechamente relacionados enfoques sociológicos y conductista (behaviorista) [que] reconocen que las personas están motivadas por factores psicológicos y sociológicos lo mismo que por factores económicos". No obstante, la estructura presentada por este autor en los conceptos básicos menciona al control interno sobre la confiabilidad de los datos contables y lo explica bajo el precepto de la objetividad (págs. 77-80). Este enfoque de Somolson no reconoce el problema del poder y el control en la contabilidad; si bien reconoce que existe un campo teórico en contabilidad podemos notar que su noción de enfoques se refiere a las formas en cómo se puede construir teoría contable e incluye enfoques como, por ejemplo, el deductivo; Esta clasificación o enfoques no son de nuestro interés toda vez que la construcción de teoría en contabilidad la identificamos a partir de una aplicación de una teoría general del poder (como la de Foucault) a la contabilidad en expresiones de control (no centralizadas, propias de la tradición del monarca que recae sobre el Estado o gobierno). Otra limitante para que consideremos la perspectiva teórica de Somolson corresponde a su concepción de que la teoría contable se enfoca a las acciones del sujeto contador para identificar, medir y comunicar información económica (únicamente) sin preocuparse de los problemas contextuales sobre el poder y sus efectos en las acciones, información y comunicación de dichos sujetos, aspectos que sí se pueden identificar en la teoría general sobre el poder de Foucault.

www.bdigital.ula.ve

Una estructuración de las tendencias de investigación en contabilidad fue expuesta por Túa (1991, págs. 3-4) en la que distingue que ella (la investigación) es de carácter empírico y que "constituye en nuestra disciplina un auténtico programa de investigación, en el sentido más lakatosiano del término". Diversas razones alude el autor para establecer el auge de la investigación empírica en contabilidad pero solo queremos destacar una de

[9] Se refiere al documento denominado "*A Statement of basic Accounting* Theory", *American Accounting Associations, 1966, p.1-2.*

c.c Reconocimiento

ellas, la segunda razón (1991, págs. 6-7) referida al "auge de los planteamientos interdisciplinarios y, con ello, la aplicación a la Contabilidad de conocimientos y técnicas con orígenes en otras ramas del saber". La explicación para este auge corresponde a un enriquecimiento de los enfoques de la investigación (a priori) en la contabilidad a partir de su vinculación simultánea con las ciencias exactas y sociales y para ello se afirma que

> [e]l paradigma de la medición del beneficio se apoyó esencialmente en la Teoría Económica; por el contrario, tanto el movimiento formalizador de los sesenta como el paradigma de utilidad, así como la propia evolución del concepto epistemológico de Contabilidad como ciencia social, requirieron apoyos de la matemática, algebra, estadística, econometría, investigación operatia (sic), etc., por un lado y, por otro, de la sociología, psicología y aún de la ciencia política. La eclosión de la interdisciplinariedad se produce, por tanto, claramente y con carácter prácticamente simultáneo en ambas direcciones: las ciencias exactas y las sociales, enriqueciendo la investigación a priori y sentando las bases para el desarrollo de la investigación empírica (Túa Pereda, 1991, pág. 7).

www.bdigital.ula.ve

Reconoce Túa (1991, pág. 7) que existen situaciones, argumentos e intereses que afectaron las preocupaciones de la investigación contable y por ello explicitó que esto es evidente en el campo de la regulación debido a que

> argumentos diferentes a los estrictamente teóricos y de fuerza e intereses ajenos a los meramente contables ha incidido también en el auge de la investigación empírica que trata de estudiar las posturas y motivaciones inherentes y subyacentes en las fuerzas concurrentes en los procesos de elaboración de las normas contables (Túa Pereda, 1991, pág. 7).

El reconocimiento del auge de la investigación empírica y la notoria interdisciplinariedad de la contabilidad le permitieron a Túa (1991, pág. 10) clasificar los sistemas contables de tal suerte que indicó la existencia de un predominio de la perspectiva estadounidense respecto de las de otros países. La clasificación de los sistemas contables distingue entre (*a*) aquellos orientados a (pág. 10) "la regulación de la distribución de información a accionistas, acreedores y otros usuarios" y (*b*) aquellos orientados a "regular la medición y distribución del beneficio a los accionistas"; luego establece Túa (1991, pág. 12) que mediante la aplicación de los postulados de Kuhn analizó

c.c Reconocimiento

los sistemas contables en presencia (estructura de paradigmas) y los identificó como paradigmas en "competencia" o "en concurrencia".

Los paradigmas señalados son (pág. 12) (1) los "clásicos, con dos posibles orientaciones según sea normativo deductivos o positivo inductivos", (2) "los integrados bajo ópticas de utilidad para la decisión" y (3) aquellos que "intentan aplicar elementos de la decisión estadística a nuestra disciplina". Finalmente expresa este autor que los enfoques (pág. 13) "posibles para la investigación empírica" son el inductivo positivista, utilidad en la decisión —modelos de decisión, comportamiento agregado del mercado y comportamiento del usuario individual— y valor económico de la información.

Destacó Túa (1991, pág. 39) que la contabilidad es una disciplina multiparadigmática que "ha prestado especial atención a los enfoques socioepistemológicos" y concluye que (pág. 39) "existen diferentes tendencias concurrentes en el estudio de una misma realidad, constituyendo, entre todas, un cuerpo de conocimientos que muestra una evidente vinculación entre la contabilidad y el entorno en que ésta se desenvuelve".

www.bdigital.ula.ve

El enfoque expresado por Túa (1991) manifiesta la importancia y contribución de otras ramas del saber a la contabilidad para ampliar el horizonte teórico de la disciplina. Los sistemas contables y paradigmas a que se refiere dicho autor no se enmarcan en una aplicación de una teoría general del poder en contabilidad, pero destacamos de forma positiva el reconocimiento de la vinculación de la contabilidad con otras tendencias de análisis sobre la realidad (entorno) en que ella se desarrolla. No pretendemos desarrollar un nuevo paradigma en contabilidad sino evaluar unos postulados sobre el poder (desde la teoría del poder de Foucault) y su eventual aplicación en contabilidad, mediante dispositivos o mecanismos –expresiones- de control, que es posible que deriven algunas consideraciones epistemológicas en contabilidad.

Otro tipo de análisis de las tendencias teóricas en contabilidad, perspectiva revisionista, fue realizado por Mattessich (2003, pág. 105) quien señaló que existe un cisma entre dos corrientes teóricas de la contabilidad: la corriente positiva de la contabilidad (PAT por su sigla en inglés) la cual definió como "de orientación radical y empírica", y la corriente crítico-interpretativa (CIV por su sigla en inglés). Después de un intento de la corriente positivista por intentar fundamentarse en sus investigaciones de

c.c Reconocimiento

forma estadístico empírica no se han resuelto lo que expresa el autor como los "problemas más apremiantes" de la contabilidad a saber,

> el tema de la valoración, el diseño de formas fiables para controlar los sistemas de contabilidad gerencial y financiera, el debate sobre la independencia del auditor, la obtención de un acuerdo sobre normas internacionales de contabilidad, la brecha existente entre las visiones tan alejadas entre sí como la PAT norteamericana y la CIV británica (Mattessich, 2003, pág. 105).

Parece ser que Mattessich (2003, págs. 105-6) señaló que la diferencia fundamental de las corrientes positiva y crítica de la contabilidad corresponde a la intención de la neutralidad de la primera. Al respecto manifestó que

> debemos admitir que la investigación científica en sentido amplio no puede llevarse a cabo sin tener en cuenta determinados juicios de valor. Estos juicios son especialmente importantes en las ciencias económicas, donde la maximización de beneficios suele tomarse como norma pre-científica (Mattessich, 2003, pág. 106).

www.bdigital.ula.ve

La ubicación de un discurso teórico, a partir de la discusión sobre la neutralidad, se precisa como posestructuralista y posmoderna con unos autores claramente determinados que fundamentan la corriente critico-interpretativa en los términos de Mattessich cuando aclaró,

> Pero no es este el único argumento que permite que la CIV, con su base crítica, posestructuralista y posmoderna (cf. Habermas 1968, 1996; Foucault 1966, 1968, 1969, 1994; Derrida 1967, 1972; Baudrillard 1973, 1981; etc.) vea una oportunidad para afirmar que todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real (Mattessich, 2003, pág. 106).

La corriente filosófica catalogada como posmodernista reconoce que el movimiento de la ilustración y los avances tecnológicos subsecuentes (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, pág. 40) "no solo condujeron a una mayor comprensión del mundo sino también a la creación de instrumentos más potentes para el control individual y social". Esta corriente consideró la necesidad del análisis de las contradicciones de significado que generó el modernismo y la cosificación del lenguaje, las relaciones y la sociedad, así conviene aclarar que (pág. 40) "muchos dirían que el posmodernismo y el

c.c Reconocimiento

posestructuralismo de filósofos como Foucault y Derrida es una forma de relativismo no restringido, aunque los posmodernistas lo rechazan junto con las acusaciones de nihilismo o escepticismo".

Siguiendo con el análisis Mattessich (2003, pág. 106) él identificó la existencia de una nueva teoría candidata, la teoría condicional normativa en contabilidad (CoNAM por sus siglas en inglés), de carácter pragmático, con mayor cercanía con la corriente positivista (tradicional) de la contabilidad, que "intenta establecer los medios apropiados, aunque, si así se desea, también puede examinar el fin". Esta teoría la fundamentó en la posibilidad de realizar "un análisis científico de los juicios de valor" en Blaug (1978), en el análisis de la teoría de juegos de Luce y Raiffa (1957) y en los postulados de la teoría de la Ley de Kelsen (1979, 1992). La diferencia de esta teoría candidata respecto de las teorías positivista y crítica fueran expresadas por Mattessich (2003, pág. 107) en dos aspectos: "Primero, en ella se formulan y exponen de manera explícita las normas y juicios de valor en relación con los objetivos perseguidos. En segundo lugar, se busca alcanzar una relación satisfactoria e incluso óptima entre fines y medios".

Destacamos, para nuestros propósitos, en la descripción de las "fronteras" o diferencias de la teoría crítica respecto de la positivista expuesta por Mattessich (2003, pág. 116) el numeral ocho (8) que alude a la idea de considerar la ciencia y la tecnología "como instrumentos de dominación, camuflados entre muchos de los actuales organismos institucionales (cf. la teoría de Foucault sobre el poder, que parece haberse convertido en otra marca distintiva de los estudios sobre la CIV)". La idea de la existencia de relaciones de poder en una sociedad, en beneficio de unos u otros, llama la atención de la insuficiencia de las miradas tradicionales sobre la construcción del conocimiento en términos del reconocimiento de sus contextos, historicidad, medios y fines. De igual forma destacamos que Mattessich (2003, pág. 105) resaltó como uno de los problemas fundamentales de la contabilidad el tema del control (asociado a los sistemas de contabilidad gerencial y financiera) y el de la independencia del auditor.

No obstante, aunque la corriente crítico-interpretativa expuesta por Mattessich incluyó a Foucault como uno de sus autores base, destacamos que la alusión a dicho filósofo (Foucault) parece ubicarlo dentro de un tipo de "relativismo". No podemos considerar en nuestro caso identificarnos con la clasificación de Mattessich en la corriente más cercana (critico-interpretativa)

www.bdigital.ula.ve
c.c Reconocimiento

toda vez que, aunque consideró la teoría del poder expresada por Foucault, no la relaciona con el control contable. Claro está que sí nos identificamos con Mattessich (2003, pág. 116) en lo concerniente a la existencia de instrumentos de dominación camuflados (instrumentos de control sutiles) y a la insuficiencia de las miradas tradicionales sobre la construcción del conocimiento contable. Más allá de las clasificaciones expuestas por Mattessich, lo que nos interesa es identificar que existe una teoría general del poder (de Foucault) que puede ayudar a discernir y explicar algunos postulados y prácticas contables en determinados contextos y organizaciones.

Finalmente señalamos que Larrinaga (1999) efectuó otra configuración, de revisión y clasificación, de las tendencias investigativas en contabilidad. La revisión de las tendencias investigativas le permitió identificar la existencia de una corriente tradicional, positivista, dominante, funcionalista, basada en que "la única forma científica de investigación es la empírica que se realiza bajo supuestos racionalistas y objetivistas" y otra corriente denominada normativa que presenta como alternativa (1999, pág. 104). Las tendencias investigativas son clasificadas por dicho autor como la *tendencia dominante* o *tradicional* y *las alternativas*; estas tendencias alternativas las divide a su vez en "(a) estudios interpretativos, (b) perspectiva crítica, (c) estudios de la relación entre la contabilidad y el poder en el influjo de la filosofía postmoderna" (pág. 105).

www.bdigital.ula.ve

Para el caso de la corriente dominante observamos que en ella se mantiene la idea de abordar problemas que "afectan a las organizaciones y su objetivo es encontrar mecanismos de control" (Larrinaga González, 1999, pág. 109) fundamentados en la neutralidad de la contabilidad en los conflictos sociales. Tal situación confirma la idea o presunción de la corriente dominante que "ni el estudio de la sociedad en su conjunto, ni el de la historia tienen nada que aportar al conocimiento de cómo funciona la contabilidad" (pág. 112); como consecuencia de los postulados de la corriente dominante es que ella

> es apolítica, es decir, elude las cuestiones políticas con la presuposición de que la contabilidad es neutral en los conflictos sociales. Así, se suele proponer que la contabilidad no ha sido diseñada para evaluar finalidades (para qué), sino para evaluar la eficiencia (cómo) (Larrinaga González, 1999, pág. 112).

c.c Reconocimiento

La corriente interpretativa no pretende resolver problemas como la perspectiva funcionalista "su objetivo de conocer no es actuar" (Larrinaga González, 1999, pág. 113). El entendimiento o explicación de los fenómenos que ocurren entre las personas en determinados contextos y circunstancias de interacción serán la preocupación esencial de esta corriente, ella pretende (pág. 113) "comprender los fenómenos de interacción entre personas en situaciones sociales y su fundamento filosófico es que el comportamiento humano es completamente ajeno a los fenómenos físicos".

En lo concerniente a la perspectiva crítica, indaga "por el cambio, los conflictos y la coacción" (Larrinaga González, 1999, pág. 116); los fundamentos de esta corriente es la existencia de una "desigualdad estructural básica"". El sentido concreto de esta perspectiva es que

> Presupone que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se reproduce a través de las generaciones y que genera un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida. La alienación o enajenación es la pérdida de control sobre uno mismo y deriva de los obstáculos que encuentra el ser humano para desarrollar todas sus capacidades y potencialidades (Larrinaga González, 1999, pág. 116).

www.bdigital.ula.ve

La corriente crítica establece una contradicción con los postulados del capitalismo que "defiende el papel del mercado como *mecanismo* de asignación eficiente de recursos" (Larrinaga González, 1999, pág. 116), toda vez que como no existen unas condiciones de competencia perfecta el mercado no puede ser un árbitro neutral, situación marcada además si consideramos que "el consumidor no es soberano, sino que se ve influido, no solo por la publicidad y los medios de comunicación, sino por su propia integración social" (pág. 116). El papel del Estado, desde este enfoque crítico, es "ayudar a preservar la desigualdad promocionando una falsa consciencia sobre los hechos" (pág. 117) y en ningún caso es un "mecanismo corrector del mercado"; el conflicto y el cambio son característicos del sistema si consideramos que "las inestabilidades y las contradicciones inherentes a este sistema basado en desigualdades y una falsa consciencia – incoherencia entre hechos y aparato ideológico – provocan crisis recurrentes que son inmanentes al sistema social, económico y político" (pág. 117).

El estudio de la contabilidad desde la perspectiva crítica no la considera como "una actividad de servicio técnica y racional que está separada de relaciones sociales más amplias" (Larrinaga González, 1999, pág.

c.c Reconocimiento

117), por lo cual se requiere estudiarla (pág. 118) "como una particular forma de racionalidad calculativa que construye y a su vez está construida por relaciones sociales". Desde esta perspectiva el estudio de la singularidad solo puede presentarse en el estudio de la totalidad (relación entre la parte y el todo) y "en cualquier caso, los estudios críticos centran su atención en la relación entre la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica" (pág. 118).

Las alusiones a la relación entre control y contabilidad desde esta perspectiva crítica están claramente establecidas en diversos autores analizados por Larrinaga (1999) y para ello especificó que

> El trabajo de Hopper y Armstrong (1991) nos va servir para poner de manifiesto el potencial de la perspectiva crítica de investigación en contabilidad. Este trabajo cuestiona la autenticidad de los hechos históricos manejados por Johnson y Kaplan (1987) así como su explicación de la evolución de la contabilidad de gestión, ofreciendo una explicación alternativa basada en la teoría del proceso laboral –una de las teorías constitutivas del marxismo –, según la cual la contabilidad forma parte de los mecanismos de control que aseguran la institucionalización del sometimiento del trabajo al capital. De este modo, la evolución de la contabilidad de gestión se explica mediante un proceso dialéctico donde ante las contradicciones internas de una forma de control, las crisis recurrentes generan nuevas formas de control que requieren nuevas formas de contabilidad de gestión (Larrinaga González, 1999, págs. 118-9).

www.bdigital.ula.ve

En la diferenciación entre la perspectiva crítica de la interpretativa Larrinaga (1999, pág. 121) señaló que (1) la corriente crítica "posee un aparato teórico previo al que renuncian los interpretativos, (2) la corriente crítica posee "una mezcla de subjetivismo y objetivismo" mientras que la interpretativa es "radicalmente subjetivista", y (3) la corriente crítica no cuenta con los discursos de los actores sociales "porque están afectados por el aparato ideológico imperante y por la falsa consciencia", mientras que los interpretativitas pueden "utilizar métodos" que les "permitan extraer las teorías que están en los actores sociales". La dificultad que Larrinaga (pág. 121) encuentra en la corriente crítica corresponde a que (a) las conclusiones de sus estudios son previas a los trabajos de campo, "(b) desdeñan la capacidad de los actores para comprender y expresar la naturaleza de su

c.c Reconocimiento

existencia en el trabajo y (c) presupone que el mismo modo de capitalismo monolítico se da en todos los países".

[2.2.8.] Modelo de control de INTOSAI

El control visto desde la contabilidad se expresa a través de modelos (de control) que reconocen la existencia de ciertas particularidades y objetivos organizaciones por sectores e intereses. En consecuencia, los modelos de control pueden ser diseñados para entidades privadas o gubernamentales, para cierto tipo de sectores económicos (hotelero, petrolero, de servicios financieros, etc.) y para ciertos intereses (el control de gestión o auditoría interna, el control estatutario, el control de la inversión y evaluación de desempeño para inversionistas a través de la auditoría externa o auditorías especiales, el control de fiscalización, control tributario, control social, entre otros).

Como tendencia de normalización existen unos postulados globales para el entendimiento, aplicación y evaluación de las prácticas de control contable lo cual se traduce en modelos de control. La principal división para la aplicación de modelos de control es la que distingue el control aplicado a las entidades privadas de aquel que se aplica en las entidades gubernamentales.

www.bdigital.ula.ve

En el caso de las entidades privadas las prácticas de control se fundamentan en los postulados emitidos por *The International Federation of Accountants —IFAC* (por su sigla en inglés). El modelo de control de la información contable establecido por la IFAC (a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, IAASB por su sigla en inglés) se centra en la información financiera (evaluación de información financiera) mediante la emisión de Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, otros Aseguramientos y Servicios Relacionados, así como la emisión de Normas Internacionales de Control de Calidad[10].

Otro modelo de control es COSO, enfocado en las diversas organizaciones y también existe, entre otros, el modelo propuesto por la

[10] La Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC1, por su sigla en inglés) se dirige a Firmas que realizan auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Otros Aseguramientos y Contratos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.

c.c Reconocimiento

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por su sigla en inglés). Por ser de interés de nuestro trabajo seguidamente se presentan los aspectos generales del modelo de control establecido por la INTOSAI y su esquema de adhesión para todos los Estados participantes de dicho organismo.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es una entidad que pretende mejorar el control sobre los recursos y actividades gubernamentales realizado a través de la auditoría, mediante el intercambio de experiencias de sus miembros, el aumento de las capacidades de los profesionales que desarrollan ese tipo de auditorías y mejorar su reconocimiento entre los miembros de los países integrantes de la misma entidad (INTOSAI, 2011, pág. 1).

La base de integración de la INTOSAI son los Estados miembros representados por sus organismos de control (entidades fiscalizadoras) los cuales son definidos de la siguiente forma (INTOSAI, 2011, pág. 1): "Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son autoridades nacionales con responsabilidad dentro de su sistema constitucional, para auditar actividades financiadas con fondos públicos". Observamos algunos aspectos relacionados con la organicidad y su investidura de autoridad del más alto nivel regulativo (las constituciones políticas) con una función de control de los recursos gubernamentales (en sus usos). Reiteramos que existe un movimiento pendular del poder en el cual el Estado "delega" un poder en las entidades fiscalizadoras que constituyen la INTOSAI (poder periférico); dicha entidad a su vez estandariza y luego el poder regresa al Estado y luego se extiende a las diversas entidades subordinadas del Estado (poder periférico de segundo orden), a sus procesos y sujetos, para luego hacer el recorrido inverso.

www.bdigital.ula.ve

La INTOSAI se constituye en un organismo emisor de normas de auditoría aplicables al sector público y de estándares o directrices para mejorar la gestión de las entidades gubernamentales. Dicha entidad emite dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV).

Las ISSAI tiene como antecedente la Declaración de Lima de 1977 en la cual se efectuó un pronunciamiento de los criterios sobre las Normas de Auditoría que deben observar las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 1998); el objeto de estas normas se orienta a "salvaguardar

c.c Reconocimiento

independencia y efectividad y efectividad de la actividad auditora, y apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional en función de su mandato" (INTOSAI, 2011, pág. 1).

Por su parte las INTOSAI GOV (INTOSAI, 2011) son directrices que se emiten con destino a gobiernos y otras entidades que manejan fondos públicos; el objetivo de estas directrices se expresa con el deseo de (INTOSAI, 2011) "difundir buenas prácticas, incluyendo el establecimiento de sistemas efectivos de control interno, auditoría interna confiable y normas adecuadas de contabilidad e informes en el sector público". Como se puede observar, estas directrices se refieren a los administradores de recursos, sus normas de contabilidad y de control interno, así como los tipos de informes relacionados con la gestión y la información sobre los recursos públicos.

En nuestro trabajo la disposición de control que nos interesa se relaciona con normalización que se constituye a partir de la labor de INTOSAI, en consideración al tipo de control que se realiza (independiente de la entidad controlada y el control interno), a la información objeto de control (la cual está basada en la contabilidad y otros informes gubernamentales) y el campo específico de aplicación del control (auditoría y sistema de control interno) con unas funciones y características que se enuncian seguidamente. Es decir, de forma precisa, aquí no se trabajará con las directrices de la INTOSAI para administradores de recursos públicos (INTOSAI GOV) porque ellas, las directrices, se dirigen a la gestión, sistematización y generación de informes, mientras que nuestro tema de interés es el control en sus formas y aplicaciones sobre la gestión de los administradores de los recursos públicos y que es expresada en la contabilidad y en otros informes, aspectos a los que se dirigen las ISSAI.

www.bdigital.ula.ve

Para las entidades gubernamentales el control se fundamenta en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) las cuales son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores[11] (INTOSAI) y constituyen el marco internacional

[11] La INTOSAI, creada desde 1953, es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Busca proporcionar un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos y mejorar internacionalmente la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas entidades fiscalizadoras superiores (EFS) en sus respectivos países (INTOSAI, 1998).

c.c Reconocimiento

para la labor de fiscalización que se realiza a entidades, procesos y recursos gubernamentales.

El modelo de control en las entidades gubernamentales involucra el desarrollo de unas prácticas simultáneas (conocidas como auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento) dirigidas al ejercicio de un cierto tipo de control integral sobre las organizaciones, sus operaciones, recursos y a los sujetos responsables de cada una de ellas, así como a los responsables de preparar, evaluar y difundir la información de dichas entidades. Este modelo de control se denomina de forma genérica control fiscal, se ejerce de forma externa e interna a las organizaciones. En nuestra investigación, cuando dicho modelo se focalice en la información contable, lo denominaremos *modelo de control contable gubernamental* o control sobre la información contable gubernamental.

El control fiscal (que incluye el control sobre la información financiera de entidades gubernamentales) se realiza inicialmente a través de representantes de la sociedad (como autoridades que pueden ser organizaciones, sujetos o ambos) quienes por mandato legal (competencia) desarrollan procedimientos de evaluación, denuncias, fenecimientos, requerimientos de corrección y pueden imponer sanciones a los sujetos y organizaciones que no observen los preceptos, valores o códigos de conducta establecidos para la administración pública.[12] Para ejercer el control las autoridades establecen formularios de rendición de cuentas, sistemas de captura de información, reportes e informes periódicos que deben ser diligenciados por los responsables de la información en las entidades gubernamentales y emiten guías o instructivos para los evaluadores de la información.

www.bdigital.ula.ve

No obstante, el marco de actuación del control fiscal también es interno a las organizaciones, se articula y contradice del modelo externo, pues al tiempo que acoge sus postulados (los atiende) también los delimita y controla. En virtud de esa dinámica de acoger y contradecir, el control interno permite la interiorización y extensión de unas prácticas de control que

[12] La declaración de valores, principios y/o códigos de ética en el ámbito de lo público corresponde a cada sociedad-Estado. En el caso colombiano, por ejemplo, la constitución política (art. 209) establece que los principios de la función pública son (Asamblea Nacional Constituyente de Colombia, 1991): igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

c.c Reconocimiento

pueden devenir de la normalización e inclusive, de conformidad con sus propios criterios y preocupaciones, pueden ir más allá de dicha normalización.

Por otra parte, observamos que una de las principales bases para el ejercicio del control (tanto interno como externo) se refiere a la información contable, la cual proporciona datos sobre sucesos, recursos y actuaciones de los sujetos e instituciones que son controlados. En virtud de la importancia de la contabilidad para el control sobre los recursos y actuaciones de entes gubernamentales, existen disposiciones relacionadas con las formas y contenidos de la información contable gubernamental sobre las cuales es posible derivar un tipo de modelo (generalmente regulado) que es reconocido en estándares de información financiera del sector gubernamental y que no es ajeno a las materializaciones de poder existentes en una sociedad.

Destacamos entonces que un modelo de control sobre la información contable gubernamental en las materializaciones de poder involucra muchas variables:

- un conocimiento sistematizado [saber] y difundido mediante normas,
- organizaciones, operaciones, recursos de interés social (perspectiva gubernamental) [objetos de control],
- procedimientos para la evaluación, denuncias, fenecimientos, requerimientos de corrección sobre la información y sanciones cuando sean aplicables, [mecanismos],
- sujetos responsables de las organizaciones, procesos y recursos (que incluyen a quienes preparan y difunden la información) [sujetos controlados],
- autoridades (representantes de la sociedad) que ejercen el control [sujetos de control o controladores que ejercen poder]
- regulaciones que confieren autoridad, prescriben procedimientos y establecen marcos de referencia para la acción y actuación en la cosa pública [dispositivos],
- preceptos, valores o códigos de conducta establecidos para la administración pública [contexto, formación social o tipo de sociedad],
- formularios de rendición de cuentas, sistemas de captura de información, reportes e informes periódicos que deben ser diligenciados por los responsables de la información en las entidades

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

gubernamentales y guías o instructivos para los evaluadores de la información [instrumentos]

- unas contradicciones y luchas de fuerza [tensión saber y poder] entre controlados y controlantes, emisores y reguladores de normas, intereses de individuos e intereses de la sociedad, postulados y aplicaciones de postulados (materializaciones).

Es de nuestro interés concretar el tipo de prácticas de control a estudiar en el *modelo de* control sobre la información contable gubernamental considerando los postulados de la INTOSAI debido a su vinculación directa con una configuración social determinada (aunque sea inicialmente a través de ciertas autoridades a las cuales se les "delegó" un cierto poder), a su ejercicio externo de las organizaciones que controla y a las complejidades en la práctica de control que involucran diversas tensiones de poder respecto del control interno en el marco del movimiento pendular del poder señalado por la teoría foucaultiana. El modelo de control sobre la información contable gubernamental, por lo tanto, delimita el tema de investigación y forma parte explícita del objetivo principal puesto que es el responsable de segmentar el objeto de estudio dentro de la noción de un tipo de "poder capilar" señalado por Foucault.

www.bdigital.ula.ve

Los postulados (principios, marcos de referencia, clasificaciones, etc.) que se involucran en un *modelo de control sobre la información contable gubernamental* deben ser considerados en una perspectiva de interacción con el saber contable en contextos sociales determinados y con contradicciones permanentes que derivan en tensiones de fuerza (poder); es decir el razonamiento del constructo control y sus referencias permiten desarrollar una nueva mirada hacia el saber contable en su contribución (¿o intervención?) en el control organizacional, y por ende social.

En el aspecto gubernamental el control se concibe como una institución reguladora inherente a la economía financiera pública que busca intervenir, dirigir, corregir y castigar conforme lo plantea la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) en el artículo 1º de la declaración de Lima sobre la finalidad del control.

> La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los

c.c Reconocimiento

> principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro (INTOSAI, 1998).

La primera categoría de poder central, del Estado, del regulador está presente en la citada declaración. En la declaración de Lima sobre la finalidad del control de la INTOSAI (1998) podemos destacar que el control es una institución perteneciente a la economía financiera pública, en este sentido el referente sigue siendo económico de una sociedad pero lo inviste con un poder de representación y coerción propio de una organización estatal que se expresa como un modelo de control. La finalidad del control se enfoca a preservar y defender unos principios aplicables a las operaciones financieras (legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad) que son determinados para la manutención de unas relaciones sociales mediante la sanción, el castigo y el mejoramiento de las formas reguladoras.

www.bdigital.ula.ve

[3] MARCO TEÓRICO

Uno de los principales problemas de comenzar a usar las propuestas teóricas de Foucault para aplicarlas sistemáticamente es que el desarrollo de su pensamiento siguió durante el transcurso de su vida varios tipos de giros y, en consecuencia, en cuanto a la teoría del poder, no hay lo que pudiéramos denominar *una teoría*. Deleuze ha dado cuenta de este asimétrico desarrollo: "Los grandes pensadores son algún tanto sísmicos; no evolucionan, sino que avanzan por crisis, por sacudidas" (1999, pág. 155).

Entre estas posibilidades, aquí vamos a elegir una en la que partiremos de las recomendaciones del propio Foucault sobre el tema. Afortunadamente, en la construcción de sus argumentos se observan extensos pasajes en los que

c.c Reconocimiento

se dedicó a identificar claros itinerarios *metodológicos* para aclarar su comprensión y evitar posibles malinterpretaciones de lo que quería decir. La "buena noticia" de su lectura es que dejó excelentes pasajes metodológicos que, de seguirse con cierta cautela, podrían favorecer los intentos de aplicación de sus teorías a objetos de estudio.

El objetivo de este capítulo es el de identificar y presentar "cinco precauciones de método" que deberían seguirse cada vez que se quieran examinar los problemas de poder desde del enfoque del autor. Esta mini-compilación la ofreció Foucault en su obra *Defender la sociedad* (2000). Publicada originalmente en 1997, compiló las clases en el College de France (1975-1976), y pertenece a la etapa sobre la trilogía *poder-ley-verdad* en la periodización de Le Texier (2012).

Metodológicamente, estas precauciones imprimen obligatoriedad a su consideración, en especial cuando se quieren aplicar a campos específicos de estudio (en este caso, a la contabilidad). Sería desatinado no tener en cuenta tantas advertencias metodológicas y máxime si provienen del mismo Foucault. Estas previsiones pueden ser convertidas en *postulados metodológicos*, en *preguntas de investigación*, en *proposiciones de trabajo*, que contribuirán no solo a guiar una investigación, sino a validar si la aplicación de Foucault al entendimiento de la contabilidad (y su papel) es o no válida.

www.bdigital.ula.ve

Igualmente, se irán formulando preguntas de investigación que serán desarrolladas en otras publicaciones, y cuya identificación podría orientar contribuciones de otros investigadores en el área de las ciencias sociales. Estas confluencias pueden devenir contribuciones para configurar debates sobre la validez o no de la aplicación de la teoría de Foucault a la contabilidad (como ilustración de lo que es el poder "periférico").

[3.1.] Configuraciones del constructo de "poder" de Foucault por vía de cinco precauciones metodológicas

Es preciso enfatizar que históricamente la teoría de la soberanía estuvo asociada al monarca. Por ello, se entiende que en la filosofía política fuera "lógico" enfocar el poder desde una connotación *central* y *centralizadora*. Sin embargo, Foucault rechazó esta postura sin ambigüedades y prefirió enfocar el poder desde "lo más local y regional" de la sociedad; es decir, prefirió enfocarse en "aquellos ámbitos en los cuales se desbordan las reglas del

c.c Reconocimiento

derecho" (Foucault, 2000, pág. 36). Más que en el lado jurídico, Foucault se enfocó en todo lo que está fuera de ese ámbito; *no en el poder central* y *centralizado*, sino en lo más local y *regional* de la sociedad: en aquellos ámbitos en los cuales se desbordan las reglas del derecho.

Para la configuración del constructo de "poder" Foucault estableció cinco precauciones metodológicas que le permitieron emprender y particularizar su forma, distinta y novedosa, del análisis sobre el poder y sus materializaciones. Tales precauciones resaltan la necesidad de un análisis del poder reconociéndolo en la periferia, lo cual permite su individualización y verifica su dinamismo o la forma como circula el control; de igual forma señaló que lo que se requiere es efectuar un análisis "ascendente del poder" y que tal análisis no se fundamenta en la ideología (aunque no desconoce su existencia). En suma, veremos que Foucault (2000) realizó la configuración del constructo poder mediante un análisis dirigido a la dominación (distinto del análisis del poder central basado en la soberanía), a los operadores materiales y a las formas de sometimiento, entre otros aspectos, que se hacen presentes en la periferia del poder.

www.bdigital.ula.ve

[3.1.1.] Primera configuración: El poder "en sus extremos"

En consecuencia, una primera tarea con la que Foucault se comprometió fue con la de captar el poder "en sus extremos", "en sus últimos lineamientos", en aquel lugar en el que "se vuelve capilar". Más que el poder central, a él le interesaron las formas *regionales* que adquiere, "las más locales" y, especialmente, "donde ese poder, al desbordar las reglas del derecho que lo organizan y lo delimitan, se prolonga, por consiguiente, más allá de ellas, se inviste de unas instituciones, cobra cuerpo en unas técnicas y se da instrumentos materiales de intervención, eventualmente incluso violentos" (2000, pág. 36).

Lo que a Foucault le interesaba –y lo que individualizó sistemáticamente su teoría— era observar cómo "el castigo" y el "poder de castigar" se materializan en cierta cantidad de organismos locales, regionales, materiales afuera del "suplicio o la prisión". En lo que se enfocó fue en un "mundo a la vez institucional, físico, reglamentario y violento de los aparatos concretos del castigo" (2000, pág. 37). Lo que le llamó la atención fue "captar el poder por el lado del extremo cada vez menos jurídico de su ejercicio" (pág. 37).

c.c Reconocimiento

[3.1.2.] Segunda configuración: La "periferia" ("individualización") del poder

En segundo lugar, si el problema del poder hay que enfocarlo *desde la periferia*, entonces las preguntas metodológicas que deberían guiar la investigación serían: "¿cómo se constituyen los sujetos periféricos y múltiples?" "¿cómo es el proceso de sometimiento?"

Hay que tener en cuenta que a Foucault no le interesa quién tenga el poder, ni qué tenga en la cabeza quien detenta el poder, ni qué busque el detentor del poder, ni por qué quiera dominar, ni cuál sea su estrategia de conjunto (2000, pág. 37). Tampoco le interesa cómo aparezca el soberano "en lo alto". Desde el punto de vista de la filosofía política, este es uno de los motivos por los cuales tampoco le importó el Leviatán de Hobbes ni en lo que "quieren hacer todos los juristas cuando su problema consiste en saber cómo, a partir de la multiplicidad de los individuos y las voluntades, puede formarse una voluntad o un cuerpo únicos, pero animados por un alma que sería la soberanía" (pág. 37).

www.bdigital.ula.ve

Para Foucault, dos de los inconvenientes del Leviatán es que no solo es un constructo, un "hombre fabricado", una "coagulación de una serie de individualidades separadas, que se reúnen por obra de cierto número de elementos constitutivos del Estado" (2000, pág. 38), sino que ilustra una forma de examinar el poder que es precisamente contra la que reaccionó desfavorablemente toda su vida: la de un enfoque exclusivamente central del poder.

En lugar de esos itinerarios "clásicos" de la filosofía política, lo que hay que estudiar es el poder por el lado en que su intención —si la hay— se inviste por completo dentro de prácticas reales y efectivas: estudiarlo, en cierto modo, por el lado de su "cara externa", donde está en relación directa e inmediata con lo que podemos llamar, de manera muy provisoria, "su objeto", "su blanco", "su campo de aplicación"; en otras palabras, donde se implanta y produce sus efectos reales.

Lo que le interesa es averiguar "¿cómo pasan las cosas en el momento mismo, en el nivel, en el plano del mecanismo de sometimiento o en esos procesos continuos e ininterrumpidos que someten los cuerpos, dirigen los gestos, rigen los comportamientos?" (2000, pág. 37). Más que el poder central,

c.c Reconocimiento

lo que interesa es "procurar saber cómo se constituyen poco a poco, progresiva, real, materialmente los súbditos [*sujets*] el sujeto [*sujet*] a partir de la multiplicidad de los cuerpos, las fuerzas, las energías, las materias, los deseos, los pensamientos, etcétera" (pág. 37).

> Pues bien, en vez de plantear el problema del alma central, creo que habría que estudiar—y es lo que intenté hacer—los cuerpos periféricos y múltiples, esos cuerpos constituidos, por los efectos de poder, como sujetos (Foucault, 2000, pág. 38).

[3.1.3.] Tercera configuración: El poder no es un "fenómeno de dominación macizo y homogéneo"

En tercer lugar, metodológicamente, el poder en la teoría de Foucault no debe ser considerado como "un fenómeno de dominación macizo y homogéneo", que consista en la "dominación de un individuo sobre los otros, de un grupo sobre los otros, de una clase sobre las otras", no es "algo que se reparte entre quienes lo tienen y lo poseen en exclusividad y quienes no lo tienen y lo sufren" (2000, pág. 38). En otras palabras, podría ser eso; pero a Foucault tampoco le preocupó esa concepción.

www.bdigital.ula.ve

Lo que le interesó fue que el poder fuera considerado como "algo que circula", como "algo que sólo funciona en cadena", como lo que "funciona", como lo que "se ejerce en red". Para Foucault, en la red, los individuos "circulan", ellos siempre lo sufren y siempre lo ejercen. El poder tampoco es identificable particular ni geográficamente; jamás "se localiza aquí o allá", nunca está "en las manos de algunos", nunca "se apropia como una riqueza o un bien"; sus individuos jamás "son un blanco inerte", ni "consciente del poder"; siempre son "sus relevos", "el poder transita por los individuos, no se aplica a ellos" (2000, pág. 38).

Sin embargo, tampoco hay que dirigirse a otro extremo: al de considerar que los individuos deban ser concebidos como una especie de "núcleo elemental", un "átomo primitivo", una "materia múltiple", o una materia "inerte sobre la que se aplica" el poder, o "contra la que golpea" el poder (2000, pág. 38).

Y quizás más importante aún: frente al poder no está el individuo puesto que él es un efecto del poder; el poder produce al individuo y, una vez producido, transita por él. Dice Foucault: "[e]n realidad, uno de los efectos

c.c Reconocimiento

primeros del poder es precisamente hacer que un cuerpo, unos gestos, unos discursos, unos deseos, se identifiquen y constituyan como individuos" (2000, pág. 38).

En relación con la tercera precaución del método que nos expone Foucault necesitamos considerar aquellos efectos de control que se expresan en unas regulaciones, instituciones, funcionarios, discursos e informes derivados de la contabilidad gubernamental.

Esta tercera precaución del método consiste en que debemos considerar la forma como circula el control; por ejemplo, cómo circula el control desde un control externo, impuesto, concreto y determinado, hasta la identificación de un tipo de control interno, autoimpuesto, difuso y cambiante que interactúan en relaciones de contradicción y transformación permanente, esto es una tensión entre control externo y autocontrol. Podemos considerar cómo las disposiciones, instituciones (y organismos), sujetos y regulaciones permiten el tránsito de una forma de sujeto a objeto de control en forma conexa; ello puede explicarse mediante la relación entre el panóptico y el sinóptico como otro ejemplo.

www.bdigital.ula.ve

[3.1.4.] Cuarta configuración: El método "inductivo" de Foucault

En cuarto lugar, no podría afirmarse que lo que esté aplicando Foucault sea una "filosofía del avestruz" y que se esté negando a admitir que pueda decirse que el poder no esté repartido. Por supuesto que es así; y así lo admitió. Advirtió Foucault: "cuando digo el poder se ejerce, circula, forma una red", tal vez sea verdad hasta cierto punto. También puede decirse: "todos tenemos fascismo en la cabeza" y, más fundamentalmente aun, "todos tenemos poder en el cuerpo" (2000, pág. 38).

Lo que quiso decir es que el problema no se trata de si hay o no una "especie de distribución democrática o anárquica del poder". Foucault se negó a entrar en un análisis del poder en el que el método conduzca a hacer deducciones del poder que partan de una teoría del poder central, que intenten indagar "hasta dónde se prolonga por abajo", o en el que se examine en qué medida el poder "se reproduce" o "se extiende" hasta los elementos más atomistas de la sociedad. Lo que Foucault está rechazando es este método deductivo.

En su lugar, Foucault consideró que lo que hay que hacer, "lo que habría que hacer", sería un análisis que se emprendiera como uno

c.c Reconocimiento

caracterizado por una visión "ascendente del poder". Esto implica que es mejor partir de "los mecanismos infinitesimales" (con su propia historia, trayecto, técnica y táctica) que debe examinarse en el poder. En sus ejemplos particulares, lo que siempre quiso mostrar fue cómo esos mecanismos de poder, es decir, de "(micro)poder" fueron "investidos, colonizados, utilizados, modificados, transformados, desplazados, extendidos hacia unos más generales y hacia una dominación global" (2000, pág. 39).

Metodológicamente, ¿qué es lo que debería hacerse? [1] analizar la manera en que en los niveles más bajos actúan los fenómenos, las técnicas y los procedimientos de poder; [2] mostrar cómo se desplazan esos procedimientos; [3] mostrar cómo se extienden y se modifican; [4] mostrar cómo unos poderes "más generales" pueden "deslizarse en el juego de esas tecnologías de poder, a la vez relativamente autónomas e infinitesimales".

Foucault ilustró esta forma deductiva (descendente e incorrecta) de considerar el poder con el ejemplo de las relaciones entre el ascenso de la burguesía y la locura. Foucault se preguntó cómo podría deducirse del ascenso de la burguesía a fines del siglo XVI y en el siglo XVII la internación de los locos.

www.bdigital.ula.ve

De la premisa general del ascenso de la burguesía no puede inferirse la internación de los locos: a Foucault esta vía de llegar a la conclusión desde esa premisa le pareció demasiado "fácil" y por ello siempre la rechazó, pues él opinó que "es fácil mostrar cómo es verdaderamente necesario deshacerse del loco, por ser éste, justamente, inútil para la producción industrial" (2000, pág. 39).

Similarmente, a propósito de la sexualidad infantil examinada por Wilheim Reich y Reimut Reiche, a Foucault le pareció que ellos "pudieron deducir" le represión de la sexualidad infantil de la dominación burguesa. De nuevo, Foucault mostró que esos tipos de deducciones son muy "fáciles" de hacer.

Así, dado que "el cuerpo humano" devino "fuerza productiva desde el siglo XVII o XVIII", entonces, es fácil —y cómodo— deducir que "todas las formas de gasto que eran irreductibles a esas relaciones, a la constitución de las fuerzas productivas, todas las formas de gasto así manifestadas en su inutilidad" fueran "proscriptas, excluidas, reprimidas". Presentada así la

c.c Reconocimiento

deducción, "[s]iempre es posible hacer estas deducciones, a la vez verdaderas y falsas". Dice Foucault:

> Son, en esencia, demasiado fáciles, porque podríamos hacer exactamente lo contrario y, a partir del principio de que la burguesía se convirtió en una clase dominante, deducir justamente que los controles de la sexualidad, y de la sexualidad infantil, no son deseables en absoluto; lo indispensable, al contrario, sería un aprendizaje sexual, un adiestramiento sexual, una precocidad sexual, en la medida en que, después de todo, se trata de reconstituir mediante la sexualidad una fuerza de trabajo de la que es bien sabido que, al menos a comienzos del siglo XIX, se consideraba que su condición óptima sería la infinitud: cuanto más mano de obra hubiera, con mayor plenitud y exactitud podría funcionar el sistema de la producción capitalista (2000, pág. 40).

En consecuencia, sostuvo Foucault, "[m]e parece que del fenómeno general de la dominación de la clase burguesa puede deducirse cualquier cosa". Por ello, "[c]reo que lo que hay que hacer es lo inverso":

www.bdigital.ula.ve

> ver históricamente cómo, a partir de abajo, los mecanismos de control pudieron actuar en lo que se refiere a la exclusión de la locura, a la represión, a la prohibición de la sexualidad; cómo, en el nivel efectivo de la familia, del entorno inmediato, de las células, o en los niveles más bajos de la sociedad, esos fenómenos de represión o exclusión [1] tuvieron sus instrumentos, su lógica, y [2] respondieron a cierta cantidad de necesidades; mostrar cuáles fueron sus agentes, y no buscarlos en absoluto por el lado de la burguesía en general, sino por el de los agentes reales, que pudieron ser el entorno inmediato, la familia, los padres, los médicos, los escalones más bajos de la policía, etcétera; y cómo esos mecanismos de poder, en un momento dado, en una coyuntura precisa y mediante una serie de transformaciones, comenzaron a volverse económicamente rentables y políticamente útiles (2000, pág. 40) (énfasis y enumeración entre corchetes añadidos).

En otras palabras, hay otra forma de examinar el proceso histórico y afirmar: lo que le interesó a la burguesía "no fue que los locos fueran excluidos o que la masturbación de los niños se vigilara y prohibiera —una vez más, el sistema burgués puede tolerar perfectamente lo contrario—". Tampoco "no

c.c Reconocimiento

encontró su interés y se invistió efectivamente en el hecho de que fueran excluidos". Por el contrario, lo que le interesó fue

> la técnica y el procedimiento mismos de la exclusión. [1] Los mecanismos de exclusión; [2] el aparato de vigilancia; [3] la medicalización de la sexualidad, [4] de la locura, [5] de la delincuencia: constituido por la burguesía, todo esto, vale decir, la micromecánica del poder, representó, a partir de un momento dado, un interés para ella (Foucault, 2000, págs. 40-1) (énfasis y enumeración entre corchetes añadidos).

[3.1.5.] Quinta configuración: El papel "secundario" de la ideología

Por último, metodológicamente hay que asignarle un papel menos relevante a la ideología en la forma de considerar el poder. De nuevo, no es que Foucault esté negando que el poder no venga acompañado de "producciones ideológicas"; tampoco es que esté negando la existencia de ideologías "de la educación", "del poder monárquico" o de "la democracia parlamentaria". Sin duda las hubo y las hay. No se trata de eso.

www.bdigital.ula.ve

Lo que Foucault quiso sugerir con la quinta precaución es que bien puede suceder que las grandes maquinarias del poder estén acompañadas por producciones ideológicas. Sin duda hubo, por ejemplo, una ideología de la educación, una ideología del poder monárquico, una ideología de la democracia parlamentaria, etcétera. Eso no se discute. La forma de enfocar el problema en Foucault es que "en la base", es decir, "en el punto de remate de las redes de poder", él no cree "que lo que se forme sean ideologías": "Es mucho menos y, me parece, mucho más." Por el contrario, lo que se genera

> [s]on instrumentos efectivos de formación y acumulación del saber, métodos de observación, técnicas de registro, procedimientos de investigación y búsqueda, aparatos de verificación. Es decir que el poder, cuando se ejerce en sus mecanismos finos, no puede hacerlo sin la formación, la organización y la puesta en circulación de un saber o, mejor, de aparatos de saber que no son acompañamientos o edificios ideológicos (Foucault, 2000, págs. 41-2).

En el propio resumen de Foucault se identifica la dirección que deberían tomarse en la investigación.

c.c Reconocimiento

> Para resumir estas cinco precauciones de método, voy a decir lo siguiente: más que orientar la investigación sobre el poder por el lado del edificio jurídico de la soberanía, por el lado de los aparatos del Estado y las ideologías que lo acompañan, creo que el análisis del poder debe encauzarse hacia la dominación (y no la soberanía), los operadores materiales, las formas de sometimiento, las conexiones y utilizaciones de los sistemas locales de ese sometimiento y, por fin, hacia los dispositivos de saber (2000, pág. 42).

A Foucault no le interesó "el lado jurídico de la soberanía", "el lado de los aparatos del Estado", el lado de "las ideologías". Por el contrario, lo que le interesó fue "la dominación", "los operadores materiales", las "formas de sometimiento", "las conexiones" y las "utilizaciones de los sistemas locales de sometimiento", las "técnicas y tácticas de dominación" y, en fin "los dispositivos de saber".

> En suma, hay que deshacerse del modelo del Leviatán, de ese modelo de un hombre artificial, a la vez autómata, fabricado y unitario, que presuntamente engloba a todos los individuos reales y cuyo cuerpo serían los ciudadanos pero cuya alma sería la soberanía. Hay que estudiar el poder al margen del modelo del Leviatán, al margen del campo delimitado por la soberanía jurídica y la institución del Estado; se trata de analizarlo a partir de las técnicas y tácticas de dominación. Creo que ésta es la línea metódica que hay que seguir y que traté de seguir en las diferentes investigaciones que hemos [realizado] los años anteriores sobre el poder psiquiátrico, la sexualidad de los niños, el sistema punitivo, etcétera (2000, pág. 42).

www.bdigital.ula.ve

A partir de las configuraciones señaladas, presentaremos unos problemas y otras advertencias relacionadas con la eventual aplicación de la teoría del poder de Foucault a la contabilidad que nos permiten delimitar, aún más, nuestra investigación y enfoque de trabajo.

[3.2.] Problemas adicionales y otras advertencias sobre la aplicación de la teoría del poder de Foucault a la contabilidad

Teniendo en cuenta ese inventario de advertencias metodológicas (sugeridas por el propio Foucault), partiendo de la hipótesis de que hemos sacado

c.c Reconocimiento

suficiente provecho de ellas y que las hemos identificado (y entendido) apropiadamente, ¿Cómo debemos orientar una investigación en la cual podamos evaluar la validez de la aplicación de la teoría del poder de Foucault a la disciplina contable? ¿Cuáles son algunos de los desafíos que enfrenta la aplicación de su teoría a la disciplina contable?

En primer lugar, si la teoría de Foucault nos sugiere cambiar el enfoque del poder hacia sus "extremos"; si lo que interesa es su estatus "capilar", entonces habrá que inventariar las reglas de juego (las instituciones) que fijan las entidades reguladoras (incluyendo el Estado) y la lista de organismos (organizaciones) que ilustren cómo, y de qué manera, han evolucionado y configurado las vías para la materialización del poder central en los sujetos que interactúan con las normas (contables y de control sobre la información contable gubernamental en nuestro caso).

En segundo lugar, más que el papel de los organismos reguladores como el IASB (International Accounting Standards Board, 2012) e INTOSAI, lo que hay que indagar es cómo, dado que los organismos ya produjeron su regulación "central", los contadores (como individuos), al adoptar los estándares, han terminado probando las predicciones de Foucault: el poder se ha "individualizado". Obsérvese que esta precaución nos está diciendo que el poder central ya es un dato. Entre otras cosas, esto implica que en una aplicación a la contabilidad el enfoque no se dirige a responder preguntas del tipo "¿cómo un servidor público maltrata al ciudadano que busca un documento?", "¿cómo un funcionario maltrata a quien es sujeto del control?", "¿cómo se ejerce el poder?", "¿cómo se desborda al abuso del poder del poder en la fiscalización sobre la información financiera?". No se trata de compilar esos abusos; se trata de investigar cómo los sujetos de la "periferia" contribuyen con la "circulación" del poder (central).

www.pdigital.ula.ve

En lugar de ello, hay que preguntarse ¿cuáles son los "sujetos periféricos y múltiples" del poder contable? ¿Cómo ha sido el proceso de sometimiento, pero visto desde la periferia? ¿Cómo ha sido la manera como los contadores "han obedecido" (y extendido) esas directrices del poder central de los organismos reguladores?

Por ejemplo, podría ser correcta (pero debatible) una afirmación del tipo "los contadores son parte de la estructura del poder" y pasar de ahí hacia un itinerario de investigación en el que destaque el examen de "ese" poder central (y sus componentes). Sin embargo, esta ruta sería una incorrecta

c.c Reconocimiento

interpretación de la teoría del poder de Foucault, pues si bien es cierto que el poder existe, a Foucault no le interesó eso (aunque examinó cuidadosamente la filosofía política de la legitimación). Lo que individualizó su contribución fue la consideración del poder "periférico".

Establecida esta premisa teórica (y auténtica) de Foucault, entonces la ruta se dirigiría hacia otro destino: hacia la consideración de que el contador (como receptor de mecanismos de control y de regulación) constituye un sujeto "atrapado" en los mecanismos del poder (central). Él mismo es aprisionado por el poder. El poder lo dirige, lo "encarcela" y lo que es foucaultiano: contribuye a su prevalencia por vía de su propio autocontrol. Cuando el contador recibe la influencia del poder central contribuye a perpetuar su dominación desde sí mismo; desde su periferia; desde su capilaridad.

Por ejemplo, consideradas como "manuales" propios de toda disciplina, las regulaciones contables "ahorran pensamiento" a los contadores, y devienen un atajo intelectual típico de los "textos". Dado que mucho del quehacer contable está sesgado hacia el hacer, es evidente que los informes estandarizados delimitan el campo de acción y el campo de responsabilidad (por lo menos teóricamente). ¿Podría pensarse que los contadores podrían delegar el poder del decidir? Quizás hacer afirmaciones del tipo "yo no inventé las reglas" ¿podría ilustrar cierta pasividad de la profesión frente al "poder central"?

www.bdigital.ula.ve

Siguiendo la segunda precaución metodológica hay que preguntar: ¿En dónde se implanta la regulación? ¿Cuál es su campo de aplicación? ¿Cuál es su "objeto", su "blanco", la "cara externa" del poder? ¿Cómo es el proceso en el que la regulación le confiere un direccionamiento específico a las prácticas reales y efectivas del contador? ¿Cómo es el proceso de "internalización" del poder en los contadores? ¿Cómo se ve afectado el ejercicio profesional de los contadores que reaccionan a esas regulaciones?

Las respuestas estarán dirigidas hacia la indagación de cómo es el control en las prácticas reales y efectivas de la profesión. La investigación se enfocará, en nuestro caso, en las entidades gubernamentales controladas, en las disposiciones orientadas hacia el ejercicio de control sobre la información contable que se realiza en ellas. Para hacerlo, se deberán reconocer aquellas acciones y disposiciones regulativas que produzcan informes, decisiones y

c.c Reconocimiento

acciones de cumplimiento de los sujetos controlados derivadas de las instituciones de control (o de las entidades fiscalizadoras superiores).

Los sujetos (periféricos) basados en la investidura contable se asumen como un tipo de sujetos quienes, en su actuación y discurso, pregonan un control que no proviene de ellos, sino que es efecto de unas disposiciones de control (poder central) que los dirige (e incluso somete) y donde aparentemente no se ejerce poder. Sus propias actuaciones, pensamientos, creencias y valores estrictamente no hacen parte del poder central, pero contribuyen a que se perpetúe y son su contribución al poder (foucaultiano) y por ello la conveniencia de estudiarlos en sus prácticas.

Obviamente, los sujetos que forman parte de organismos reguladores también son contadores (no vienen de otro planeta); pero no es lo mismo un sujeto que configure un poder central, que un sujeto que contribuya desde la periferia con su perpetuación. Foucault diría: ambos podrán ser contadores, pero sus lugares en la prevalencia del poder son distintos y cumplen funciones diferentes. Unos ejercen el poder y otros contribuyen con su perduración. Desde el punto de vista contable, esto significa que lo que interesa identificar e indagar será la forma como la regulación y la intervención del Estado están configurando el poder periférico y cómo ha sido ese proceso de sometimiento.

www.bdigital.ula.ve

En tercer lugar, metodológicamente, el poder en la teoría de Foucault no debe ser considerado como "un fenómeno de dominación macizo y homogéneo", que consista en la "dominación de un individuo sobre los otros, de un grupo sobre los otros, de una clase sobre las otras", no es "algo que se reparte entre quienes lo tienen y lo poseen en exclusividad y quienes no lo tienen y lo sufren" (2000, pág. 38). En otras palabras, podría ser eso; pero a Foucault tampoco le preocupó esa concepción. Nos interesa en esta tesis, por lo tanto, enfocarnos en las formas de circulación del poder periférico de Foucault; es decir, cómo es el tránsito del poder visto en la periferia, en las prácticas y percepciones de los sujetos que individualizan el poder y que se relacionan con la producción y evaluación de la información contable en entidades gubernamentales.

En cuanto a la inducción, cuando Foucault se negó a emprender (y clonar) un flujo de análisis propio de la filosofía política de la legitimidad es porque estaba en contra de hacer deducciones del poder que establecieran como premisa teórica el poder central. Él rechazó ese "método deductivo"; se

c.c Reconocimiento

resistió a usar ese punto de partida; denegó esa ruta (transitada ya muchas veces antes que él); rechazó esa forma "clásica" de consideración del poder por ser deductiva. Tampoco se trata de que el método *per se* tenga problemas. Se trata de modificar las premisas desde las cuales partir en la deducción.

La ruta elegida por Foucault fue inversa; propuso partir de abajo. Los mecanismos del poder y del control central pueden actuar precisamente por las contribuciones de los agentes que se encuentran en la periferia. Esta premisa orienta la investigación hacia una etapa en la cual hay que identificar y "mostrar" esos agentes. Obviamente, si bien es cierto que el poder central existe, los agentes, por ser periféricos, no deben buscarse en el poder central. Al "poder central", como premisa excesivamente abstracta, debe oponérsele el examen de los agentes "reales" (por ejemplo, sus clásicos ejemplos fueron la familia, los padres, los médicos, el "entorno inmediato" o los "escalones más bajos de la policía").

En el caso de la contabilidad, un enfoque foucaultiano exige la identificación de los contadores "reales" como opuestos a una premisa abstracta de un poder regulador central y explicar cuidadosamente el "entorno inmediato" contable que permite que el poder central fluya hacia esa periferia. Ejemplos de esos "entornos inmediatos" podrían ser los contadores individuales que adoptan las normas internacionales en las filiales multinacionales o en entidades gubernamentales, o los subconjuntos de colegios profesionales de contadores de los países anfitriones de filiales, o aquellos sujetos, no necesariamente contadores, que realizan disposiciones contables tales como auxiliares contables, tesoreros u otros profesionales cuyas prácticas tienen implicaciones contables, como los jefes de control interno y auditores.

www.bdigital.ula.ve

Con la consideración de esta cuarta precaución metodológica surgen algunos problemas teóricos interesantes, pues si bien es cierto que podría establecerse como premisa que Foucault dedujo inductivamente sus teorías de sus propias investigaciones y datos históricos; que las pensó cuidadosamente; que filosofó sobre ellas; que usó como fuentes cruciales diversas interpretaciones sobre hechos históricos particulares, y que construyó su filosofía con base en una apretada "base empírica", podría pasarse a una conclusión en la que se afirmaría que la aplicación de su teoría implicaría un método de aplicación igualmente inductivo.

c.c Reconocimiento

Dados los severos problemas de la invalidez lógica de la inducción identificados por Hume en 1739, y examinados con todo el cuidado con el prestigio filosófico de las argumentaciones de Popper (1998) (1985) (1983) (1962), para evitar una investigación inductivista en la aplicación de Foucault, habría que distinguir entre dos asuntos: [1] la forma "inductiva" como supuestamente Foucault trabajó y [2] la aplicación de la teoría de Foucault a la contabilidad gubernamental (y sus controles), por ejemplo. Son dos cosas bien distintas. Una investigación así no sería necesariamente inductivista y su metodología tampoco[13].

No se trataría de describir actividades contables e inferir (a partir de ahí) teorías generales del poder; no, porque esa teoría del poder ya fue producida (en este caso) por Foucault. Lo que se estaría haciendo todo el tiempo sería aplicar una teoría general (las contribuciones del poder periférico); interpretando (teóricamente) el quehacer contable desde esa teoría; indagando si es aplicable a la contabilidad como campo verificador de la teoría, e investigando si hay hallazgos que la falseen. En fin, aun cuando fuera lícito afirmar que la teoría de Foucault se produjo "inductivamente", de ahí no se infiere que una investigación foucaultiana tenga que ser inductiva.

www.bdigital.ula.ve

Hace un momento afirmamos que la investigación de Foucault fue "supuestamente" inductivista y ese adverbio también hay que aclararlo, pues del hecho de que él haya examinado con tanto detalle algunos agentes periféricos, de ahí no podría inferirse necesariamente que sus hallazgos fueron el resultado del método inductivo. Para hacer una afirmación de esa naturaleza, habría que partir del supuesto de que él no partió de consideraciones y premisas teóricas (y necesariamente abstractas) previas. Para defender la tesis de que la investigación de Foucault fue inductivista habría que probar que los tránsitos de los enunciados particulares hacia su teoría del poder fueron ejercidos sin contaminación alguna de la abstracción.

Habría que probar que después de esos exámenes de las cárceles, los hospitales y las escuelas Foucault produjo una configuración final: una filosofía del poder, de la historia o de la ciencia política. Esta "filosofía" hubiera sido el resultado de una red con estatus de enunciados universales que se habrían nutrido de enunciados particulares.

---

[13] Para examinar las objeciones de Lakatos a Popper en relación con la inducción, véase Maldonado-Veloza, (1994)

c.c Reconocimiento

No obstante, no hay suficiente evidencia de que así haya sido el "contexto de descubrimiento" de sus hipótesis (como hubiera afirmado el positivismo lógico), pues no hay nada que nos impida imaginar escenarios en los cuales sus preconcepciones de una teoría del poder, con énfasis en las contribuciones de la periferia, no hubiera guiado desde el comienzo todas las investigaciones a lo largo de su vida.

Lo que sí está claro y puede sugerirse como una firme lección para ser tomada en cuenta en todo intento de aplicar Foucault a la contabilidad es que, al tomarse su teoría como producto final, su aplicación no es inductiva y tampoco debería inferirse que la investigación sobre el poder (contable, por ejemplo) tenga que ser inductiva.

Hay que recordar que el papel epistemológico de toda teoría es el de "enseñarnos" a observar los hechos (Maldonado-Veloza, 2016), y si estuviéramos tomando la teoría de Foucault como marco teórico de una investigación sobre el control contable, entonces su teoría estaría iluminando aspectos y hechos diferentes a los de una teoría convencional del poder central.

www.bdigital.ula.ve

En una investigación en la que se aplique su teoría, los argumentos que se desprenden de ella devienen necesariamente enunciados generales a los cuales deban someterse y subsumirse los enunciados particulares del quehacer contable. Paralelamente, deberán encenderse alertas para indagar si su "teoría" puede ser falsada, o si hay componentes que sí puedan ser explicados por su teoría. En una estructura de la explicación científica, la teoría de Foucault puede devenir perfectamente el componente teórico (Ln) del explanans [véase Hempel, (1988)].

Por ejemplo, en una investigación contable la cuarta precaución del método requiere la identificación de un contexto de control, la identificación de los mecanismos e instrumentos de control, sus condiciones iniciales y sus efectos, los agentes (entidades emisoras, reguladores, sujetos de control, instituciones controladoras, entidades y operaciones controladas, criterios de control) y las transformaciones que existiesen. Todos estos agentes deben ser subsumidos a la teoría general de Foucault.

Finalmente, en cuanto al papel de la ideología, así como no puede aseverarse que Foucault hubiera negado la existencia y las consecuencias del poder central, Foucault tampoco negó la existencia y las consecuencias de las

c.c Reconocimiento

ideologías. De nuevo: lo que cambia con su teoría es el enfoque y su énfasis en la tensión que se origina entre la ideología y los mecanismos del saber y del registro. Para Foucault, estos mecanismos son igualmente periféricos y, al igual que los agentes de la periferia, en la contabilidad también deberían identificarse los instrumentos "efectivos de formación y acumulación" de su saber, inventariar sus "métodos de observación", sus "técnicas de registro", sus "procedimientos de investigación" y sus "aparatos de verificación". Cuando los contadores particulares estudian, se forman, se organizan y ponen en circulación sus saberes (sus "aparatos de saber") están igualmente perpetuando (extendiendo) el poder.

[3.2.1.] Un acontecimiento del saber (siglos XVII y XVIII): El nacimiento de constructos científicos

¿Qué quiere decir Foucault cuando afirma que en los siglos XVII y XVIII no existía "el hombre" ni "el lenguaje", ni "el trabajo", ni "la vida" (1968, pág. 334)? Tampoco existía "la ciencia de la vida" ni la filología ni la economía política (pág. 335). La respuesta directa de Foucault es que "se decidió hacer pasar al hombre […] al lado de los objetos científicos" (pág. 334).

www.bdigital.ula.ve

¿Qué significa esto? Aquí se propone que la manera de entenderlo es por la vía epistemológica. Que aun cuando el hombre (como hecho) existía antes de los siglos XVII y XVIII, lo que comenzó a existir a partir de esos siglos fue *el correlato* de hombre. Esto significa que al asignársele constructos sistemáticos el correlato nació al igual que la relación constructo-correlato. Igual ocurrió con los correlatos de lenguaje, trabajo y vida.

Este acontecimiento (epistemológico en nuestra interpretación) es importante por cuanto permite descubrir lo que para Foucault serían errores inaceptables. Por ello, afirmar que durante los siglos XVII y XVIII hubo "ciencias de la vida", de la "naturaleza" o del "hombre" sería falso, pues los constructos sistemáticos para convertir en correlatos esos hechos no habían nacido; y sin constructos no podían nacer los correlatos. Los constructos que configuraron las "ciencias de la vida", de la "naturaleza" o del "hombre", al convertir en correlatos suyos la *vida*, la *naturaleza* y el *hombre*, no solo marcaron el inicio como saberes, sino el nacimiento de estos correlatos reales como sus objetos de estudio.

Para que los *hechos* fueran convertidos en correlatos, para que esa vida, esa naturaleza y ese hombre dejaran de ser "silvestres" (hechos sin constructos) fue necesario adscribirles constructos sistemáticos. Antes era

c.c Reconocimiento

imposible que esos hechos (ónticos) hubieran sido "dominios" que se ofrecieran "espontánea y pasivamente a la curiosidad del saber" (1968, pág. 78). En realidad, lo que quiere decir Foucault es que ningún hecho se ofrece espontánea y pasivamente a la curiosidad del saber, es necesario que el hombre lo examine, lo estudie, lo describa o lo explique y, al hacerlo, se ve obligado a postular constructos. Los constructos no nacen por generación espontánea.

Como se observará más adelante, un acontecimiento aún más crucial será el nacimiento de las "ciencias humanas" en el siglo XIX (1968, pág. 334), lo que constituyó "todo un acontecimiento en el orden del saber" y no "un simple fenómeno de opinión" (pág. 335).

La economía como ilustración del estatus del nacimiento de constructos científicos

Lo crucial del nacimiento de la economía política fue la inauguración de importantes constructos sobre el análisis de la producción como el del papel de la creciente división de trabajo de Adam Smith, el del capital de David Ricardo o el de Say sobre algunas de las leyes del mercado. La economía política se independizó de la representación al inaugurar un objeto de estudio propio y una "coherencia interior" (1968, pág. 165) propia.

www.bdigital.ula.ve

Lo que Foucault llamó un acontecimiento crucial de fines del siglo XVIII consistió en el paso de un "tiempo metafísicamente fuerte" a un "momento científicamente fuerte"; de un tiempo en el que se habían establecido "cerraduras epistemológicas solidísimas" a uno en el que se recortó un "espacio filosófico" (1968, pág. 205).

Los ejemplos paradigmáticos que ilustran esa ruptura son los de la filología, la biología y la economía política que reemplazaron la gramática general, la historia natural y la riqueza con saberes (es decir, con constructos) que no existían. De esta manera, dejaron "en blanco, en la profundidad del surco que separaba los grandes segmentos teóricos y que completaba el rumor del continuo ontológico" (1968, pág. 205). Estas disciplinas, estos subconjuntos de constructos, no solo probaron la ausencia de una "continuidad ontológica", sino la formación de saberes que se formaron "justo allí donde se acallan la plenitud clásica del ser" (pág. 205).

c.c Reconocimiento

Nació una relación "entre una apofántica y una ontología formales", nació un espacio en el que se planteó "la cuestión de las relaciones entre el sentido originario y la historia". Ya no se trata de momentos "de atribución (como forma de juicio)" y "articulación (como recorte general de los seres)" (1968, pág. 205)]

Desde entonces, para Foucault se inauguraron "las dos grandes formas de la reflexión filosófica moderna" (pág. 205), dos "formas de reflexión" (pág. 206); comenzó un desarrollo "que sin duda no se acaba ni se acabará nunca" (pág. 206): la de la relación entre lo lógica y la ontología. Esta relación entre la apofántica y la ontología es una relación formal, un "camino formal"; es una convergencia, una reunión de ellas con "lo significativo". La otra es la de la relación entre "la significación y el tiempo" (pág. 206).

En consecuencia, el pensamiento moderno está constituido por "un discurso —discurso quizá inaccesible— que sería de un solo golpe una ontología y una semántica", lo que llevó a Foucault a concluir que el "estructuralismo no es un método nuevo", sino "la conciencia despierta e inquieta del saber moderno" (pág. 206).

www.bdigital.ula.ve

Obviamente, será la arqueología la que descubra estas discontinuidades; pero, metodológicamente, no le corresponde decir "si esta relación es posible" ni puede decir "cómo puede fundarse". Tiene que contentarse con poder "dibujar la región en la que busca anudarse", o señalar "en qué lugar de la *episteme* trata de encontrar su unidad la filosofía moderna" o "en qué punto del saber descubre su dominio más amplio" (pág. 206).

Obsérvese que Foucault permanentemente contrasta ambos mundos y los caracteriza continuamente con propiedades específicas en las que insiste constantemente a lo largo de su libro. Por ejemplo, antes, el espacio general del saber era uno de "identidades y diferencias", de "órdenes no cuantitativos", de "una caracterización universal", de "una taxinomia general" [*sic*], de "una *mathesis* de lo inconmensurable" (1968, pág. 214) .

En cambio, ahora se trata de un espacio del saber constituido por "organizaciones, por "relaciones internas entre los elementos". Ahora esos elementos aseguran "una función", ahora esas organizaciones serán "discontinuas", no formarán "un cuadro de simultaneidades sin rupturas". Algunas serán "del mismo nivel", mientras que otras trazarán "series o

c.c Reconocimiento

sucesiones lineales" (1968, pág. 214). Veamos los ejemplos que tomó Foucault del desarrollo de la economía política como ilustración de lo que fue un acontecimiento que marcó una diferencia crucial con la época clásica.

Hay un consenso en afirmar que Adam Smith puede ser considerado como el padre y fundador de la economía política moderna, y según Foucault "podría decirse de la economía, sin más" (1968, pág. 217). Reconociendo los méritos que siempre se le han atribuido a la fisiocracia en cuanto a que fue la que inauguró el desplazamiento del enfoque riguroso de la circulación (y distribución) a la región de la producción (específicamente agrícola, pero producción al fin y al cabo), Foucault consideró que los nuevos constructos de Adam Smith relegaron los viejos análisis de la moneda, del comercio y del cambio a "una época prehistórica del saber" ((pág. 217).

Con estos ejemplos, comienza a entenderse realmente lo que Foucault constantemente afirmó en cuanto a que en la época clásica los constructos y el saber se "alojaban en interior de ´ideología´", es decir, en el interior del "análisis de la representación" (pág. 221). La "riqueza, como constructo, ilustra cómo el saber "se alojaba" en "la representación", en "la Ideología". El constructo de riqueza no podía "desbordarse" de esa región, pues esta era el espacio privilegiado del saber, entendido como un espacio en el que lo que interesaba eran "las formas y a las leyes de la descomposición de las ideas" (pág. 221), no el constructo de riqueza.

www.bdigital.ula.ve

Foucault llamó a esa época "la Ideología", el "Análisis de las representaciones" (1968, pág. 221). ¿Qué le pasó a esa ideología? Que fue reducida a "no ser más que una sicología" (pág. 221). En lugar de un juego de representaciones fundamentando el cambio de riquezas, ahora se examina la *producción real*, se examinan las formas reales de trabajo y de capital, los "mecanismos exteriores a la conciencia humana"; ahora el hombre "es un ser extraño para sí mismo"; ahora se abre la "dimensión de una historia posible" (pág. 221). Estas son las positividades que se formaron inéditamente y que reemplazaron el saber previo. La "Ideología" y la "representación" anteriores desaparecieron o, en el mejor de los casos, fueron relegadas "a no ser más que una psicología" (pág. 221).

Smith sepultó aquella economía en la que existían "ciclos de empobrecimientos y enriquecimientos" (1968, págs. 221-2). También dejará de existir "el aumento lineal de políticas hábiles que, al aumentar de continuo ligeramente las especies en circulación aceleran la producción con una

c.c Reconocimiento

rapidez mayor que la elevación de los precios" (pág. 222). A partir de ahora, los nuevos constructos examinarán "el tiempo interior de una organización que crece de acuerdo con su propia necesidad" y la economía se desarrollará "de acuerdo con leyes autóctonas —el tiempo del capital y del régimen de producción" (pág. 222). Como se ha venido afirmando, Foucault denomina *acontecimiento* a la revolución de Smith, lo califica de "enigmático" y de "subterráneo" (pág. 223).

Sin embargo, este acontecimiento no fue exclusivo de la economía, pues en su opinión, la misma ruptura ocurrió con la biología y el lenguaje. Los tres dominios fueron sometidos "de un solo golpe" a una "unidad" que fundamentó "sus formas diversas" (pág. 234).

Foucault puso como evidencia de la ruptura lo absurdo que sería buscar (o explicar) esta unidad "por el lado de un progreso de la racionalidad", por el lado de un "descubrimiento de un tema cultural nuevo"; por el lado una supuesta "influencia" de cierto "romanticismo naciente" que ahora se hubiera interesado en "las figuras complejas de la vida, de la historia y la sociedad", o por el lado de un "racionalismo sometido al modelo de la mecánica, a las reglas del análisis y a las leyes del entendimiento" (1968, pág. 234); eso sería muy "superficial" (pág. 234). Para Foucault, ya no hay una "constancia" que distribuya "sus representaciones de acuerdo con las mismas formas", ni hechos que se "enrollen" en sí mismos, ni se den "un volumen propio", o se "definan en un espacio interno" (pág. 234). Nada de eso; obsérvese:

www.bdigital.ula.ve

> Ninguna composición, ninguna descomposición, ningún análisis de identidades y de diferencias puede justificar ya el lazo de las representaciones entre sí; el orden, el cuadro en el cual se especializa, las vecindades que define, las sucesiones que autoriza como otros tantos recorridos posibles entre los puntos de su superficie, no tiene ya el poder de ligar las representaciones entre sí o los elementos de cada una de ellas entre sí (Foucault, pág. 234) (énfasis añadidos).

Lo que liga los elementos mismos de esas organizaciones de constructos es la realidad misma: "La representación está en vías de no poder definir ya el modo de ser común a las cosas y al conocimiento. *El ser mismo de lo que va a ser representado va a caer ahora fuera de la representación misma* (pág. 235) (énfasis añadido). Ahora los hechos se dan "por fragmentos, perfiles, trozos, escamas, muy parcialmente, a la representación" (pág. 234).

c.c Reconocimiento

> Lo que se produjo con Adam Smith, con los primeros filólogos, con Jussieu, Vicq d´Azyr o Lamarck, es un desplazamiento ínfimo, pero absolutamente esencial y que hizo oscilar todo el pensamiento occidental: la representación perdió el poder de fundar, a partir de sí misma, en su despliegue propio y por el juego que la duplica en sí, los lazos que pueden unir sus diversos elementos (Foucault, 1968, pág. 234) (énfasis añadidos).

Ahora los *hechos* biológicos, lingüísticos y de producción industrial inauguraron "formas de análisis racional a las que hasta entonces habían sido extraños" (pág. 234). Sin embargo, hay un paso adicional.

Lo que hizo que esos constructos devinieran un acontecimiento en cuanto al conocimiento que se enraizó "en su positividad" no fueron los hechos, ni los hechos convertidos en correlatos, ni esos hechos y correlatos "propuestos, analizados y explicados" por el conocimiento, ni la "manera de conocerlos o racionalizarlos"; fue, por el contrario, "la relación de la representación con lo que se da en ella" (1968, pág. 234).

> Lo que ha cambiado a fines del siglo y ha sufrido una alteración irreparable es el saber mismo como modo de ser previo e indiviso entre el sujeto que conoce y el objeto del conocimiento; si se ha iniciado el estudio del costo de la producción y si ya no se utiliza la situación ideal y primitiva del trueque para analizar la formación del valor, es porque en el nivel arqueológico el cambio ha sido sustituido como figura fundamental en el espacio del saber por la producción, haciendo aparecer por un lado nuevos objetos cognoscibles (como el capital) y prescribiendo, por el otro, nuevos conceptos y nuevos métodos (como el análisis de las formas de producción) (Foucault, 1968, pág. 247) (énfasis añadido).

www.bdigital.ula.ve

Estos constructos configuran premisas teóricas cruciales: tenemos unos constructos contables (información contable), tenemos unos hechos contables (control sobre la información contable gubernamental), tenemos unas relaciones entre ambos subconjuntos (constructos-hechos) y tenemos una teoría del poder de Foucault que examina estas relaciones (metanivel). Todos estos componentes contables han seguido exactamente esta evolución prevista por Foucault: hay hechos contables específicos, hay constructos contables específicos, hay relaciones entre ellas y, más importante todavía, se

c.c Reconocimiento

han "positivizado" y han contribuido a configurar el objeto de estudio de una disciplina como la contabilidad, entendida como un saber.

[3.2.2.] El acontecimiento crucial del siglo XIX: El nacimiento de las ciencias humanas

[3.2.2.1.] Las comprobaciones de este acontecimiento (evidencias del nacimiento de las ciencias humanas)

En primer lugar, Foucault compiló algunas evidencias que probarían el gran acontecimiento del siglo XIX como fue el nacimiento de las ciencias humanas. Las denominó "comprobaciones". El acontecimiento del saber del siglo XIX fue para Foucault de gran enormidad y significación, pues fue totalmente inédito en la historia de los saberes. Fue tan virgen que no tuvo precursores. Para Foucault es fácil comprobar que las ciencias humanas "no han recibido como herencia" un "cierto dominio ya dibujado" (1968, pág. 334). Sostuvo Foucault:

www.bdigital.ula.ve

> El campo epistemológico que recorren las ciencias humanas no ha sido prescrito de antemano: ninguna filosofía, ninguna opción política o moral, ninguna ciencia empírica sea la que fuere, ninguna observación del cuerpo humano, ningún análisis de la sensación, de la imaginación o de las pasiones ha encontrado jamás, en los siglos XVII y XVIII, algo así como el hombre, pues el hombre no existía (como tampoco la vida, el lenguaje y el trabajo) (1968, pág. 334).

Obsérvese: en los siglos XVII y XVIII no existía el hombre, ni la vida, ni el lenguaje ni el trabajo. ¿Qué significa esto? Obviamente, Foucault no está diciendo que en esos siglos nacieron el hombre, la vida, el lenguaje y el trabajo; esa afirmación hubiera sido absurda. Como se dijo antes, la forma como debe interpretarse su tesis es que lo que tiene fecha de nacimiento es el hombre, la vida, el lenguaje y el trabajo como correlatos. Es decir, como contrapartidas fácticas de los sistemas de saberes que nacieron para dar cuenta de ellos. Al nacer la economía política, la lingüística y la biología (definidas como sistemas de constructos), lo que hicieron fue convertir en objetos de sus respectivos estudios los hechos denominados hombre, vida, lenguaje y trabajo. Cuando a ciertos hechos se les adscriben constructos, nace

c.c Reconocimiento

el constructo y el constructo da origen a la relación constructo-correlato. Nacieron como ciencias, como saberes.

Pero cuidado: de ahí no se infiere que esas ciencias hubieran nacido como ciencias humanas. *Fueron ciencias, pero no humanas*; la economía (como ciencia social) nació como ciencia, pero no como ciencia humana. Entonces, ¿cuál es la diferencia entre ciencias y ciencias humanas?

Una segunda comprobación de este acontecimiento es el tratamiento del par problema-solución de los saberes. Al igual que Popper y muchos otros filósofos en relación con las ciencias, Foucault consideró que el surgimiento de las ciencias humanas fue una solución a problemas. Como todo saber, las ciencias humanas fueron una solución a problemas específicos:

> las ciencias humanas no aparecieron hasta que, bajo el efecto de algún racionalismo presionante, de algún problema científico no resuelto, de algún interés práctico, se decidió hacer pasar al hombre (a querer o no y con un éxito mayor o menor) al lado de los objetos científicos —en cuyo número no se ha probado aún de manera absoluta que pueda incluírsele; aparecieron el día en que el hombre se constituyó en la cultura occidental a la vez como aquello que hay que pensar y aquello que hay que saber (1968, págs. 334-5) (énfasis añadido).

www.bdigital.ula.ve

¿Qué significa que hubieran nacido las ciencias humanas? Que, así como la economía política se vio obligada a fabricar el constructo de hombre económico, segmentó el hombre óntico en sus aspectos económicos e hizo las abstracciones correspondientes para dar cuenta del *homo economicus*, de la misma manera lo hicieron las ciencias humanas: tomaron al hombre como constructo, pero un hombre *no segmentado* como en la economía, la lingüística o la biología, sino como un hombre en toda "la plenitud de su ser". Así, el hombre "que hay que pensar", el hombre como "aquello que hay que saber", el hombre puesto "al lado de los objetos científicos" es el hombre convertido en correlato de las ciencias humanas. Para entender este punto es crucial fijar bien el argumento de que el correlato de *hombre* en las ciencias humanas tiene más extensión (lingüística) que el de la economía, por ejemplo, es más amplio, más abarcador; es un correlato no segmentado, sino que se observa en "la plenitud de su ser".

De nuevo, la tercera comprobación de Foucault reafirmó que el nacimiento del hombre como correlato fue un "hecho desnudo": es

c.c Reconocimiento

comprobable que "por primera vez desde que existen seres humanos y viven en sociedad, el hombre aislado o en grupo se haya convertido en objeto de la ciencia" (1968, pág. 335).

Los constructos de las ciencias humanas no solo están ubicados en misma categoría científica que los de la biología, la economía y la filología, sino que son indicios de los progresos de la "racionalidad empírica" (1968, pág. 335):

> Era muy necesario en estas condiciones que el conocimiento del hombre apareciera, en su dirección científica, como contemporáneo y del mismo género que la biología, la economía y la filología, a tal grado que se vio en él, muy naturalmente, uno de los progresos decisivos hechos, en la historia de la cultura europea, por la racionalidad empírica" (1968, pág. 335) (énfasis añadido).

La cuarta comprobación está relacionada con "una redistribución general de la *episteme*" (1968, pág. 335). Redistribución significa no solo la circunstancia de que se hubiera "abandonado" la representación, sino que hubieran surgido disputas. Primero veamos qué quiere decir con "el abandono de la representación"; seguidamente, discutiremos el asunto de las disputas.

www.bdigital.ula.ve

A primera vista es muy extraña la afirmación de Foucault en ocasión del nacimiento del constructo de *hombre*, pues él afirma que eso significó "el abandono de la representación" (1968, pág. 335). Es rara esa afirmación, pues pareciera que él estuviera aseverando que las ciencias humanas (como sumatoria de constructos para dar cuenta del hombre como hecho) no representan, que dejan de representar o que representan de manera distinta a las demás ciencias. Obviamente, nada de esto es lo que quiso decir Foucault. Veamos su afirmación a propósito de esta comprobación:

> Y este acontecimiento se produjo él mismo en una redistribución general de la episteme: cuando, al dejar el espacio de la representación, los seres vivos se alojaron en la profundidad específica de la vida, las riquezas en la presión progresiva de las formas de la producción, las palabras en el devenir de los lenguajes (1968, pág. 335) (primer énfasis en el original, segundo énfasis añadido).

Obviamente, esta no es la primera vez que aparece el sintagma en *Las palabras y las cosas*. En otras secciones de su libro, Foucault se refirió a la "desaparición de la teoría de la representación (1968, pág. 8), a "la retracción del saber y del

c.c Reconocimiento

pensamiento fuera del espacio de la representación" (pág. 238) o afirmó que "los contenidos empíricos se separaron de la representación e implicaron en sí mismos el principio de su existencia" (pág. 308).

Pero la clave para entender lo que realmente quiso decir con ello es cuando afirmó, por ejemplo, que se trataba de un "campo ilimitado de la representación" que "el pensamiento clásico había instaurado" y que "la Ideología había querido recorrer paso a paso discursiva y científicamente, aparece como una metafísica" (pág. 238).

Obsérvese que aquí sí está utilizando el sintagma con todos sus componentes. Foucault no está diciendo "abandono de la representación", está hablando del abandono del "campo *ilimitado* de la representación" (énfasis añadido), de manera que cada vez que se lea "abandono de la representación" o "desaparición de la representación", en realidad se trata de sintagmas que han sido cortados (por motivos de economía del lenguaje) y que devienen, en consecuencia, "apócopes" del sintagma "abandono (o desaparición) del campo (o espacio) *ilimitado* de la representación". En consecuencia, "abandono de la representación" debe leerse como *abandono de un tipo especial* de representación: "el del campo ilimitado de representación".

www.bdigital.ula.ve

Ahora corresponde continuar examinando la cuarta comprobación en relación con lo que quiere decir con la disputa que surgió a propósito de la redistribución general de la *episteme*. Redistribución de la *episteme* significó [*1*] abandono de una ilimitada representación, y [*2*] la aparición del correlato de *hombre* no solo "como contemporáneo", sino una aparición "del mismo género que la biología, la economía y la filología" con la característica especial de que ese hombre comenzó a interrogase como "fundamento de todas las positividades" (1968, pág. 335).

Una quinta comprobación sería otra de las consecuencias de la redistribución general de la *episteme*: un desequilibrio en cuanto a que ahora el hombre devino aquello que autorizó "el poner en duda todo el conocimiento del hombre" (1968, pág. 335); ¿el desenlace? El debate entre las ciencias del hombre y las ciencias "sin más" en el que las primeras tienen la pretensión "invencible de fundamentar" las segundas y la cuestionamiento de la ingenuidad de las ciencias humanas intentando "fundamentarse a sí mismas" y reivindicando al hombre "como su objeto propio lo que en otro tiempo constituyó el dominio de la filosofía" (pág. 335).

c.c Reconocimiento

Todos estos cinco argumentos serían las evidencias, "las comprobaciones" del gran acontecimiento del saber que significó el nacimiento de las ciencias humanas en el siglo XIX: el haber pasado de un saber que "era perfectamente homogéneo", que "procedía al ordenamiento por el establecimiento de las diferencias" y que "definía las diferencias por la instauración de un orden" a un nuevo campo epistemológico que "se fraccionó" y que "estalló en direcciones diferentes" (1968, pág. 336).

[3.2.2.2.] La clasificación de las ciencias

Metafóricamente, Foucault consideró el dominio de la *episteme* moderna como un "espacio voluminoso y abierto con tres dimensiones" (1968, pág. 336). Con ello, lo que expresó fue que, en el siglo XIX, con el acontecimiento del nacimiento de las ciencias humanas, lo que surgió fue una nueva clasificación de los saberes (un triedro de los saberes).

La situación quedó de la siguiente manera: unas ciencias deductivas (como las matemáticas y las ciencias físicas), unas ciencias empíricas (como la biología, la economía y el lenguaje) y una reflexión filosófica. Para las primeras "el orden es siempre un encadenamiento deductivo y lineal de proposiciones evidentes o comprobadas"; las segundas "proceden a poner en relación elementos discontinuos pero análogos, de tal modo que pueden establecer entre ellos relaciones causales y constantes de estructura" (pág. 336) y la reflexión filosófica "se desarrolla como pensamiento de lo Mismo" (pág. 337).

www.bdigital.ula.ve

Obsérvese que en este triedro epistemológico no están incluidas las "ciencias humanas", que serían la sicología, la siquiatría, la sociología, la criminología y la medicina; a veces añade la historia de las culturas, la historia de las ideas y la historia de las ciencias [por ejemplo, en (1968, pág. 344)] y la Historia ("la primera" y "la madre de todas las ciencias del hombre"), el análisis de las literaturas y el análisis de las mitologías (1968, pág. 356).

En seguida, Foucault ajustó la expresión en cuanto a que "las ciencias del hombre no están incluidas" en el triedro. Foucault matizará la expresión positiva y negativamente. Están excluidas, pues no podrían hallarse "en ninguna de las dimensiones ni en la superficie de ninguno de los planes así dibujados" (1968, pág. 337); y están incluidas, puesto que se podrían encontrar en el "intersticio" del triedro y, para proseguir con su metáfora, en "el volumen definido por sus tres dimensiones donde encuentran su lugar"

c.c Reconocimiento

(pág. 337). El mismo Foucault admitió que esta es una "repartición nebulosa en un espacio de tres dimensiones" (pág. 337).

Esta nebulosidad (como *explanans*) sería la responsable de explicar por qué estas ciencias "son tan difíciles de situar", por qué su "localización en el dominio epistemológico" es tan precario, por qué están plagadas de tantas "impurezas" (y dificultades), y por qué "las hace aparecer como peligrosas y en peligro" (1968, pág. 337). Igualmente, explica el porqué de su "incertidumbre como ciencias", su "peligrosa familiaridad con la filosofía", su "mal definido apoyo en otros dominios del saber", su "carácter secundario y derivado" y su "pretensión a lo universal" (pág. 338).

En otras palabras, la respuesta de Foucault es la siguiente: las ciencias humanas *son* difíciles de situar; su ubicación en el dominio epistemológico *es* bastante precaria; *están plagadas* de dificultades, impurezas e incertidumbre; *tienen* un carácter secundario y derivado; *tienen* pretensiones indebidas de universalidad; *son* peligrosas por su familiaridad con la filosofía; *están* en peligro y *apoyan* a los otros dominios del saber de manera no muy bien definida *porque* su espacialidad en los saberes está caracterizada por esta nebulosidad.

www.bdigital.ula.ve

La nebulosidad es la responsable de la calificación en cuanto a que las ciencias del hombre son "peligrosas". Son peligrosas porque han devenido "intermediarias" en ese espacio del saber. Esto tiene que ver con el estatus que Foucault paralelamente les asignó: dado que el hombre dejó de ser "soberano en el reino del mundo", dado que ya no "reina en el centro del ser" (pág. 338) debido a que se liberó de la vieja concepción de que supuestamente estaba en "el centro de la creación", entonces son peligrosas porque "representan algo así como una amenaza permanente para todos los otros saberes" (pág. 338).

Digamos que el nacimiento del hombre como correlato, el nacimiento del hombre como objeto positivizado de estudio, junto con la desaparición de una filosofía en la que él era el centro del mundo, *amenaza* los otros saberes. Podríamos concluir en este aspecto que es gracias al nacimiento de las ciencias humanas; que es gracias al nacimiento del hombre como constructo; que es gracias a un nacimiento de un correlato en momentos en lo que el hombre dejó de ser el centro del mundo, que estos saberes devinieron *peligrosos*, pues han venido restableciéndole al hombre *real* un lugar *real* que antes era privilegio exclusivo de una filosofía antropocéntrica.

c.c Reconocimiento

Si bien es cierto que en la nueva filosofía de la vida el hombre dejó de ser el centro de la cosmología y del mundo, igualmente cierto es que ahora el hombre le debe a las ciencias humanas el haberle restablecido ciertos privilegios epistemológicos. Los intentos de las ciencias humanas por convertir al *hombre* en correlato real han inaugurado un nuevo saber y un nuevo espacio de representación que venía perdiéndose con los otros saberes. La positivización del hombre que venía dándose con los otros saberes estaba implicando en fin de cuentas la subsunción del hombre a los correlatos científicos de esas ciencias.

Las ciencias humanas están restableciéndole no solo su "dignidad", sino su carácter de correlato auténtico y "descontaminado" de aquellos correlatos científicos. Las ciencias humanas están ocupando el espacio vacío que están dejando las ciencias empíricas.

El correlato *hombre* no es uno segmentado según las otras ciencias, no es un hombre consumidor, productor, asalariado, empresario, agente económico o, en general, un *homo economicus*; tampoco es un hombre con sus funciones biológicas o de hablante. Puede ser todo esto (y lo es), pero quizás lo que Foucault quiso decir con los intersticios y puntos de intersección con los tres componentes del triedro es que, además de poder ser esos modos de su ser, también es *un hombre*; *un hombre* como correlato que es el que estudian las ciencias humanas: *un hombre óntico en toda su majestad*. Es decir, un hombre *no necesariamente orientado hacia objetivos específicos*, segmentado según los constructos científicos con los que sea observado ciertos y determinados aspectos ónticos suyos; es *el* hombre.

www.bdigital.ula.ve

En consecuencia, las ciencias humanas no son tan autónomas como se cree. Como acabamos de observar, son complejas en el sentido de que su configuración epistemológica se encuentra en diversos intersticios del triedro, su relación es permanente con las tres dimensiones y son ellas las que le proporcionan "su espacio" (1968, pág. 338).

A este tipo de correlato *humano* no le interesan los aspectos particulares, específicos, que las ciencias *abstraen* para sus propósitos científicos. Lo que le interesa a las ciencias humanas es el "ser vivo", el ser vivo que está en el interior de la vida "a la cual pertenece por completo y por la cual está atravesado todo su ser" (1968, pág. 342), este ser que "constituye representaciones gracias a las cuales vive y a partir de las cuales posee esta extraña capacidad de poder representarse precisamente la vida" (*ibídem*).

c.c Reconocimiento

[3.2.2.3.] ¿Por qué la economía no es una ciencia humana?

Esta idea puede expandirse mucho más. Obsérvese que aun cuando la economía estudia el hombre (que trabaja, que produce, que distribuye y que consume bienes), *no es* una ciencia humana desde la perspectiva de Foucault. Aun cuando la producción, la distribución y el consumo hayan tomado "tanta importancia" y hayan recibido "tantas formas y tan diferenciadas" (1968, pág. 342); aun cuando la economía (como sumatoria de constructos) haya sido capaz de definir leyes "interiores a los mecanismos de la producción (como la acumulación del capital o las relaciones entre la tasa de salarios y el precio de costo)" (*ibídem*); aun cuando haya tenido los "recursos" suficientes para definir otras leyes sobre "los comportamientos humanos" (*ibídem*), y sobre representaciones específicas que fundamentan esos comportamientos (tales como "el interés, la búsqueda de la ganancia máxima, la tendencia al ahorro", *ibídem*), aun así, no puede ser considerada humana. ¿Por qué? Porque para cumplir con sus tareas epistemológicas de estudio, representación, comprensión, explicación y predicción de esos hechos *económicos* ha diseñado sus propios constructos teniendo como objetivo utilizar esas representaciones para que sus redes de teorías funcionen; y para que funcionen, tiene que abstraer aspectos y componentes particulares y específicos del hombre "económico". Tiene que fabricar el *homo economicus*; su propio *homo economicus*. Y *abstraer* implica, forzosamente y como siempre, aislar componentes específicamente "económicos", dejar fuera de su estudio consideraciones ónticas "no esenciales" para su posterior representación epistemológica, y emprender tareas que sigan los protocolos de la división intelectual del trabajo y la especialización de las disciplinas.

www.bdigital.ula.ve

Para que la economía funcione como sistema de constructos es necesario no tomar el correlato del hombre de las ciencias humanas como su correlato. El correlato de las ciencias humanas no le es útil, pues su estatus óntico es excesivamente amplio; necesita el suyo propio.

Y viceversa: las ciencias humanas "se vengan" simétricamente, pues a ellas no les interesa especialmente el correlato (particular) de hombre "económico"; es excesivamente estrecho.

Valga la pena repetir la tesis: en las ciencias humanas hay una "continuidad ontológica" y una "plenitud del ser" (1968, pág. 205); en la economía no. En los saberes (en la formación de un saber como la economía)

c.c Reconocimiento

"se acalla" la "plenitud del ser"; "acallar" esa "plenitud" solo puede entenderse epistemológicamente: significa que la formación de un saber como la economía implicó la segmentación ontológica del ser óntico (económico). Y segmentar ontológicamente un ente óntico significa crear nuevos constructos que den cuenta de ese ser (reducido, "acallado").

Puede ser que en ocasiones las ciencias humanas tomen representaciones adecuadas de la economía y puede ser que en ocasiones saquen provecho de la relación entre los constructos económicos y el hombre económico, pero si lo hacen será por razones "intermedias" para algún estudio sobre *su* hombre; sobre *su propio correlato*. Podrán usufructuar las bondades de esa representación nacida de la división intelectual del trabajo, pero siempre será en vía de la edificación y configuración de su propia analítica.

Quizás sea por este motivo por el cual sea correcta la metáfora de Foucault en cuanto a que las ciencias humanas participan en la intersección con la economía (por ejemplo) y puedan participar en sus intersticios: porque no es que desechen sus saberes, sino que puedan sacar provecho de ellos —como complemento y contribución— hacia la búsqueda de la representación de *su* hombre. En el camino a sus *propias* representaciones, pueden pernoctar en las representaciones *de otros* saberes. Igual ocurre con la lingüística y con la biología; es decir, con sus propios correlatos.

www.bdigital.ula.ve

[3.2.2.4.] La lingüística tampoco es una ciencia humana

Ahora tomemos el lenguaje como otro ejemplo. Así como el hombre no es el único ser que trabaja, tampoco es el único ser que habla, que se comunica. Del hecho de que la lingüística (otra vez: como sumatoria de constructos) estudie al hombre comunicador, no por ello deviene una ciencia humana.

La referencia constante de la lingüística a la comunicación del hombre no es una condición suficiente como para que pueda permitirle al hombre "ascender" a la categoría de humano. La comunicación de un hombre con otro no convierte la lingüística en una ciencia humana, pues en esa comunicación la lingüística *abstrae* aspectos ónticos que son relevantes únicamente a sus propios constructos. Dice Foucault: "el conocer las mutaciones fonéticas, el parentesco de las lenguas, la ley de los deslizamientos semánticos" (1968, pág. 342) no convierte a la lingüística en una ciencia humana.

c.c Reconocimiento

[3.2.2.5.] Inferencia: La contabilidad tampoco es una ciencia humana

Como conclusión preliminar en este punto, entonces, la contabilidad tampoco es una ciencia humana. Dado que los constructos de la contabilidad no están constituidos por el hombre ni por aspectos segmentados del hombre como lo hace la biología, la economía o la lingüística, desde el punto de vista de Foucault, como disciplina no puede ser calificada como una ciencia "humana".

En su camino hacia el rigor académico, la contabilidad ha seguido los pasos previstos por Foucault, pues ha configurado de manera apropiada sus propios correlatos: hechos contables específicos, prácticas contables, control de entes gubernamentales y reguladores sobre esas prácticas y, lo que es pertinente para esta tesis, relaciones de poder. Esto implica que, si se acepta el supuesto ontológico realista de que esas relaciones de poder existen en la realidad, entonces el problema de investigación se dirige hacia el objetivo previsto en esta tesis: evaluar la validez de la aplicación de una teoría del poder que interpreta epistemológicamente esas relaciones. Y como ya lo hemos sostenido previamente, el enfoque de la teoría del poder de Foucault está en su capilaridad.

www.bdigital.ula.ve

Más adelante se observará que la teoría de Foucault es en realidad la convergencia de diversos argumentos que terminan configurando una idea común a todos ellos: a correlatos bastante "extensos" como biopoder, seguridad, población y normalización. Igualmente, es de recordar que a Foucault no le interesa examinar el poder central, sino por el contrario, le interesa es la forma como el poder se "ha individualizado" y se ha vuelto "capilar".

[3.3.] Algunos aspectos generales presentes en el análisis del poder de Foucault

Paul Michel Foucault (1926-1984) mantuvo una preocupación permanente por las discusiones sobre el poder y el saber, entre otros asuntos. El poder en este autor se presenta como un conjunto de prácticas sociales (desde la perspectiva del panóptico) que ayudan a caracterizar una formación social determinada conforme lo desarrolló especialmente en su obra sobre el nacimiento de las prisiones (1976). El poder, en la perspectiva de dicho autor, se vincula con una relación de fuerzas periféricas en ciertos dominios sociales, sutiles y aparentes. Para un mejor entendimiento del análisis del poder desde la perspectiva de Foucault, seguidamente presentaremos algunas

c.c Reconocimiento

consideraciones generales y los principales elementos que se incluyen en la configuración externa (posible, usual y generalmente considerada) a nuestra pretensión de estudio, y que no es de nuestro interés.

Presentaremos el papel del panóptico en la teoría del poder de Foucault, donde describimos la noción de panóptico como un dispositivo de control para el ejercicio de poder; tal noción nos permitirá exponer cuál es la consecuencia social del panóptico. Como una relación particular entre poder y panóptico, destacamos una nueva configuración social: la sociedad de la vigilancia.

Relacionaremos las nociones de seguridad y dispositivo de seguridad de Foucault las cuales nos permiten señalar que existe una simultaneidad de mecanismo jurídico, el disciplinario y el dispositivo de seguridad en la periferia.

Presentaremos cómo la población se constituyó en un objeto de poder, en la noción foucaultiana de biopoder, y para ello diferenciaremos el análisis pertinente del poder en la sociedad respecto de aquel que no es pertinente. Destacaremos en dicha sección que el objetivo del poder se dirige hacia la serie, la probabilidad, lo posible y normalizado (la población).

www.bdigital.ula.ve

Observaremos que el examen de esta agregación de elementos no forma parte estricta del objetivo de esta tesis, pero permite delimitar nuestro trabajo mediante la identificación de constructos "externos" a nuestro interés.

[3.3.1.] Consideraciones iniciales

Para el mantenimiento (continuidad) del poder se requiere de una serie de mecanismos que lo garanticen, lo defiendan, lo reproduzcan y lo desarrollen. Por ello no podemos seguir pensando que los mecanismos de poder solamente radican en los aparatos de un Estado; el análisis precisamente habrá que reenfocarlo hacia los aspectos externos de esos aparatos.

Un análisis de poder requiere no sólo identificar los instrumentos y niveles de la sociedad donde se expresan las relaciones, sino que también requiere de la ubicación de sectores, extensiones y expresiones en la periferia donde se ejerce, se hace presente y se extiende. La pregunta que se hizo Foucault (1979, pág. 133) al respecto es la siguiente "¿Cuáles son, en sus mecanismos, en sus efectos, en sus relaciones, estos dispositivos de poder que funcionan, a distintos niveles de la sociedad, en sectores y con extensiones tan distintos?".

c.c Reconocimiento

Por otra parte, la concepción marxista de lo que Foucault (1979, pág. 134) denominó "el economicismo del poder" no es tan evidente como en la concepción jurídica clásica; en la teoría marxista existirá "algo distinto que podría denominarse la funcionalidad económica del poder". Dicha funcionalidad económica habrá que considerarla en las funciones que desarrolla para el ejercicio de poder, es decir es correcto afirmar que existe

> funcionalidad económica en la medida en que el poder tiene esencialmente el papel de mantener actualmente las relaciones de producción y una dominación de clase que favorece su desarrollo, así como la modalidad específica de la apropiación de la fuerza productiva que lo hacen posible. El poder político encontraría, pues, que en la economía está su razón política, histórica de existencia (Foucault, 1979, pág. 134).

Para enfatizar las diferencia es conveniente reiterar que en el modelo jurídico clásico denotará Foucault (1979, pág. 134) que el poder político se evidencia "en el proceso de cambio, en la economía de la circulación de bienes"; por su parte el modelo marxista el poder político tiene como "razón histórica de ser y el principio de su forma concreta y de su funcionamiento actual" a la economía; modelo jurídico formal (legal) y economía serán la esencia de uno y otro modelo. Esta reflexión le permitió formular los siguientes interrogantes a Foucault:

www.bdigital.ula.ve

> en primer lugar, ¿está siempre el poder en posición secundaria respecto a la economía, está siempre finalizado y funcionalizado por ella? ¿Tiene esencialmente como razón de ser y como fin servir a la economía? ¿Está destinado a hacerla funcionar, a solidificar, mantener, reproducir, las relaciones propias de dicha economía y esenciales para su funcionamiento? En segundo lugar: ¿Está el poder modelado según la mercancía, es algo que se posee, se adquiere, se cede por contrato o por fuerza, es algo que se aliena o se recupera, que circula, que evita esta o aquella región? ¿O por el contrario los instrumentos que se necesitan para analizarlo son distintos, aunque efectivamente las relaciones de poder estén profundamente imbricadas con y en las relaciones económicas y formen siempre una especie de haz con ellas? Y en este caso, la indisociabilidad de la economía y de la política no sería del orden de la subordinación funcional, ni del isomorfismo

c.c Reconocimiento

> formal, sino de otro orden que tendría que individualizarse convenientemente (Foucault, 1979, págs. 134-5).

Para efectuar un análisis de las relaciones de poder en la perspectiva de Foucault (1979, pág. 135) se deberá partir de dos premisas inicialmente, (1) "que la apropiación y el poder no se dan, no se cambian ni se retoman sino que se ejercitan, no existen más que en acto" el cual es susceptible de conocer, relacionar, ubicar y describir. Los actos o hechos de poder son y están presentes en las relaciones de una sociedad y, por tanto, en el estudio de tales actos o hechos podemos encontrar las expresiones de las relaciones de poder presentes en la sociedad. Por otra parte, debemos precisar (pág. 135) (2) "que el poder no es principalmente mantenimiento ni reproducción de las relaciones económicas sino ante todo una relación de fuerza", y por lo tanto las preocupaciones derivadas intentan "saber: si el poder se ejerce, ¿qué es este ejercicio?, ¿en qué consiste?, ¿cuál es su funcionamiento?"

Las hipótesis que se liberan de los esquemas economicistas sobre el análisis del poder serán de dos tipos

> por una parte, los mecanismos del poder serían la represión, hipótesis que por comodidad llamaré hipótesis de Reich, y por otra, la base de las relaciones de poder sería el enfrentamiento belicoso de la fuerza, hipótesis que llamaré también por comodidad hipótesis de Nietzsche (Foucault, 1979, pág. 136).

www.bdigital.ula.ve

Los dos puntos (límites) de relación o extremos en los cuales se desarrolla este análisis del poder (1979, pág. 139) reconocen la existencia de "las reglas del derecho que delimitan formalmente el poder" y "los efectos de verdad que este poder produce, transmite y que a su vez reproducen ese poder. Un triángulo pues: poder, derecho, verdad"; esta relación en ese análisis de poder identifica las expresiones mismas de poder aunadas con la formalidad jurídica y los discursos sobre la verdad fundamentadas en el ejercicio de poder (bien sea como relación de fuerza o como su forma jurídica).

Al parecer, la regulación en el enfoque de Foucault sobre el análisis del poder (1979, pág. 139) corresponde a un tipo de dispositivo que hace fluir las relaciones de poder, al tiempo que producen discursos de verdad. Por ello se formula algunos interrogantes mediante los cuales se debe identificar que las relaciones de poder son múltiples y se constituyen en parte del cuerpo social. Al respecto señaló dicho autor que el

c.c Reconocimiento

> problema sería más bien éste: «qué reglas de derecho ponen en marcha las relaciones de poder para producir discursos de verdad?, o bien, ¿qué tipo de poder es susceptible de producir discursos de verdad que están, en una sociedad como la nuestra, dotados de efectos tan poderosos? (Foucault, 1979, pág. 139).

Los discursos de verdad circulan, con funciones y producciones que expresan relaciones de poder por lo cual Foucault (1979, pág. 139) señaló la presencia de una "economía de los discursos de verdad" en nuestra sociedad, en la cual existen

> relaciones de poder múltiples [que] atraviesan, caracterizan, constituyen el cuerpo social; y estas relaciones de poder no pueden disociarse, ni establecerse, ni funcionar sin una producción, una acumulación, una circulación, un funcionamiento del discurso. No hay ejercicio de poder posible sin una cierta economía de los discursos de verdad que funcionen en, y a partir de esta pareja. (Foucault, 1979, págs. 139-40).

El análisis del poder tal como venía siendo examinado por la filosofía política clásica comprende (Foucault, 1979, pág. 140) la existencia de reglas de derecho (reglas de poder), mecanismos de poder (discursos de poder), efectos de poder (verdad) "o también reglas de poder y poder de los discursos verdaderos". De esta manera es destacable la existencia de una relación estrecha entre el derecho y el poder en la cual identifica Foucault (pág. 140) que en nuestra sociedad (occidental) el "pensamiento jurídico se ha desarrollado esencialmente alrededor del poder real".

www.bdigital.ula.ve

El problema de investigación no consiste en cómo se dinamiza el poder estándar, sino en cómo se le invade. En otras palabras, en la teoría de Foucault ya hay un poder (central). Por ejemplo, podríamos decir que una posible interpretación de Foucault sería la de afirmar en contabilidad que los organismos reguladores son un poder, el Estado ya es un poder, ya hay poderes que existen; poderes que corresponden al poder "estándar"; pre-existen, están ahí. Por otra parte, y en relación con los mecanismos de poder conviene interrogarnos ¿cuáles son esos mecanismos de poder presentes en la periferia de las organizaciones que son dinamizados por la contabilidad?

Conviene estudiar e identificar el conjunto de técnicas de poder que se expresan en la periferia y cómo la contabilidad se presenta en dicha periferia;

c.c Reconocimiento

ello nos permitirá destacar, identificar y comprender el papel de la contabilidad en la construcción de sociedad. Aun cuando existen diversas posibilidades de estudio de la teoría del poder de Foucault, precisamos que nuestro interés se centrará en las manifestaciones del poder "capilar" en unas prácticas contables determinadas (delimitadas en los objetivos de esta tesis). Para configurar nuestro campo de interés (desde una perspectiva externa), seguidamente presentamos algunos aspectos existentes en la teoría de Foucault para el análisis del poder que otras investigaciones, o intereses, pueden abordar en el futuro.

[3.3.2.] El papel del panóptico en la teoría del poder de Foucault

El panóptico es el ejemplo paradigmático de lo que es un "observatorio", una técnica de "vigilancia múltiple". El campamento militar (tradicional), con las tiendas de campaña, con sus filas y columnas, con "la geometría de sus avenidas", y con "la orientación de las entradas" (1976, pág. 159), no solo fue el "diagrama de un poder" que actúa "por el efecto de una visibilidad general", sino el original que se puede encontrar en otras áreas como el urbanismo, la construcción de las ciudades urbanas, asilos, prisiones o casas de educación (pág. 159). Sin embargo, Foucault propuso que esa disposición había sido prevista únicamente para "ser vista" o para "vigilar el espacio exterior"; no para permitir un "control interior, articulado y detallado" (*ibidem*).

www.bdigital.ula.ve

En consecuencia, la arquitectura que resolvió este problema fue el panóptico estudiado sistemáticamente por Bentham: una construcción que pasó del "encierro" y la "clausura" al "cálculo de las aberturas, de los plenos y de los vacíos, de los pasos y de las transparencias" (*ibidem*). Esta figura arquitectónica en forma de anillo (compuesto de celdas) con una torre en el centro y con ventanales mirando hacia la cara interna del anillo tiene la ventaja de poder colocar un vigilante en la torre y, dada esa disposición geométrica, vigilar sin inconveniente alguno a quienes estén encerrados en las celdas (locos, enfermos, condenados, obreros o escolares).

De esta manera, la visibilidad devino "trampa" (pág. 185); cada sujeto "es visto, pero él no ve"; es "objeto de información", pero no "sujeto a comunicación" (*ibidem*). Dado que las celdas están separadas entre sí, se evitan los complots, las "influencias recíprocas", las "violencias recíprocas". Se trata, pues, de "una soledad secuestrada y observada" (*ibidem*).

c.c Reconocimiento

¿Cuál es la consecuencia social del panóptico? ¿Cuál fue el componente crucial de esta construcción que le permitió a Foucault pensar, filosofar y construir parte de su teoría del poder? La respuesta es: las *consecuencias* de la construcción. Para Foucault, el objetivo fue uno crucial: "inducir en el detenido un estado consciente y permanente de visibilidad que garantiza el funcionamiento automático del poder" (*ibidem*), pero lo esencial es que "se sepa vigilado" (pág. 186):

> Para ello Bentham ha sentado el principio de que el poder debía ser visible e inverificable. Visible: el detenido tendrá sin cesar ante los ojos la elevada silueta de la torre central de donde es espiado. Inverificable: el detenido no debe saber jamás si en aquel momento se le mira; pero debe estar seguro de que siempre puede ser mirado (pág. 186).

Esta noción de que el detenido, o el vigilado en general, nunca esté informado de cuándo está siendo vigilado es la que devino el centro de atención por parte de Foucault. Es el mecanismo que permitió "perfeccionar el ejercicio del poder", es el mecanismo que se convirtió en "un intensificador para cualquier aparato de poder" (pág. 190). El panoptismo "garantiza una distribución infinitesimal de las relaciones de poder (199); "actúa directamente sobre los individuos; "'da al espíritu poder sobre el espíritu'" (pág. 190).

www.bdigital.ula.ve

En conclusión, la máquina del poder vista desde Foucault no consiste en quién tenga el poder, o en el examen del poder central, sino en este sutil componente. Cuando son los propios individuos quienes se restringen en sus conductas y son quienes pueden hacer que funcione "la máquina del poder": es la "individualización del poder"; ya no se trata de una multiplicidad de individuos contra quien vaya dirigido el poder, sino de los individuos que hacen funcionar el poder; digamos que "contribuyen" con el funcionamiento de la maquinaria.

De aquí al papel de las disciplinas hay un paso: "Las disciplinas funcionan cada vez más como unas técnicas que fabrican individuos útiles" (pág. 194) y "dóciles" (pág. 211). Somos "útiles", somos "cuidadosamente fabricados", nosotros "prolongamos" el poder, somos "uno de sus engranajes":

> la hermosa totalidad del individuo no está amputada, reprimida, alterada por nuestro orden social, sino que el individuo se halla en él cuidadosamente fabricado, de acuerdo con toda una táctica de las

c.c Reconocimiento

> fuerzas y de los cuerpos. Somos mucho menos griegos de lo que creemos. No estamos ni sobre las gradas ni sobre la escena, sino en la máquina panóptica, dominados por sus efectos de poder que prolongamos nosotros mismos, ya que somos uno de sus engranajes (1976, pág. 200).

Esta "sumisión individual" es transitiva en muchas áreas de la sociedad: la podemos encontrar en el aparato de la producción, en las técnicas de corrección; somos "individuos mecanizados", "individuos-máquina" (pág. 222). El análisis sobre el poder requiere de una caracterización de la sociedad en las cuales se instrumentalizan los modelos de control (sociedad de la vigilancia) con sus dispositivos y mecanismos de poder.

[3.3.3.] Sociedad de la vigilancia: poder y panóptico

Foucault (1976, pág. 23) resaltó que en el tránsito de la sociedad (occidental) hacia la modernidad existió una transformación de ella (la sociedad) y sus prácticas carcelarias en las cuales "la pena ha dejado de estar centrada en el suplicio como técnica de sufrimiento; ha tomado como objeto principal la pérdida de un bien o de un derecho". Esto nos permite identificar que lo que configura la novedad del análisis del autor es el hecho de que ahora él considera que los mecanismos dispuestos para el castigo tienen *una nueva orientación* en la modernidad: la inclusión de disposiciones que intentan *prevenir*, *anticipar* en el presente, la comisión de un delito. Es decir, lo que cambió con la modernidad según la interpretación de Foucault es que la idea de castigar no es "la de borrar un delito, sino la de evitar que se repita. Son unos dispositivos dirigidos hacia el futuro, y dispuestos para bloquear la repetición del hecho punible" (pág. 131). Esto explica por qué lo fundamental es la vigilancia.

www.bdigital.ula.ve

En "última mitad del siglo XVIII" Foucault situó la aparición concurrente de tres dispositivos o tecnologías de poder "enfrentados unos a otros" (1976, págs. 135-6): 1) el poder del suplicio que moldea (disciplina) el cuerpo, 2) el control del alma de los individuos por medio de representaciones y 3) el cuerpo que se domina; a estos tres dispositivos

> [n]o se los puede reducir ni a teorías del derecho (aunque coinciden con ellas) ni identificarlos a aparatos o a instituciones (aunque se apoyen en ellos) ni hacerlos derivar de opciones morales (aunque encuentren en ellas su justificación). Son modalidades según las cuales se ejerce el poder de castigar. Tres tecnologías de poder. El problema es

c.c Reconocimiento

> entonces éste: ¿cómo se ha impuesto finalmente la tercera? ¿Cómo el modelo coercitivo, corporal, solitario, secreto, del poder de castigar ha sustituido al modelo representativo, escénico, significante, público, colectivo? (Foucault, 1976, pág. 136).

Con relación a la primera tecnología de poder que se fundamentaba en el castigo del cuerpo vemos que aún persiste y se puede concebir como el fallo de la prevención, como la amenaza materializada o realizada, especialmente en el derecho penal. Con relación a la segunda tecnología de poder que trata sobre cómo a través de las representaciones se obtiene el control del "alma", nos parecería mejor señalar que es del pensamiento (la noción de alma se asocia a lo metafísico).

Con relación a la tercera de las tecnologías (técnicas) de poder según Foucault (1976, págs. 142-3), aplicadas al direccionamiento político y económico (dominio del cuerpo), están presentes (y son ampliamente difundidas) de forma sutil, casi imperceptibles, en la nueva configuración social del siglo XVII y que se muestra como (págs. 142-3) "una nueva 'microfísica' del poder"; y puesto que no han cesado desde el siglo XVII de invadir dominios cada vez más amplios, como si tendieran a cubrir el cuerpo social entero. Este análisis es el pertinente para aplicar a las intenciones, manifestaciones y dominios en los que se hacen presentes los modelos de control sobre la información contable; para ello debemos profundizar en el análisis de poder que realizó Foucault (1976) en la "nueva microfísica del poder" de la cual queremos destacar que hace hincapié en que las técnicas de poder deben hallarse en la periferia señalado en la tercera tecnología.

www.bdigital.ula.ve

En virtud del análisis de Foucault (1976, págs. 142-3) sobre la necesidad de analizar las técnicas del poder en la periferia (donde se hacen presente), en esa nueva microfísica del poder, nos permite establecer que *1*) existen unos dominios (sociales) en los cuales se hace presente el poder de coerción, de dirigir, disuadir o disciplinar; *2*) que las técnicas de poder son sutiles, de apariencia inocente, que son las "que han provocado la mutación del régimen punitivo en el umbral de la época contemporánea" (pág. 143), y *3*) que tales técnicas obedecen a "inconfesables economías, o que persiguen coerciones sin grandeza", silenciosas (págs. 142-3). En virtud de lo señalado por Foucault, las técnicas de poder requieren ser analizadas (encontradas) en los "detalles", en la periferia donde justo aparece "una precaución" y situarlas en la perspectiva de su funcionamiento y su coherencia con una

c.c Reconocimiento

táctica, así (pág. 143) "la disciplina es una anatomía política del detalle". El dispositivo de poder, así visto, se centra en los detalles (págs. 144-5).

Una eventual correspondencia entre las tecnologías descritas y sus aplicaciones en el campo contable nos conduciría a preguntarnos si un modelo de control, fundamentado en la información contable, es una técnica que

> [*1*] se refiere a un dominio social particular (entidad, gobierno, organización o dimensión de una de ellas, por ejemplo, la información contable de una de ellas en particular) en cual se ejerce, se disuade o se disciplina;
>
> [*2*] es sutil, de apariencia inocente, que por ser tan obvia (cotidiana) oculta precisamente su papel de facilitador de la circulación del poder en su dominio; y,
>
> [*3*] es silenciosa y, nos atreveríamos a añadir que es autocoercitiva, pues a diferencia del poder central, no clama por pretensiones de grandeza. Es económica porque quienes están en la periferia están ahorrando esfuerzos y, en consecuencia, están evitando el clamor de grandeza del poder central.

www.bdigital.ula.ve

La vigilancia jerárquica parece que está presente en los modelos de control organizacional, pues la función de control recae metafóricamente en todos los participantes de la organización de que se trate (que incluye el autocontrol) de la manera de una cascada. Se trata de un sistema de controles y rendiciones sucesivas de cuentas que deben ser presentadas y aprobados por diversas instancias. En la medida en que cada una de ellas se comunican en una relación de obediencia y control, en esa medida es como se va ejerciendo la función de extender capilarmente el poder central. Esta es una relación del tipo controlador-controlado que, por vía de preparación de cuentas, rendición de informes, y medición de logros y desempeño se manifiesta.

Tenemos que en el análisis de Foucault (1976, pág. 178) existen instituciones disciplinarias que se desdoblan en dispositivos (de control) para constituirse en máquinas de control; la institución puede ser una escuela, una prisión, un hospital respecto de sus funciones y diseños arquitectónicos. Los dispositivos se constituirán en esas formas de control sobre los detalles, lo insignificante, la minucia, pero que sumados todos establecen un gran "aparato de control" que permite ejercer un poder disciplinar con tres

c.c Reconocimiento

instrumentos esencialmente: la observación, el registro y el encauzamiento (direccionamiento) de la conducta.

Convendría precisar en este momento que la mirada de la contabilidad se asocia a una disciplina (conocimiento o saber) particular sobre la cual se estructuran y desarrollan ciertos modelos de control organizacional, como el gubernamental, que son de nuestro interés. Luego la contabilidad estará en el orden de la disciplina, la representación, mientras que el modelo de control organizacional estará en el orden de lo óntico y se expresará como un dispositivo, aparato, mecanismo o instrumento de control con presencia de relaciones de fuerza (ejercicio de poder).

Por otra parte, tenemos que como antecedente de la vigilancia jerarquizada están los diseños de las construcciones, los edificios, las materializaciones arquitectónicas. Vemos cómo el tipo de vigilancia jerarquizada ha estado presente en las arquitecturas, disposiciones físicas, de diversas formaciones sociales antes del siglo XVIII; lo novedoso de la modernidad es a la aparición de "nuevas mecánicas de poder" que permiten la aplicación (extensión) de dicha vigilancia como un sistema conforme lo explicó Foucault.

www.bdigital.ula.ve

> La vigilancia jerarquizada, continua y funcional no es, sin duda, una de las grandes "invenciones" técnicas del siglo XVIII, pero su insidiosa extensión debe su importancia a las nuevas mecánicas de poder que lleva consigo. El poder disciplinario, gracias a ella, se convierte en un sistema "integrado" vinculado del interior a la economía y a los fines del dispositivo en que se ejerce. Se organiza también como un poder múltiple, automático y anónimo (1976, págs. 181-2).

El sistema integrado se puede presentar como una red, donde el control es múltiple, en todos los sentidos y recorre toda la organización o entidad en todas las direcciones. Se apoya en lo individual (Foucault, 1976, pág. 182) "por efectos de poder que se apoyan unos sobre otros: vigilantes perpetuamente vigilados", el poder de la vigilancia jerarquizada funciona como una máquina. Por ello las jerarquías que se establecen en una organización no son en sí misma la transferencia de poder, la organización toda es la que produce poder en la distribución de individuos (y sus funciones) "en ese campo permanente y continuo" en que se constituye,

c.c Reconocimiento

> [l]o cual permite al poder disciplinario ser a la vez absolutamente indiscreto, ya que está por doquier y siempre alerta, no deja en principio ninguna zona de sombra y controla sin cesar a aquellos mismos que están encargados de controlarlo; y absolutamente "discreto", ya que funciona permanentemente y en una buena parte en silencio (Foucault, 1976, pág. 182).

En consecuencia, el poder se concibe como múltiple, omnipresente, evidente, visible, vigilante (indiscreto), silencioso (discreto) e invisible. En esta perspectiva la vigilancia jerarquizada se refiere a la relación entre sujetos que se controlan simultáneamente, y de forma permanente, la cual se deriva de las jerarquías presentes en una organización, no en virtud de la jerarquía misma sino en virtud de las interrelaciones entre los sujetos que son materializadas en las organizaciones. El efecto de poder (disciplinario) en las organizaciones es la materialización de las jerarquías expresada como una relación entre sujetos que se vigilan mutuamente.

El poder simultáneo de lo visible e invisible tiene una expresión concreta, material y simbólica. Destacamos que Foucault resaltó la forma instrumental (de fines del siglo XVII), definitivamente arquitectónica, basada en Bentham, para el control respecto de las disposiciones de lo visible y lo invisible. Nos referimos al panóptico que es descrito como un

www.bdigital.ula.ve

> espacio cerrado, recortado, vigilado, en todos sus puntos, en el que los individuos están insertos en un lugar fijo, en el que los menores movimientos se hallan controlados, en el que todos los acontecimientos están registrados, en el que un trabajo ininterrumpido de escritura une el centro y la periferia, en el que el poder se ejerce por entero, de acuerdo con una figura jerárquica continua, en el que cada individuo está constantemente localizado, examinado y distribuido entre los vivos, los enfermos y los muertos —todo esto constituye un modelo compacto del dispositivo disciplinario (Foucault, 1976, pág. 201).

El panóptico se constituye en la forma de aislar el desorden, de separar y clasificar, es un dispositivo disciplinario que visibiliza y que estableció un cambio respecto de su predecesor: el calabozo. Al respecto se precisa que

> El dispositivo panóptico dispone unas unidades espaciales que permiten ver sin cesar y reconocer al punto. En suma, se invierte el principio del calabozo; o más bien de sus tres funciones —encerrar,

c.c Reconocimiento

> privar de luz y ocultar—; no se conserva más que la primera y se suprimen las otras dos. La plena luz y la mirada de un vigilante captan mejor que la sombra, que en último término protegía. La visibilidad es una trampa (Foucault, 1976, págs. 203-4).

El dispositivo panóptico se concibe, a partir del diseño arquitectónico de Bentham, como "una manera de hacer funcionar unas relaciones de poder en una función, y una función por esas relaciones de poder" (Foucault, 1976, pág. 210) y en ningún caso se puede concebir como un simple punto de unión. En este sentido el control del panóptico (como dispositivo disciplinario) es múltiple y

> estará democráticamente controlado, ya que será accesible sin cesar "al gran comité del tribunal del mundo". Este panóptico, sutilmente dispuesto para que un vigilante pueda observar, de una ojeada, a tantos individuos diferentes, permite también a todo el mundo venir a vigilar al vigilante de menor importancia. La máquina de ver era una especie de cámara oscura donde espiar a los individuos; ahora se convierte en un edificio trasparente donde el ejercicio del poder es controlable por la sociedad entera (Foucault, 1976, págs. 210-1).

www.bdigital.ula.ve

El panóptico se realiza (materializa) en la prisión (en su diseño arquitectónico y forma de funcionamiento) y se define como relaciones de (Foucault, 1976, pág. 252) "vigilancia y observación, seguridad y saber, individualización y totalización, aislamiento y trasparencia". Luego el dispositivo disciplinario del panóptico implica el control en todos los sentidos y por todos los individuos, y este dispositivo (más sutil, menos visible que la arquitectura física) se ha utilizado en la estructura de organización social (arquitectura funcional), de forma generalizada, y en las expresiones organizativas de la sociedad[14] (incluyendo al Estado y sus organizaciones y así como a las empresas). El panóptico aplicado a la sociedad ya había sido concebido por

[14] Al respecto Foucault (1976, pág. 305) precisó: Y todavía ha habido además una serie entera de dispositivos que no reproducen la prisión "compacta", pero utilizan algunos de los mecanismos carcelarios: sociedades de patronato, obras de moralización, oficinas que a la vez distribuyen los socorros y establecen la vigilancia, ciudades y alojamientos obreros, cuyas formas primitivas y más toscas llevan aún de manera muy legible las marcas del sistema penitenciario. Y finalmente, esta gran trama carcelaria coincide con todos los dispositivos disciplinarios, que funcionan diseminados en la sociedad.

c.c Reconocimiento

> Bentham [quien] sueña hacer un sistema de dispositivos siempre y por doquier alerta, que recorrieran la sociedad sin laguna ni interrupción. La disposición panóptica da la fórmula de esta generalización. Programa, al nivel de un mecanismo elemental y fácilmente trasferible, el funcionamiento de base de una sociedad toda ella atravesada y penetrada por mecanismos disciplinarios (Foucault, 1976, pág. 212).

El dispositivo panóptico ya no es entendido (solamente) como arquitectónico, sino como disposición de poder; es decir, como un mecanismo básico y transferible en la sociedad, fundamental para la cohesión, reproducción y desarrollo de la misma forma social determinada (y determinante).

Luego lo que nos interesará destacar es si un modelo de control organizacional basado en la contabilidad (gubernamental en nuestro caso) tiene y expresa características de relaciones de poder, mejor aún debemos dilucidar si es una función (hace funcionar unas relaciones) de poder y funciona en virtud de las relaciones de poder. A partir del dispositivo panóptico analizado por Foucault (1976, pág. 212) podemos formular los siguientes interrogantes:

www.bdigital.ula.ve

> ¿Cómo un modelo de control organizacional basado en la contabilidad puede ser un mecanismo disciplinario desde la perspectiva del dispositivo panóptico de Foucault?
>
> ¿Cuáles son las relaciones de poder presentes en la determinación y características de un modelo de control organizacional basado en la contabilidad?
>
> ¿Un modelo de control organizacional basado en la contabilidad realmente es "un mecanismo elemental y fácilmente trasferible" de la disposición panóptica analizada por Foucault (1976) o es en sí mismo un dispositivo panóptico?
>
> ¿Cuáles son los dominios de poder que se ejercen en las formas (modelos) de control que desarrolla la contabilidad sobre los recursos públicos (gubernamentales)?

El control panóptico se fundamenta y funciona en las relaciones de poder que se establecen en una sociedad. Conviene, en este sentido, destacar que Foucault (1979, pág. 118) señaló previamente que el panoptismo se presenta en el discurso del poder, como invención tecnológica, y lo señaló como "un

c.c Reconocimiento

conjunto de mecanismos que operan en el interior de todas las redes de procedimientos de los que se sirve al poder". Su función de "vigilancia integral" requiere de análisis de cómo

> los aparatos de Estado se han apoyado sobre esta especie de pequeños panoptismos regionales y dispersos. De tal modo que, si se quiere captar los mecanismos de poder en su complejidad y en detalle, no se puede uno limitar al análisis de los aparatos de Estado solamente (Foucault, 1979, pág. 119).

El análisis de poder incluye al Estado y la identificación de los detalles donde se ejerce el poder, donde se materializa, en la periferia de una red de dominación (con nodos de resistencia y dinamización de poder) conforme nos lo explicó Foucault,

> [d]e hecho, el poder en su ejercicio va mucho más lejos, pasa por canales mucho más finos, es mucho más ambiguo, porque cada uno es en el fondo titular de un cierto poder y, en esta medida, vehicula el poder. El poder no tiene como única función reproducir las relaciones de producción. Las redes de la dominación y los circuitos de la explotación se interfieren, se superponen y se refuerzan, pero no coinciden (Foucault, 1979, pág. 119).

www.bdigital.ula.ve

Es coherente señalar que existen múltiples mecanismos de control que hacen parte de una red de dominación, la situación que nos interesa destacar es que un modelo de control organizacional basado en la contabilidad no es el único mecanismo de control de la sociedad, sino que existen múltiples (millones) de mecanismos que se apoyan y refuerzan para un sistema de vigilancia integral. Las preguntas que nos hacemos redundan en el sentido de determinar ¿de qué tipo de poder es titular un modelo de control organizacional basado en la contabilidad? Y ¿cómo este tipo de modelos de control vehicula el poder?

Ahora bien, parece que el "panoptismo" requiere de otro dispositivo adicional, el de la disciplina-mecanismo, de carácter funcional "que debe mejorar el ejercicio del poder volviéndolo más rápido, más ligero, más eficaz, un diseño de las coerciones sutiles para una sociedad futura" (Foucault, 1976, pág. 212); la preocupación de estos dispositivos (el panóptico y el de la disciplina-mecanismo) es construir el futuro, direccionar, encauzar bajo ciertos criterios (expresiones) de detalle y funcionalidad (dominio, intención); la transformación histórica que reconoce, y situó, Foucault (1976, pág. 212) en

c.c Reconocimiento

los siglos XVII y XVIII es que se pasó de "un esquema de la disciplina de excepción al de una vigilancia generalizada" mediante la "extensión progresiva de los dispositivos de disciplina [y] su multiplicación a través de todo el cuerpo social" que corresponde a un nuevo tipo de sociedad (sociedad disciplinaria).

En virtud de este nuevo tipo de sociedad disciplinaria, o de vigilancia generalizada, nos debemos preguntar si las transformaciones en la contabilidad y su visión de control organizacional cambiaron en los siglos XVII y XVIII. El cambio contable sería simétrico con la explicación histórica señalada por Foucault, pues ocurrió lo mismo. Antes la contabilidad se dirigía principalmente al registro y explicación histórica de los hechos económicos. Ahora pasó a constituirse en un esquema de vigilancia, de prevención o de encauzamiento para la construcción de un futuro (deseable) en las organizaciones y funciones de los individuos (evaluadas en sus resultados). Ese cambio se manifestó en el desarrollo de modelos de control (y autocontrol) sobre la información.

El dispositivo de la disciplina-mecanismo constituyó (Foucault, 1976, pág. 224) "otra vertiente, oscura," que permitió el desarrollo y generalización de los dispositivos disciplinarios: la forma jurídica. Por ello conviene precisar que "[b]ajo la forma jurídica general que garantizaba un sistema de derechos en principio igualitarios había, subyacentes, esos mecanismos menudos, cotidianos y físicos, todos esos sistemas de micropoder esencialmente inigualitarios y disimétricos que constituyen las disciplinas" (págs. 224-5). En el devenir social las disciplinas corporales jugaron su papel, pero en el nuevo tipo de sociedad se requiere del dispositivo disciplinario del panóptico que incluye la forma jurídica para, mediante sus expresiones y detalles, garantizar (desarrollar) un poder político conforme lo argumentó Foucault,

> [l]as disciplinas reales y corporales han constituido el subsuelo de las libertades formales y jurídicas. El contrato podía bien ser imaginado como fundamento ideal del derecho y del poder político; el panoptismo constituía el procedimiento técnico, universalmente difundido, de la coerción (Foucault, 1976, pág. 225).

Un tema fundamental para entender la cohesión social en las que se desenvuelve un modelo de control organizacional corresponde al tema de la seguridad, expresada como un dispositivo, por ello seguidamente identificaremos algunas características principales de lo que se entiende por

www.bdigital.ula.ve
c.c Reconocimiento

este dispositivo y su relación con los mecanismos coexistentes en la noción de seguridad expuesta por Foucault (2006).

[3.3.4.] Seguridad y dispositivo de seguridad

Para entender lo que es el dispositivo de seguridad debemos considerar inicialmente que el tema de la seguridad abordado por Foucault (2006, págs. 20-1) estuvo relacionado con un análisis de la criminalidad y sus expresiones en la relación costo-beneficio, dentro de los límites sociales, económicos y en una media "óptima".

Los rasgos generales de los dispositivos de seguridad (2006, pág. 27) son [1] la identificación de "espacios de seguridad" (población), [2] estudiar el problema del tratamiento de lo aleatorio (cálculo de probabilidades), [3] estudiar la forma de nomalización que es específica de la seguridad (como dispositivo y que corresponde al fenómeno como acontecimiento en el nivel de la población[15]) y no del mismo tipo que la normalización disciplinaria,[16] y [4] la correlación entre la técnica de seguridad y la población, como objeto y sujeto a la vez de mecanismos de seguridad (surgimiento de la noción y la realidad de la población).

www.bdigital.ula.ve

Un dispositivo de seguridad es un conjunto de prácticas de control (mecanismos de control) que se ejercen sobre una población (como espacio) donde se materializa el poder mediante la identificación de hechos probables, un análisis cuantitativo de costos para las eventuales reacciones de poder (mediante una determinación de "óptimos y límites" de lo aceptable), una normalización de la seguridad y un conjunto de técnicas apropiadas con esta concepción de seguridad (de la población). Podemos señalar que un dispositivo de seguridad es caracterizado por Foucault (2006, págs. 20-1) como una etapa contemporánea del control social (que se ejerce en la población) que se fundamentó y desarrolló (al tiempo que coexiste) sobre la tradición de mecanismos legales y disciplinarios, pero que se diferencia en las formas como se identifica la criminalidad (probabilidades de hechos),

---

[15] Ver M. Foucault (2006, págs. 62-3).

[16] Al respecto Foucault (2006, pág. 69) señaló que "la seguridad, sin prohibir ni prescribir, y aunque eventualmente se dé algunos instrumentos vinculados con la interdicción y la prescripción, tiene la función esencial de responder a una realidad de tal manera que la respuesta la anule: la anule, la limite, la frene o la regule. Esta regulación en el elemento de la realidad es, creo, lo fundamental en los dispositivos de la seguridad".

c.c Reconocimiento

establece una relación de costo-beneficio para ejercer el poder de control y castigo, y en la propagación de dispositivos sutiles de control, como la normalización y los dispositivos del panóptico y el de la disciplina-mecanismo.

En el caso que nos ocupa bien podemos identificar que un modelo de control sobre la información contable gubernamental debe considerar la noción de población a la que se dirigen sus efectos (identificar cuál es el espacio de seguridad); podemos destacar entonces que este tipo de modelos identifica una serie de hechos probables (riesgos), establece un cálculo (costo-beneficio) a partir de unas preponderancias, técnicamente establecidas, para saber establecer un umbral de incorrecciones materiales (materialidad o importancia relativa) y establece las acciones de control en consecuencia, sobre una relación de costo-beneficio. Son estos conceptos macros de población, seguridad, probabilidad, mecanismos de control como anticipación y relaciones de costo-beneficio los que configuran el cénit de la teoría foucaultiana y que cierran su interpretación de la evolución del poder. Sin embargo, dados los objetivos de esta tesis, nos abstendremos de examinar esta colectivización del constructo de poder.

www.bdigital.ula.ve

Para dinamizar el control podemos señalar que existe la normalización sobre los modelos de control organizacional (como el de INTOSAI) que no son obligatorios, ni regulados, pero que se requieren (o exigen) dentro de las buenas prácticas de gobiernos para la rendición de cuentas y el control de sus recursos. De igual forma existirán sujetos y entidades que ejercen el control en las organizaciones y entidades, así como una cultura del control organizacional que dinamiza la misma organización (control interno) y sus sujetos interactuantes, a partir del establecimiento de funciones, responsabilidades, jerarquías, informes y procedimientos de control estandarizados, difundidos, apropiados, defendidos y desarrollados por todos los participantes.

Conforme lo hemos indicado, el ejercicio de control organizacional se relaciona con el ejercicio del poder, con sus dominios y expresiones en una sociedad o formación social determinada. De nuevo, nos enfocaremos en el poder "periférico".

[3.3.5.] Biopoder: la población como objeto del poder

En 1978 Foucault (2006, pág. 15) destacó que a partir del siglo XVIII "las sociedades occidentales modernas tomaron en cuenta el hecho biológico

c.c Reconocimiento

fundamental de que el hombre constituye una especie humana" y ello se traduce en lo que él denominó "biopoder", es decir "[e]l conjunto de mecanismos por medio de los cuales aquello que, en la especie humana, constituye sus rasgos biológicos fundamentales podrá ser parte de una política, una estrategia política, una estrategia general de poder".

La nueva condición (hecho biológico antes señalado) que identificó al hombre como "especie humana" permitió desarrollar un tipo de poder (control) interiorizado en la conciencia y en las actuaciones de los individuos a partir de incluirlos en lo que Foucault (1979, pág. 156) denominó "una red de bio-poder, de somato-poder" que simultáneamente identifica y absorbe, condiciona (determina) e incluye, reconoce y capta, es decir,

> [l]o que busco es intentar mostrar cómo las relaciones de poder pueden penetrar materialmente en el espesor mismo de los cuerpos sin tener incluso que ser sustituidos por la representación de los sujetos. Si el poder hace blanco en el cuerpo no es porque haya sido con anterioridad interiorizado en la conciencia de las gentes (Foucault, 1979, págs. 155-6).

www.bdigital.ula.ve

Ahora bien, si se tiene claro que las relaciones de poder se ejercen sobre los cuerpos, sobre las conductas de los individuos y se expresan como propias de la colectividad, de la especie, en un tipo de red, el análisis del poder en Foucault ya no será sobre lo obvio, lo aparente, lo expreso; el análisis de las relaciones de poder requiere de unos esfuerzos por reconocer los detalles donde se expresan, están presentes y se desarrollan esas relaciones de poder en la periferia. Obviamente aquí Foucault no se está refiriendo a la posición tradicional de reconocimiento del Estado como gran aparato de opresión de unos sobre otros. Por el contrario, lo que habría que buscar es la filigrana, la extensión donde se hace presente el poder, de forma sutil y violenta simultáneamente.

De igual forma conviene entender que las expresiones de poder corresponden a una acción dirigida, enfocada, al hombre en una condición especial de vinculación social sobre la cual es posible (pertinente) el ejercicio de las fuerzas de poder. Así podemos distinguir que los fenómenos se presentan en dos niveles (Foucault, 2006, pág. 63), uno "pertinente para la acción económico política del gobierno, el nivel de la población, y otro nivel, el de la serie, la multiplicidad de individuos" (nivel instrumental que se asocia al pueblo); el primer nivel señalado, el de la población, es al que se

c.c Reconocimiento

dirige toda la acción de poder y los efectos (nivel instrumental) se presentarán en el pueblo como colectividades particulares. La dirección (objetivo) del ejercicio de poder hacia la serie, la probabilidad, lo posible y normalizado es la población como nivel en el cual los fenómenos pueden ser anticipados, delimitados, eliminados e incluidos en la serie de probabilidades de ocurrencia. Este último punto es el crucial en la teoría del poder de Foucault, pero no nos interesa en esta tesis. Como hemos venido advirtiendo, y se seguirá enfatizando más adelante, el papel de la identificación de esta "colectividad" es la de ayudarnos a delimitar nuestro campo de interés sobre el poder "periférico".

[3.3.6.] Sociedad de normalización: tarea de las disciplinas

Foucault (1979, pág. 150) señaló que el ejercicio de poder en las sociedades modernas se desarrolla en una especie de "juego" heterogéneo "entre un derecho público de la soberanía y una mecánica polimorfa de las disciplinas". La concepción del papel de las disciplinas se manifiesta en que "[e]n realidad las disciplinas tienen su discurso", en el cual ellas, las disciplinas, se caracterizan porque son

> creadoras de aparatos de saber y de múltiples dominaciones de conocimiento. Son extraordinariamente inventivas en el orden de los aparatos que forman saber y conocimientos. Las disciplinas son portadoras de un discurso, pero éste no puede ser el del derecho; el discurso de las disciplinas es extraño al de la ley, al de la regla efecto de la voluntad soberana (Foucault, 1979, pág. 151).

www.bdigital.ula.ve

Luego el discurso que incorporan las disciplinas se asocia a la normalización con una serie de codificaciones en su fundamentación, y perspectiva teórica; la regulación, sin desaparecer, da paso a la normalización como la nueva forma que materializa, difunde, defiende y desarrolla el discurso de las disciplinas. No obstante, conviene precisar qué quiere decir Foucault (1979, pág. 151) con la normalización cuando señaló que

> [l]as disciplinas conllevarán un discurso que será el de la regla, no el de la regla jurídica derivada de la soberanía, sino el de la regla natural, es decir, el de la norma. Definirán un código que no será el de la ley sino el de la normalización, se referirán a un horizonte teórico que no serán las construcciones del derecho, sino el campo de las ciencias humanas, y su jurisprudencia será la de un saber clínico (Foucault, 1979, pág. 151)

c.c Reconocimiento

Lo que pareciera indicar Foucault (1979, pág. 151) en su discurso sobre las disciplinas es que la regla jurídica presente en la sociedad anterior a la modernidad, basada en el monarca, en la soberanía, ya no es suficiente o preponderante en este nuevo tipo de sociedad de vigilancia; la legitimidad de la soberanía y el contexto jurídico que heredamos como sistema político (¡junto con sus reglas jurídicas!) han perdido protagonismo. Lo que le interesa es que la naturaleza de las reglas sea otra; que cambió; se modificó; esas reglas de la soberanía ahora coexisten con otras reglas. Entonces la pregunta es ¿con cuáles otras reglas coexisten esas reglas jurídicas? ¿Hacia dónde "se han modificado" esas reglas jurídicas? su hipótesis, por lo tanto, es que ahora la sociedad moderna (junto con sus reglas jurídicas) está siendo colonizada por la normalización; por la regla natural.

Lo que quiere su teoría es identificar el cambio de naturaleza de las reglas y cómo esa nueva naturaleza ha modificado el centro de interés sobre la forma como debería examinarse el poder. Para Foucault, la nueva forma de examinar el poder es lo que lo individualiza a él: que esa normalización ha comenzado a invadir las reglas legitimadoras. Él lo que está haciendo con su teoría es explicar las nuevas formas del poder, identificando mecanismos y dispositivos muy sutiles y no previstos de la manera sistemática. En todo caso, si se quisiera pensar que él tiene una política, entonces su política, su agenda, es una de investigación: que lo que hay que estudiar es esta invasión de la normalización en las reglas jurídicas.

www.bdigital.ula.ve

La tendencia normalizadora de las disciplinas invadió los procedimientos jurídicos, y por ello, seguramente, llega a constituirse en una nueva forma jurídica a través de las técnicas y discursos de las disciplinas que caracteriza un nuevo tipo de sociedad, la sociedad de normalización que formuló Foucault en los siguientes términos:

> Y que en nuestros días el poder se ejerza a través de este derecho y de estas técnicas, que estas técnicas y estos discursos invadan el derecho, que los procedimientos de normalización colonicen cada día más a los de la ley, todo esto, creo, puede explicar el funcionamiento global de lo que querría llamar sociedad de normalización (Foucault, 1979, pág. 151) (énfasis en original).

La normalización tiene mayores dominios que la regulación de los sistemas jurídicos basados en la soberanía (a veces inclusive son contradictorios), y por ello se requiere (Foucault, 1979, pág. 151) "una especie de discurso arbitrador,

c.c Reconocimiento

un tipo de saber y poder que la sacralización científica volvería neutro". La normalización así vista es una técnica para el ejercicio del poder (a través del saber), mediante la inclusión de discursos con referentes (horizontes) teóricos para interpretar y materializar un cierto tipo de sociedad, una construcción social que pretende brindar y garantizar expresiones de neutralidad.

En este sentido, de aquí podrían formularse otras preguntas: ¿Es tal vez la normalización contable esa especie de discurso arbitrador? ¿Los fundamentos de los modelos de control organizacional basados en la contabilidad se constituyen en esos discursos "neutros" que encierran un tipo de saber y poder? ¿Cómo la normalización contable se expresa como un discurso arbitrador de las relaciones de poder presentes en una organización? Como se advertirá más adelante, aun cuando estas preguntas son válidas, son más apropiadas para otro tipo de investigación (no para esta).

Por otra parte, aclaramos que la normalización como ejercicio o técnica de poder no excluye la regulación; veamos cómo expresó Foucault algunos estudios que dan cuenta de la presencia de la regulación y la normalización simultáneamente,

www.bdigital.ula.ve

> pienso, por ejemplo, en estudios como el de Jacques Donzelot sobre la familia (muestra cómo las formas absolutamente específicas de poder que se ejercen en el interior de las familias han sido penetradas por mecanismos más generales de tipo estatal gracias a la escolarización, pero como poderes de tipo estatal y poderes de tipo familiar han conservado su especificidad y no han podido ensamblarse más que en la medida en que cada uno de sus mecanismos era respetado.) Del mismo modo Francois Ewald hace un estudio sobre las minas, la instauración de sistemas de control patronal y la manera en que dicho control patronal ha sido relevado, pero sin perder su eficacidad [*sic*] en las grandes gestiones estatales (Foucault, 1979, pág. 158) .

La intervención de la normalización, por lo tanto, está disponible, dispuesta, para actuar simultáneamente con la regulación, precisamente en aquellos espacios en los cuales la regulación es tímida o laxa, pero reconociendo que hay un cierto establecimiento de autonomía e independencia, tal vez de complementariedad entre ambas. Es decir, también podemos señalar que la normalización como técnica discursiva de poder tiene efectos prácticos (asociados al establecimiento de la verdad) que se amparan, o apoyan, en el establecimiento regulativo, lo cual es reconocido tanto en la dimensión de las

c.c Reconocimiento

disciplinas (normalización) como en la disposición regulativa de una formación social. Obsérvese que las relaciones entre la "normalización" y la "regulación" son bidireccionales: la normalización coloniza la regulación y, como se observó en la cita anterior, la regulación puede colonizar o permear la normalización.

Como ha podido observarse en este largo y difícil recorrido, los constructos de seguridad, biopoder y normalización pueden ser calificados sin inconveniente alguno como la culminación no solo de la teoría del poder de Foucault sino como los constructos apropiados para dar cuenta de la realidad social y política del poder moderno.

Durante toda su vida la producción intelectual de Foucault estuvo dedicada a explicar el paso "ascendente" de la vigilancia y el castigo (aplicado al cuerpo y al individuo) hacia los colectivos reales como población, seguridad y normalización. Esta agregación, esta colectivización, esta conformación de grupos colectivos en masa ha tenido formidables consecuencias en su teoría del poder y devinieron los mejores indicadores que proporcionan una evidencia descomunal para sus teorías.

www.bdigital.ula.ve

Desde el punto de vista lógico estos constructos "colectivos" corresponden sin problema alguno a la "población", "seguridad" y "normalización" *reales*. Y desde el punto de vista evidencial también es difícil estar en desacuerdo con Foucault, puesto que esta "colectivización" de variables, esta agregación asentó las bases para sus predicciones: el tratamiento estadístico de los problemas, la aplicación de la ley de grandes números, el concepto de prevención en reemplazo del castigo posterior, la introducción del criterio de costo-beneficio en los mecanismos de control, y en general la inclusión del futuro en todos los problemas presentes en la sociedad. Es importante destacar, para concluir esta sección, que estos constructos "culminantes" "cerraron" su teoría y su hipótesis central: que la "individualización" del poder foucaultiano y de los organismos a los que se les delega el ejercicio del poder central están contribuyendo, en efecto, con la extensión del poder. Es por ello por lo que, por razones de rigor y exhaustividad, hicimos mención de estos constructos *colectivos* y de sus relaciones con la *sociedad.*

Es paradójico observar en fin de cuentas como la teoría de Foucault descrita partió de la consideración del poder sobre *el* individuo a una teoría en la cual el poder se *individualizó*. Los organismos y los individuos que en la

c.c Reconocimiento

sociedad moderna están permeando, individualizando y contribuyendo a la extensión del poder, evidencian la validez del enfoque periférico de su teoría.

Como ya se mencionó anteriormente, y se seguirá mostrando en esta tesis, los pasos que van del poder central de los Estados nacionales a las contralorías nacionales, a organismos como la INTOSAI, a Estados nacionales (de nuevo) y a organismos subordinados evidenciarían la validez de este movimiento pendular entre poder central y periférico que aquí se está proponiendo como complemento de la teoría foucaultiana del poder.

Una vez más, el examen de esta agregación no forma parte del objetivo central de esta tesis, pues el marco teórico que hemos venido construyendo está configurado, como todo límite, por dos tipos de subconjuntos: los que lo delimitan desde afuera y los que lo delimitan desde adentro. El subconjunto de elementos "externos" son los agregados y los sociológicos; en cambio los constructos "internos" son los *pertinentes y relevantes* con el auténtico concepto del poder "periférico".

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[4] METODOLOGÍA Y ALGUNOS ASPECTOS EPISTEMOLÓGICOS

La función epistemológica de las teorías es enseñarnos a observar la realidad (Maldonado-Veloza, 2016). En consecuencia, la teoría del poder de Foucault que estamos usufructuando en esta tesis deviene el campamento desde el cual hemos construido el subconjunto de constructos que configuró y dio forma a nuestro marco teórico.

Al establecerse una correspondencia unívoca entre algunos estos constructos y las disposiciones del control sobre la información contable gubernamental, estamos partiendo del supuesto epistemológico popperiano de que esos constructos, más que verificarse, deben someterse a la contrastación (y subsecuente falsación). La postura ética que se desprende enfatiza el hecho de que ya no buscamos la verdad (absoluta), sino que nos aproximamos a su búsqueda.

www.bdigital.ula.ve

Esto significa (1) que estamos tomando la teoría del poder de Foucault para averiguar si la interpretación y representación de los hechos contables (la información contable gubernamental y sus prácticas) es apropiada o no: si epistemológicamente representa de manera adecuada. Implica, además, que estamos aceptando la teoría de la correspondencia de la verdad. (2) Tal como nos lo ha enseñado Searle, la teoría de la correspondencia de la verdad parte del supuesto ontológico realista de que existen los hechos mencionados y que pueden ser interpretados (epistemológicamente) desde esa teoría. (3) Estos supuestos epistemológicos y ontológicos exigen los procedimientos metodológicos de cumplir con los objetivos mencionados en la parte metodológica y de emprender las tareas necesarias para lograrlos. (4) A continuación presentaremos algunos de los aspectos metodológicos más importantes para la recolección y análisis de percepciones de agentes de control sobre la información contable gubernamental que materializan la aplicación de la teoría del poder "periférico" de Foucault.

c.c Reconocimiento

[4.1.] Diseño de la investigación

Para el tratamiento del problema desarrollaremos un tipo de investigación cualitativa, que permita un proceso de contraste entre la teoría del poder de Foucault y su posible presencia en un conjunto de acciones relacionadas con la información contable. En este aspecto el problema conceptual presentado respecto a la forma pendular del poder desde la perspectiva de Foucault (1966), (1967), (1968), (1970), (1976), (1977), (2000), (2006), (2010) y su verificación en unas prácticas de control deberá reconocer la existencia de unas unidades de análisis hermenéutico (UH) que se apoyan en unas categorías determinadas y para ello se utilizará un software diseñado para la sistematización de relaciones entre las unidades definidas.

[4.2.] Definición de categorías asociadas a las unidades de análisis

Las unidades de análisis hermenéutico (UH) se segmentarán en las siguientes categorías:

1. Caracterización de las entidades
2. Caracterización de los sujetos
3. Reconocimiento de ondas mayores del poder
4. Comparación del modelo general de control respecto del modelo particular
5. Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores
6. Extensión de las ondas de poder

www.bdigital.ula.ve

Para la primera categoría la unidad de análisis se fundamentará en la revisión documental (bien sea regulaciones, documentos y páginas web de las entidades objeto de estudio). Para las demás unidades de análisis consideraremos la sistematización de algunas percepciones de los agentes de control. Realizaremos:

a. La aplicación de una entrevista estructurada, con preguntas abiertas y sistematizadas de forma que permita validar las categorías establecidas de forma a priori (unidades de análisis hermenéutico),
b. Reconocimiento de unidades emergentes
c. Establecimiento de códigos en vivo

c.c Reconocimiento

d. Agrupamientos conforme a las respuestas y unidades de análisis, e

e. Identificación de redes derivadas, o relaciones entre los códigos o unidades de análisis.

Seguidamente presentaremos en dónde se desarrollará el trabajo de contrastación y luego desglosaremos las unidades de análisis hermenéutico (UH) que permitan identificar las preguntas y finalmente presentaremos el instrumento de recolección de información (entrevista).

[4.3.] Sujetos y agentes de indagación

En el trabajo de contrastación consideraremos la información de algunas entidades gubernamentales de Colombia; así reconocemos unos niveles de indagación de entidades controladoras de la información contable gubernamental (como las contralorías que se clasifican del orden nacional, departamental, distrital y municipal) y entidades controladas (que pueden ser del mismo orden de las entidades controladoras). En ambos niveles se deben reconocer las percepciones y actuaciones de los sujetos que controlan y son controlados para indagar sobre el ejercicio de poder derivado (o dinamizado) de un modelo control sobre la información contable gubernamental.

www.bdigital.ula.ve

Para el caso de las entidades controladoras (entidades fiscalizadoras del orden gubernamental) hay una nacional, 32 departamentales, 31 municipales y 4 distritales, para un total de 68 entidades; por su parte existen diversas entidades del orden nacional, departamental, municipal y distritales que son objeto de control en su información contable y por ello los sujetos de indagación a considerar corresponde únicamente a aquellas entidades y sujetos vigilados por las entidades de control escogidas.

Para las entidades controladoras los sujetos a entrevistar son directores o coordinadores de las auditorías a los vigilados (quienes diseñan políticas de aplicación para el control externo) y los auditores que verifican o evalúan las entidades vigiladas respecto de la información contable.

Para el caso de las entidades controladas incluiremos en las entrevistas a los jefes de control interno, al contador y a los responsables de las unidades de tesorería o pagaduría. Las entrevistas a los sujetos se enmarcan en la identificación de la información contable como un producto de un proceso, con sus diferentes elementos. Las unidades de tesorería o pagaduría interesan como producto (salida) dentro del proceso contable.

c.c Reconocimiento

El total de entrevistas a realizar corresponde a 14 conforme se presenta en la *Tabla 1. Determinación de entrevistas a aplicar*. En dicha tabla se presentan los sujetos a entrevistar y los tipos de entidades en las que están ubicados o representan. En la columna 1 se identifican los sujetos por tipo de entidad; por ejemplo, en la fila tres se observa que se entrevistará al director o coordinador de auditorías financieras. La entidad de control directa puede ser la contraloría nacional o de otros niveles (ver fila 2 en las columnas 2 a 4). Si observamos que se entrevistó a tres directores o coordinadores de auditorías, y a tres auditores; en total corresponde a 6 entrevistas a los sujetos controladores (ver fila 3, columnas 6 a 8 inclusive).

En lo concerniente a las entrevistas a las entidades vigiladas o controladas se consideraron tres de ellas por cada nivel por lo cual corresponde a 3 entrevistas por sujeto identificado de la oficina de control interno y contador, y 2 entrevistas para el caso de los cargos de tesorería o pagaduría; esto implica son 8 entrevistas a los vigilados (ver tabla 1, filas 6 a 9 inclusive). En resumen, el total de entrevistas son 14.

Tabla 1. Determinación de entrevistas a aplicar

www.bdigital.ula.ve

Sujetos / tipo de entidades	Orden nacional	Departamental	Distrital	Municipal (6ª categoría) o uno por categoría	Subtotal entrevistas por tipo de entidad o sujetos	Frecuencia de validación	Total instrumentos a aplicar
Entidad de control directa-	**Contraloría Nacional**	**Contraloría Departamental**	**Contraloría Distrital**	**Contraloría Municipal**			
Director o coordinador de auditorías a vigilados quien diseña políticas de aplicación para el control externo.	1	1		1	3	1	3
Auditores de la entidad de control		2		1	3	1	3
Entidad vigilada (3)							

c.c Reconocimiento

1. Oficina de control interno		1		2	3	1	3
Sujetos que implementan el control en la entidad vigilada							
2. Contador			2	1	3	1	3
3. Tesorería, o pagaduría		1		1	2	1	2
				TOTALES			**14**

Fuente: construcción propia.

[4.4.] Instrumentos

Los instrumentos de recolección de información (modelos de entrevistas) se presentan en los anexos 3a y 3b y se diferencian entre los sujetos controlados y los sujetos controladores.

[4.5.] Procedimientos

El procedimiento para la revisión documental se fundamentará en el análisis de antecedentes y textos de los temas desarrollados. Para ello se privilegiarán libros, artículos y documentos. Las fuentes de información secundarias se revisarán, clasificarán, analizarán y utilizarán en coherencia con la temática que desarrollamos.

www.bdigital.ula.ve

Para la recolección de información primaria se utilizará el procedimiento de entrevista el cual seguirá los siguientes pasos:

1. Contactar a la entidad y adquirir los permisos previos con horas y fechas para la realización de la entrevista mediante cartas.
2. Conocer los nombres de los funcionarios a entrevistar y hacerles llegar las preguntas de forma previa.
3. Realizar la entrevista de forma grabada
4. Generar cartas de agradecimiento por colaboración.

Procedimiento para la validación del instrumento.

1. Realización de prueba piloto
2. Sistematización de respuestas

c.c Reconocimiento

3. Mejora del instrumento
4. Aplicación de instrumento

Procedimiento para la sistematización de información.

1. Se efectuará reconocimiento de las entidades a través de los siguientes aspectos:

   Objeto o cometido social

   Ubicación

   Estructura administrativa

   SCI adoptado (documento y disposición)

   Modelo de control interno que deben aplicar y características generales del mismo

   Si desarrolla control a otras entidades, cuál sería el modelo de control (externo) que debería aplicar.

2. Se sistematizará la información recopilada en entrevistas.
3. Se determinarán y validarán las categorías de análisis.
4. Se efectuará un cruce de información respecto de las categorías derivadas o emergentes.
5. Se interpretarán y validarán los resultados obtenidos.

www.bdigital.ula.ve

[4.6.] Análisis de datos

Establecimiento de categorías de análisis (UH) y elementos de información a recopilar

Las categorías de análisis hermenéutico corresponden en primera instancia a la caracterización de los sujetos y entidades que interactúan con redes de poder en una entidad controladora o controlada respecto de su información contable en el ámbito gubernamental. Para la caracterización de los sujetos nos apoyaremos en entrevistas y para la caracterización de las entidades utilizaremos la revisión documental. En la Tabla 2 Unidades de análisis (UH), datos a recopilar y fuentes de información se presentan las categorías iniciales de

c.c Reconocimiento

análisis, los datos a recopilar, las preguntas a formular y las fuentes de información que se considerarán en desarrollo del presente trabajo.

El apartado de preguntas permite relacionar los datos a consultar respecto de la unidad de análisis a que pertenece. Estructurada la forma de relación de categorías y datos obtenidos a propósito de la revisión documental o las entrevistas según corresponda (ver columnas 1 y 2 de la tabla 2), se presenta el modelo de entrevista a utilizar para el caso de los sujetos vigilados o controlados y el procedimiento correspondiente para el tratamiento de la información. Igual análisis se efectúa para el caso de los sujetos controladores.

Tabla 2 Unidades de análisis (UH), datos a recopilar y fuentes de información

Categorías iniciales de análisis	Datos para recopilar y preguntas a formular	Fuente de información
Caracterización de los sujetos	Datos generales Nombre Cargo que desempeña Profesión Antigüedad en el puesto en esta entidad Experiencia en entidades anteriores y cargos desempeñados Años de experiencia Género Edad Grado de formación profesional Área de formación profesional Tipo de vinculación (planta o contratista)	Entrevista
Caracterización de las entidades	Objeto o cometido social Ubicación Estructura administrativa SCI adoptado (documento y disposición) Modelo de control interno que deben aplicar y características generales del mismo Si desarrolla control a otras entidades cual es el modelo de control (externo) que debería aplicar.	Documental
Preguntas específicas		
Reconocimiento de ondas mayores del poder	1. ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa? 2. ¿Los controles establecidos por la entidad y sujetos que los vigilan son de utilidad para el cumplimiento de las funciones de su entidad y dependencia? ¿Cómo o por qué? 3. ¿Revisa usted que las indicaciones o requerimientos de información de los sujetos que los vigilan se apegan a las regulaciones o al modelo de control aplicables a su entidad? 4. ¿Considera que tiene la opción de desconocer los	Entrevista

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

	requerimientos de información solicitados por entidades, dependencias que los vigilan o controlan? ¿por qué?	
Comparación del modelo general de control respecto del modelo particular	5. ¿En qué consiste y cuáles son las características del SCI de su entidad?; 6. ¿Tiene en cuenta todos o algunos componentes de un modelo mayor o general?; ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta? 7. ¿Qué características adicionales o diferentes contiene su SCI respecto del modelo general?	Entrevista
Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores	8. ¿Cómo considera que el control ejercido sobre usted y sus funciones contribuye con el desarrollo de la entidad donde labora? 9. ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control de su entidad (es útil, eficaz, sirve para algo)? 10. ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila? 11. Ha recibido visitas de auditoría recientes (últimos 2 años) (SÍ; NO), ¿cuántas?, ¿de qué entidad o dependencia? Si ha recibido auditorías recientes: a. ¿En la interacción con los individuos que lo han visitado, qué opinión tiene sobre ellos? b. ¿En las visitas recibidas considera que los funcionarios y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control? c. ¿Considera usted que ha sido "víctima" de interpretaciones muy particulares de los sujetos que lo han inspeccionado? d. ¿En qué casos ha percibido que los sujetos que realizan las auditorías de control solicitan información que no corresponden con sus funciones respecto del modelo de control que deben desarrollar?	Entrevista
Extensión de las ondas de poder	12. ¿Cómo usted agrega valor o contribuye a la aplicación del control para el cumplimiento de los objetivos de su dependencia o entidad? 13. ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted cumplir con los requerimientos del SCI, aplicables a su área, departamento o funciones? 14. ¿En qué casos o cada cuánto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 15. ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta? 16. ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 17. ¿Comunica a sus superiores y entidades de control	Entrevista

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

	interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 18. ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad? (¿en su sistema de gestión de la calidad por ejemplo?) 19. ¿Las áreas, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)? 20. ¿Tienen la opción las personas ajenas a su departamento de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas?	
Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados)	21. ¿En el ejercicio del control (requerimiento de requisitos, visitas de control o auditorias) que realizó a otras entidades, dependencias o sujetos considera que sus requerimientos de información y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control aplicable? 22. ¿Por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 23. ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 24. ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre? 25. ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran? 26. ¿Qué hace usted para reportar información contable (interna o externa) en ausencia de procedimientos, formatos o manuales?	Entrevista

www.bdigital.uia.ve

Fuente: construcción propia.

En síntesis, el análisis de los datos se fundamentará en:

1. Entrevista para captura de datos (archivos de audio).
2. Transcripción de audios a software
3. Diseño de aplicativo Atlas Ti en Categorías
4. Vinculación de datos de entrevistas a software Atlas Ti

c.c Reconocimiento

5. Validación de resultados de categorías iniciales
6. Identificación y validación de categorías emergentes
7. Establecimiento de redes semánticas
8. Análisis e interpretación de resultados (validación y cuestionamientos sobre conceptos, categorías, redes semánticas y teoría del poder).

[4.7.] Resultados

Como resultado del trabajo de tesis se espera atender los aspectos enunciados en los objetivos derivados del análisis documental, de la obtención y sistematizaciones de percepciones de los agentes de control que se entrevisten y de las redes semánticas. Algunos de los resultados se presentarán como estructuraciones discursivas de la teoría del poder capilar de Foucault y su método de análisis. Para la presentación de las percepciones de los agentes de control que se sistematicen se utilizarán cuadros o gráficas de relaciones debidamente analizadas por categoría hermenéutica (inicial y emergente si llegara a darse esta última); la contrastación de postulados teóricos respecto de las percepciones y prácticas sistematizadas (mediante análisis de redes semánticas) permitirán la identificación de verificadores y falsadores de la teoría del poder capilar de Foucault sobre la información contable gubernamental, que constituya el resultado final que se espera en este trabajo.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

[5] PERCEPCIONES Y HALLAZGOS SOBRE MECANISMOS DE CONTROL Y RELACIONES DE PODER

[5.1.] Introducción: Consideraciones elementales del control sobre la información contable gubernamental en Colombia

[5.1.1.] Modelo de control internacional aplicado en Colombia

Fundamento internacional de INTOSAI. Es de recordar que la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por su sigla en inglés), como los señalamos anteriormente, se conforma de la reunión de diferentes entidades fiscalizadoras de diferentes países o Estados miembros representados por sus organismos de control. Dichas entidades fiscalizadoras son investidas de poder por los gobiernos de los Estados miembros para representarlos en las reuniones o asambleas de INTOSAI. Con esa participación se vinculan, adoptan y aplican las normas que emite dicha entidad. El objeto de INTOSAI es la mejora de la fiscalización pública exterior que ejercen las entidades fiscalizadoras superiores en cada Estado miembro a partir del intercambio de experiencias y conocimientos.

www.bdigital.ula.ve

Fundada desde 1953, INTOSAI es un organismo que se presenta a sí mismo como "autónomo, independiente y apolítico"; se formula como una organización no gubernamental que cuenta actualmente con 194 miembros y su trayectoria le ha generado un "estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas" (INTOSAI, 2018). INTOSAI emite unas Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por su sigla en inglés).

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI, que emite INTOSAI, se fundamentan principalmente en los estándares emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por su sigla en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). Las ISSAI incorporan las normas internacionales de auditoría NIA emitidas por IFAC y se adaptan para el sector gubernamental (INTOSAI, 2011). Dichas normas "contienen los principios fundamentales

c.c Reconocimiento

para el funcionamiento de las entidades fiscalizadoras superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas" (2018).

En las recomendaciones establecidas por INTOSAI para los Estados miembros se determina que el control se deba elevar al más alto rango legislativo del país miembro (constitución política) y se distinguió entre dos tipos de control: interno y externo conforme se puede observar en la Declaración de Lima, Artículo 3º (INTOSAI, 1998). El control interno compete a las mismas entidades gubernamentales, mientras que el control externo corresponde a las entidades fiscalizadoras superiores que, en sus evaluaciones, verificará la eficacia del sistema de control interno de las entidades que evalúen; podemos observar que el control interno en las entidades es una condición y extensión del control externo que ejercen las entidades fiscalizadoras.

En materia contable y financiera, INTOSAI se acogió a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP, o IPSAS por su sigla en inglés) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board*/IPSASB), organismo adscrito a IFAC. Dichas normas de contabilidad se fundamentaron en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o IFRS (por su sigla en inglés) que emite *The International Accounting Standards Board (*IASB) (Federación Internacional de Contadores, 2018).

www.bdigital.ula.ve

En Colombia se inició un proceso de adopción de los estándares emitidos por IASB e IFAC en 2009 con la expedición de la Ley 1314; para el sector gubernamental vemos que las normas contables se han fundamentado en las IPSAS y en lo concerniente al control externo e interno se aplicaron los postulados de INTOSAI, y dejaron al primero (control externo) el control posterior y al segundo (control interno) el control previo. Seguidamente presentaremos cómo es la forma organizacional del control sobre la información contable gubernamental en Colombia.

[5.1.2.] El control sobre la información contable gubernamental en Colombia: Estructura y regulaciones

El control sobre la información contable gubernamental permite identificar entre sus componentes principales las entidades fiscalizadoras (contralorías), a un emisor de normas y procedimientos contables (Contaduría General de la Nación), una entidad técnica de orientación y desarrollo del Modelo de

c.c Reconocimiento

control interno aplicable a las entidades gubernamentales (Departamento Administrativo de la Función Pública) y un modelo específico de control interno (MECI). Seguidamente presentamos una breve descripción de cada componente.

[5.1.2.1.] Sistema de control gubernamental a través de las contralorías

En Colombia, el órgano de control principal es la entidad fiscalizadora superior denominada Contraloría General de la República (CGR) que vigila las entidades y recursos de la nación y entidades descentralizadas del orden territorial. Su definición y funciones se elevaron al más alto rango legislativo. Así se puede apreciar en el artículo 267 de la Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), en concordancia con lo dispuesto por INTOSAI en la Declaración de Lima, artículo 5 (INTOSAI, 1998).

Efectivamente, el control gubernamental es determinado para Colombia en el Título X, Capítulo I de la constitución política, artículos 267 y siguientes (Asamblea Nacional Constituyente, 1991). En dicho articulado se establece que:

1. existe una obligatoriedad para las entidades gubernamentales relacionadas con el necesario diseño y aplicación de sistemas de control interno,
2. la entidad fiscalizadora superior es la Contraloría General de la República que puede adelantar investigaciones preliminares que se constituyen valores probatorios con destino a la Fiscalía General de la Nación o de los jueces de la administración de justicia competentes (art. 271),
3. existe un nivel territorial en el cual se ejerce "la vigilancia de la gestión fiscal" a través de contralorías territoriales, que tienen autonomía administrativa y presupuestal, y son del orden departamental, distrital o municipal (art. 272);
4. los representantes de las contralorías territoriales son elegidos por el poder legislativo de orden territorial correspondiente, por el mismo periodo del representante de la rama ejecutiva, y
5. el tipo de control (externo) que ejercen las contralorías es posterior y selectivo.

Nótese que el control sobre la información contable, sobre los recursos y sobre la gestión gubernamental tiene el enfoque interno de obligatorio cumplimiento para cada entidad. El control externo se adjudica a la

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Contraloría General de la República y lo ejerce para todos los recursos de la nación que se destinan a las entidades gubernamentales del orden nacional o territorial. Las contralorías territoriales también ejercen el control externo en las entidades gubernamentales de su circunscripción en lo referente a recursos propios y de los asignados por la nación a través del Sistema General de Participaciones (SGP), sistema que distribuye los recursos de la nación con destino al gasto social de los entes territoriales.

Las funciones del Contralor Nacional, al igual que de los contralores territoriales en su respectiva circunscripción territorial, corresponden a lo señalado en el artículo 268 de la constitución política de las cuales destacamos las siguientes:

1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas de los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.
2. Revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario y determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía con que hayan obrado.
3. Exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación.
4. Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma.
5. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.
6. Promover ante las autoridades competentes, aportando las pruebas respectivas, investigaciones penales o disciplinarias contra quienes hayan causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado. La Contraloría, bajo su responsabilidad, podrá exigir, verdad sabida y buena fe guardada, la suspensión inmediata de funcionarios mientras culminan las investigaciones o los respectivos procesos penales o disciplinarios.
7. Presentar proyectos de ley relativos al régimen del control fiscal y a la organización y funcionamiento de la Contraloría General.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

8. Presentar informes al Congreso y al presidente de la República sobre el cumplimiento de sus funciones y certificación sobre la situación de las finanzas del Estado, de acuerdo con la ley.
9. Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

La división política de Colombia establece unas entidades territoriales denominadas departamentos, cuyas capitales serán las principales ciudades del país, algunas de las cuales se denominan distritos en consideración a sus condiciones económica, industrial, histórica, cultural, geográfica y/o poblacional; los distritos gozan de un régimen político y de independencia de los departamentos en los cuales se ubican y las equiparan a ellos.

De acuerdo con la conformación política y administrativa colombiana vemos que existen unas contralorías territoriales para todos los departamentos del país (32), otras que corresponden a los distritos (cuatro contralorías de siete distritos) y 31 contralorías municipales en las principales ciudades del país (de un total de 1.122 municipios).

www.bdigital.ula.ve

Cada contraloría actúa en el orden territorial que le corresponde (nacional, departamental, distrital o municipal) y se amparan en la misma regulación de la Constitución Política de Colombia. En este caso existe un control concurrente de la Contraloría General de la República y de las contralorías territoriales sobre los recursos del Sistema General de Participación que gira la nación para todas las entidades territoriales de acuerdo con algunos criterios establecidos la regulación (ver Ley 715 de 2001).

La entidad fiscalizadora nacional (Contraloría General de la República) y las entidades fiscalizadoras (contralorías) territoriales ejercen un control externo a las entidades gubernamentales en materia fiscal y de evaluación de las entidades en materia financiera, operativa y de implementación de su sistema de control interno.

El examen que realizan las contralorías se fundamenta en la Ley 43 de 1992 (ley de control fiscal) que establece que "[l]a vigilancia de la gestión fiscal del Estado se fundamenta en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales". Para ello, se apoyará en "sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno" (Congreso de la República de Colombia, 1993). El control a la gestión fiscal

c.c Reconocimiento

(que incluye el control a la información financiera) es competencia de las contralorías del orden nacional, departamental, distrital o municipal, y el control político y social compete al poder legislativo y a la sociedad a través de sus representantes.

Para el ejercicio de control sobre las diferentes entidades gubernamentales las contralorías se apoyan en el proceso de rendición de cuentas. La rendición de cuentas es un proceso mediante el cual las contralorías solicitan a las entidades gubernamentales información financiera, económica y social del estado de avance de los planes de desarrollo y de las ejecuciones presupuestales de un periodo determinado, para analizarlas, estudiarlas y aprobarlas con destino a los organismos de control político en el nivel nacional, departamental, distrital o municipal según corresponda (Congreso de la República, asambleas departamentales, consejos distritales o consejos municipales). Todas las entidades gubernamentales en Colombia deben suministrar la información solicitada por las entidades de control en las formas y tiempos que se les señale.

Mediante la Ley 1757 de 2015 se estableció una definición de la rendición de cuentas que vinculó a la ciudadanía, y orientó a las contralorías a la necesaria participación de los ciudadanos en los procesos de rendición de cuentas, con miras a garantizar la transparencia de la gestión gubernamental. Dicha ley estableció en su artículo 48 que por

www.bdigital.ula.ve

> rendición de cuentas se entiende el proceso conformado por un conjunto de normas, procedimientos, metodologías, estructuras, prácticas y resultados mediante los cuales, las entidades de la administración pública del nivel nacional y territorial y los servidores públicos informan, explican y dan a conocer los resultados de su gestión a los ciudadanos, la sociedad civil, otras entidades públicas y a los organismos de control, a partir de la promoción del diálogo. (Congreso de la República de Colombia, 2015)

En el esquema de control que ejercen las contralorías se aplican las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI sobre la información contable que reciben de sus vigilados. Las contralorías territoriales se fundamentan en las guías y manuales que emite la Contraloría General de la República (2012). Esta última (CGR) ha incorporado plenamente en su modelo de control las ISSAI, conforme se puede observar en las más recientes resoluciones expedidas por dicha entidad: Resolución

c.c Reconocimiento

012 del 24 de marzo de 2017 para las auditorías financieras, Resolución 014 de junio 14 de 2017 para las auditorías de cumplimiento y Resolución 015 de junio 21 de 2017 para las Auditorías de Desempeño (Contraloria General de la República, 2017).

Para mantener un control sobre las entidades fiscalizadoras (nacional y territoriales) la Constitución Política de Colombia, en su artículo 274, creó la Auditoría General de la República (AGR) que es un organismo que vigila la gestión fiscal que desarrollan la Contraloría General de República y las contralorías territoriales (departamentales, distritales y municipales) (Asamblea Nacional Constituyente, 1991); de igual forma, cabe señalar que la Contraloría General de la República a su vez vigila la gestión fiscal de la AGR, según lo dispuesto por la Corte Constitucional en su Sentencia C-1176/04.

[5.1.2.2.] Contaduría General de la Nación y el Régimen de Contabilidad Pública

Para ejercer el control sobre los recursos y entidades del Estado, las entidades fiscalizadoras (contralorías) requieren de información de orden contable y financiera, contractual y de gestión de las organizaciones. En lo concerniente al control sobre la información financiera gubernamental, se ha establecido un marco conceptual y procedimental por parte de la autoridad competente: La Contaduría General de la Nación.

www.bdigital.ula.ve

La Contaduría General de la Nación (CGN) se estableció en el artículo 354 de la Constitución Política, y representa la rama ejecutiva del poder público. Esta entidad se encarga de "uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley" (Asamblea Nacional Constituyente, 1991). La CGN ha emitido y ajustado los modelos contables para la representación y revelación de la información contable gubernamental con base en los estándares internacionales de contabilidad para el sector gubernamental (NICSP, o IPSAS) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB (por sus siglas en inglés).

La Contaduría General de la Nación, con base en las NICSP o IPSAS, y conforme a la Resolución 357 de 2008 de dicha entidad, reguló un procedimiento de control interno contable y estableció la obligatoriedad de la emisión de un informe anual de evaluación del estado del control interno

c.c Reconocimiento

contable a cargo de las oficinas de control interno o de quien haga sus veces; dicha evaluación se reporta a través de un aplicativo denominado Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP). En el sistema CHIP las entidades gubernamentales reportan periódica y anualmente su información económica, social y ambiental, relacionada con la contabilidad, la tesorería y el presupuesto; así mismo, reportan la información de notas generales y específicas, además de los informes de control interno contable (Contaduría General de la Nación, 2017).

La Contaduría General de la Nación, en la misma Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó y promulgó el Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación de cada periodo contable que deben realizar las entidades gubernamentales a través del sistema CHIP.

Mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la CGN prescribió el Régimen de Contabilidad Pública y el Marco Normativo Contable para entidades de gobierno (previamente lo había establecido en la Resolución 354 de 2007), que se compone de:

www.bdigital.ula.ve

- un Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera;
- las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos;
- los Procedimientos Contables;
- las Guías de Aplicación;
- el Catálogo General de Cuentas; y
- la Doctrina Contable Pública.

La información financiera de todas las entidades gubernamentales debe sujetarse a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 156 de 2018, de la CGN. El Régimen de Contabilidad Pública y el Marco Normativo Contable establecido está estructurado de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSAS, emitido por IPSASB, como ente adscrito a IFAC.

De manera reciente, la CGN expidió la Resolución 156 de 2018, la cual mencionamos en el sentido de reconocer la actualización de la Resolución 354 de 2007 y 533 de 2015, pero que no la consideraremos en nuestro desarrollo por no ser significativa en la perspectiva temática utilizada. Esta resolución establece que el régimen de contabilidad pública se compone de:

c.c Reconocimiento

> a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales. (Contaduría General de la Nación, 2018)

En el proceso de control que realizan las oficinas de control interno en las organizaciones gubernamentales se evalúa que la información contable se encuentre acorde con las disposiciones emitidas por la CGN, y se debe conceptuar sobre el estado del control interno contable. Ahora bien, desde el control externo y posterior que realizan las contralorías ellas solicitan información en sus propios aplicativos y dicha información debe estar acorde con el Régimen de Contabilidad Pública y el Marco Normativo Contable que emitió la CGN.

www.bdigital.ula.ve

[5.1.2.3.] Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP)

Para el desarrollo del modelo de control interno de las entidades gubernamentales en Colombia existe el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) que se constituyó como una "entidad técnica, estratégica y transversal del Gobierno Nacional" que orienta la gestión de los funcionarios públicos. Entre sus funciones se destaca la relacionada con la formulación, implementación, seguimiento y evaluación del sistema de control interno de las entidades gubernamentales, conforme lo señaló la misma entidad cuando especificó que sus funciones son

> [f]ormular, implementar, hacer seguimiento y evaluar las políticas de desarrollo administrativo de la función pública, el empleo público, la gestión del talento humano, la gerencia pública, el desempeño de las funciones públicas por los particulares, la organización administrativa del Estado, la planeación y la gestión, el control interno, la participación ciudadana, la transparencia en la gestión pública y el servicio al ciudadano, propiciando la materialización de los principios

c.c Reconocimiento

orientadores de la función administrativa (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2018).

Uno de los aspectos a destacar en de los desarrollos del DAFP es la generación de un modelo estándar de control interno (denominado MECI) que es de adopción obligatoria por parte de todas las entidades gubernamentales.

[5.1.2.4.] Modelo Estándar de Control Interno, MECI

La Constitución Política de Colombia estableció en su artículo 269 la obligatoriedad para la administración pública de diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno (Asamblea Nacional Constituyente, 1991). Esa disposición constitucional fue reglamentada mediante la expedición de la Ley 87 de 1993 que reguló el ejercicio de control interno para las entidades y organismos del Estado (Congreso de la República de Colombia, 1993).

La perspectiva técnica de implementación (materialización) del modelo MECI fue desarrollado en Colombia por el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) a través de manuales, guías e instrumentos de adopción y cumplimiento de conformidad con los señalado en el Decreto 1599 de 2005 (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2014, pág. 11) . Luego reemplazado por lo dispuesto en el Decreto 943 de 2014 (Presidencia de la República de Colombia, 2014). El enfoque de control interno se fundamenta en el autocontrol y en el establecimiento de ciertos riesgos que permitan anticipar la ocurrencia de hechos no deseables, es decir su fundamento es la prevención de la ocurrencia de tales riesgos (control previo).

www.bdigital.ula.ve

El Modelo Estándar de Control Interno (MECI) fue integrado al Modelo de Gestión Integrado de Planeación y Gestión (MGIPG) que elaboró el DAFP en 2017 y reglamentado mediante Decreto 1499 de ese mismo año (2018). MECI está fundamentado en el modelo de control interno emido por *The Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) de la Treadway Commission en Norteamérica; mediante el Decreto 1499 señalado, se reconoce que MECI está homologado con el modelo COSO en su tercera versión (aunque existen cuatro versiones de COSO).

En relación con los informes de estado de implementación de MECI, acorde con lo dispuesto en la Ley 1474 de 2011 artículo 9°, el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces en las entidades gubernamentales,

c.c Reconocimiento

tiene la responsabilidad de presentar y publicar en la página web de la entidad en que labora un informe que dé cuenta del estado de implementación del Sistema de Control con una periodicidad cuatrimestral, so pena de incurrir en falta disciplinaria grave (Congreso de la República de Colombia, 2011). Para dinamizar la implementación adecuada de MECI en cada entidad gubernamental, el modelo establece que se debe formalizar un comité que ayude a operativizar y a efectuar los seguimientos correspondientes.

[5.1.3.] Control emergente: Procesos de certificación de calidad

Como un hallazgo importante a destacar en este trabajo, encontramos *la forma* en la cual se interioriza el control, de forma "voluntaria", hasta el punto de desarrollar y lograr el reconocimiento de una entidad externa a través de certificaciones de calidad. Brevemente describimos el fundamento de esta *forma de incorporación* del control en la fibra misma de los individuos y de las organizaciones, en su ADN.

[*1*] Existe la "Organización Internacional de Normalización" o ISO, por su siglas en inglés, que se integra como una red de organizaciones sectoriales preocupados por lograr la identificación de normas o estandares internacionales que "son requeridas por el comercio, los gobiernos y la sociedad" y " las desarrolla conjuntamente con los sectores que las van a utilizar; las adopta por medio de procedimientos transparentes basados en contribuciones nacionales proveniente de múltiples partes interesadas; y las ofrece para ser utilizadas a nivel mundial" (Organización Internacional de Normalización, 2009).

www.bdigital.ula.ve

[*2*] Los requerimientos de las normas o estándares se realizan a solicitud de los sectores interesados; es la solicitud de incorporación de estándares deseados, que en algunos casos, ya están aplicandose, pero que se conciben como las mejores prácticas o las prácticas deseables para un sector económico o social determinado. Cada país tiene un organismo de normalización que participa en la difusión, construcción, mejora y certificación de los estándares en su ámbito local y, simultáneamente, hace parte de la red internacional.

[*3*] los objetivos de la norma corresponden a aumentar la productividad de las empresas (que corresponde a "un uso óptimo de los recursos, conllevando [*sic*] ello una reducción de costes y, traduciéndose en un mayor nivel de ventas"), a mejorar la eficacia y la eficiencia (reducción de

c.c Reconocimiento

errorres y logro de mayor calidad en productos y servicios) y a lograr una "definición más exacta de cada proceso mediante documentación específica y profesionalizada (manuales de calidad, de procedimientos, instrucciones, técnicas de proveedores, etc.)" (AJE Madrid, 2018).

[*4*] Las normas ISO "permiten" que las entidades y países logren un "desarrollo sustentable" en el marco de "la participación absoluta dentro del comercio internacional y satisfaga los requerimientos técnicos del sistema multilateral de comercio" (Organización Internacional de Normalización, 2009). Nótese que es la incorporación de las dinámicas globales del comercio y de los negocios deseables como normas que "voluntariamente" (deben) acoger las organizaciones para su eventual participación en los mercados internacionales.

[*5*] Las normas ISO se fundamentan en "tres 'pilares'" de conocimiento separados" que posteriormente son denominados herramientas: "la metrología, la normalización y la evaluación de la conformidad" (Organización Internacional de Normalización, 2009). A través de la metrología se derivan los estándares (normalización) y tiene efectos legales en cada país por el establecimiento de la metrología legal; la normalización establece el marco de evaluación pertinente de la productividad, la eficacia y eficiencia, y la existencia de la documentación interna (normas internas), y la evaluación de conformidad es la acreditación mediante certificaciones que "demuestran" por medio de la auditoría de un externo competente y facultado que la entidad tiene las condiciones para participar y ser reconocido en el "sistema de comercio efeciente" (Organización Internacional de Normalización, 2009).

www.bdigital.ula.ve

[*6*] En el conjunto de normas ISO se destaca la ISO9001:2015 que tiene como objetivo

- Comprender y satisfacer las necesidades actuales y futuras de los clientes.
- Crear y mantener un ambiente laboral que involucre al personal operativo con los objetivos y metas de la organización.
- Establecer una mejora continua dentro de su empresa.
- Aumentar el grado de satisfacción de los clientes.
- Obtener un mayor control sobre sus proveedores.
- Fomenta un uso más eficiente y racional de los recursos (Organización Internacional de Normalización, 2015)

c.c Reconocimiento

[7] En Colombia el proceso de normalización para el sector público derivó en la adopción de la norma ISO9001 a través de una Norma Técnica de calidad NTCGP1000 emitida por el organismo de normalización designado en 1993 (mediante Decreto 2269) el Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación, INCONTEC. Dicha norma de calidad, adoptada y adaptada para Colombia, se postula como un estándar de gestión con un enfoque basado en procesos que incorpora el control sobre los mismos tal y como lo estipuló MECI en su fundamentación; destacamos que esta norma NTCGP1000 realmente es un modelo de control interno sobre los procesos que determinan cuales son "los puntos de control del seguimiento y la medición, que son necesarios para el control, son específicos para cada proceso y variarán dependiendo de los riesgos relacionados" (ICONTEC, Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación, 2015).

[*8*] Como se puede observar, el modelo MECI es incorporado como una metrología en el marco de la normalización de la gestión gubernamental colombiana que, establecido como marco de evaluación en la norma NTCGP1000, permite realizar la evaluación de conformidad mediante las certificaciones expedidas para el efecto sobre la observancia de procesos de "calidad" en el marco normativo estipulado. Este marco de evaluación y sus certificaciones dan cuenta de la interiorización, que es *deber* de todas las entidades, que tienen que hacer los individuos en el marco de los procesos que desarrollan en las entidades donde laboran.

www.bdigital.ula.ve

Este recuento se hace con el propósito de demostrar que, paralelo al sistema de control interno y externo que existe en las entidades gubernamentales, se desarrollan simultánea y transversalmente un conjunto de normas y estándares que establecen el marco propicio de evaluación (normas técnicas de calidad que se presentan como un sistema de gestión de la calidad). Según este espíritu de la calidad, este no es suficiente si no se cuenta con la "evaluación de conformidad". Es decir, si el modelo de control no cuenta con una certificación de calidad.

Seguramente existirá un camino a recorrer respecto de la teoría del poder periférico de Foucault relacionada con el sistema de gestión de la calidad que se desarrolla alrededor de los estándares ISO, pero destacamos que existe una gran similitud en el hecho de que el Estado delega su poder en una institución de carácter técnico (ICONTEC) para que lo represente en la red de la Organización Internacionalización de Normalización (ISO). El objeto

c.c Reconocimiento

de las normas ISO es el de insertarse en las dinámicas internacionales de comercio en el marco de la globalización y deviene obligación para las organizaciones y Estados miembros. Esas obligaciones se replican (se clonan) posteriormente en estándares locales, en regulaciones y en disposiciones técnicas que requieren una "demostración" mediante procesos auditores en cada entidad que las adopta. De igual forma, esas réplicas incluyen la adopción de metrologías legales que garanticen la observancia de los preceptos y disposiciones internacionales desde la perspectiva comercial (incluye derechos de autor).

La extensión del control sobre la gestión en las organizaciones lo despersonifica y lo enfoca hacia los procesos: los individuos son en la medida en que lideren y participen en los procesos que son susceptibles de direccionar, delimitar y orientar hacia unos objetivos determinados.

Para la labor de certificación, de cumplimiento de normas técnicas se requiere un sistema de control interno orientado a la calidad que involucra marcos de referencia externos, marcos de referencia internos, interacciones de los individuos a través de procesos y evidencias de resultados tal y como lo realiza un sistema de control interno. En eventuales "no conformidades", se deben elaborar los correspondientes planes de mejoramiento.

www.bdigital.ula.ve

Para el proceso de certificación o declaración de "conformidad" del sistema de gestión de la calidad se realizan auditorías externas similares a las que hace la Contraloría General de la República sobre las organizaciones que controla. Mediante un informe fundamentado en formatos de verificación, se reconoce la existencia del sistema de gestión de la calidad acorde con las prácticas internas de autocontrol sobre la gestión, sobre los procesos y, en últimas, sobre los individuos.

La clave sigue siendo la "interiorización" del control, el autocontrol; la adopción voluntaria de los estándares que se expresa en la elaboración, verificación y aplicación de los estándares mediante *evidencias formales* que se conocen como *formatos*.

Estas réplicas son la manifestación de la incorporación de las dinámicas deseables del comercio internacional en las prácticas organizacionales y de los individuos que trabajan en ellas. No contentos con esa incorporación, son las mismas organizaciones e individuos los que buscan certificarse, reconocerse, y demostrar que ellos han "interiorizado" esas

c.c Reconocimiento

prácticas al punto que pueden defenderlas y desarrollarlas como si fuesen propias. A partir de esas certificaciones incluso pueden extender requerimientos de control a otras organizaciones e individuos ajenos tales como el control a proveedores y otras partes interesadas.

Nótese que un sistema de gestión de la calidad no es más que un sistema de control interno que se dirige a "garantizar" que los procesos se desarrollen hacia el logro de estándares de producción, del uso eficiente y eficaz de los recursos y del establecimiento de unos protocolos descubiertos a título de manuales o marcos específicos de interacción. Para ello, las organizaciones logran que los individuos se comprometan, participen, difundan y extiendan esos marcos al interior y exterior de ellas y simultáneamente reclamen el reconocimiento de que "están haciendo las cosas bien"; con "calidad".

[5.2.] Análisis de las entrevistas con los sujetos controlados

Para el caso de los sujetos controlados, se efectuaron ocho entrevistas correspondientes a funcionarios del orden municipal, departamental y distrital. Los cargos correspondieron a Jefes de Control Interno (3), Contadores (3) y tesoreros(as) (2); en el grupo se resalta que seis funcionarios correspondieron al género femenino y dos al masculino. Respecto de la formación encontramos que dos jefes de control interno tenían formación de administradores, al igual que una tesorera; el resto correspondió a contadores públicos.

www.bdigital.ula.ve

Los jefes de control interno son funcionarios de planta por un periodo determinado, dos funcionarios del orden municipal estaban vinculados a través de una empresa asociativa de trabajo y los demás corresponden a funcionarios de planta (un provisional y los demás en carrera administrativa).

[5.2.1.] Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder

Al indagar sobre las fuentes de donde surge el modelo de control sobre la información contable que implementan, los entrevistados señalaron que corresponde al Modelo de Control Interno MECI e indicaron que este está basado en el modelo COSO.

Los entrevistados indicaron que el control sobre la información contable está en el marco normativo expedido por la CGN y que incorpora las NICSP acorde con las iniciativas gubernamentales de vincularse a organismos transnacionales (como la Organización para la Cooperación y el

c.c Reconocimiento

Desarrollo Económico, OCDE). Otro elemento normativo que reconocieron para el modelo de control sobre la información contable es la Constitución Política y su reglamentación en las Leyes 42 de 1993 y 87 de 1993 en materia de control para las entidades gubernamentales.

Cuando se preguntó si los controles establecidos por la entidad y sujetos que los vigilan son de utilidad para el cumplimiento de sus funciones, los entrevistados señalaron los siguientes aspectos:

> [*1*] Las entidades que los controlan son la AGR, las contralorías y el control que ellas ejercen está acorde con lo dispuesto en la legislación.
>
> [*2*] En esas entidades (AGR y contralorías) identifican que la intención del control es para la sanción, para perseguir, para "dar resultados" en cuanto a recuperación de dineros para el Estado.
>
> [*3*] Identifican la utilidad del control en la medida en que él permite que se cumplan unos requisitos legales que hacen que la gestión gubernamental se califique como transparente y adecuada; el control pasa de ser una política y se desdobla en regulaciones, principios, procesos y se manifiesta en resultados.
>
> [*4*] La utilidad del control se relaciona también con la capacidad de sincronización de los funcionarios vigilados, cosa que se dispone para la generación de informes contables y financieros periódicos y para establecer un marco de información para la contabilidad.
>
> [*5*] Finalmente, una de las ventajas del control ejercido en Colombia sobre la información contable gubernamental es que permite llevarlo hasta los sujetos y procesos que interactúan en las organizaciones y declararlo como propio; desarrollarlo y aplicarlo a la protección de los recursos, al anticipo de riesgos, "a la medición de la gestión, a la actualización de procedimientos, a [la optimización] de procesos y al cumplimiento de objetivos y acciones de mejora" que redundan en el logro de ciertos resultados.

Se destaca en las respuestas obtenidas que la autorregulación del modelo de control interno es efectiva en la medida en que se evalúa su desarrollo y estado de implementación, al tiempo que se presenta como autónomo y relacionado con múltiples y concurrentes controles. La labor del modelo de control interno en las organizaciones, desde esta perspectiva, es dar cuenta,

www.bdigital.ula.ve
c.c Reconocimiento

interiorizar, adoptar y desarrollar los esquemas y modelos de control externo y concurrentes que rodean a la organización; es decir, por vía del control interno se atraviesa a las organizaciones, se las influye, se las dispone para que sean sumisas, y respondan positivamente a los modelos de control con que interactúa.

En este caso vemos que el panóptico rompe su unidad y se multiplica en varios organismos. El punto de encuentro de estos organismos son los reportes de información en el software de cada entidad. Se percibe que los controles establecidos por las entidades que los controlan y por los sujetos controlados son de utilidad. Los sujetos controlados asocian que sus funciones son las de estar en armonía [*1*] con los procedimientos normativos que se establecen, [*2*] con la entrega de reportes, [*3*] con el establecimiento de requisitos y [*4*] con el establecimiento de los fundamentos de control.

Los entrevistados manifestaron que, en general, siempre revisan que las indicaciones o requerimientos de información de los sujetos que los vigilan se apeguen a las regulaciones o al modelo de control aplicable a cada entidad. Destacaron que los controladores evalúan la información contable y financiera en el marco normativo correspondiente, que les permite hacer vigilancia y seguimiento a los recursos gubernamentales, desde un tipo de control posterior. En general, la función de enlace (facilitador) entre los controladores y los controlados es la oficina de control interno de la organización vigilada; dicha oficina verifica que al interior de la organización se cumpla con lo solicitado por los controladores en tiempos y formas establecidos; de igual forma se encarga de "sensibilizar" a los funcionarios controlados en el esquema de control externo aplicable y, simultáneamente, delimita la labor de control a los procedimientos, protocolos y formas establecidos en los reglamentos.

www.bdigital.ula.ve

Los entrevistados reclaman una visión del control compartido, en el marco de la controversia y el diálogo, para que los resultados de las auditorías deriven en acciones posteriores de mejora, pero no en un enfoque de sanciones y castigo.

Los sujetos controlados sí revisan que la información solicitada se apegue a las regulaciones establecidas por la Contaduría General de la Nación e identifican que ellas constituyen en sí mismas el modelo de control. También reconocen que las contralorías nacionales o territoriales se pueden

c.c Reconocimiento

apartar de esas regulaciones y modelos porque tienen una autonomía conferida por el poder central a través de la constitución política.

Por otro lado, se indica que existe un mayor ejercicio del control en las entidades territoriales respecto a las nacionales, aunque se ejercen sobre el mismo esquema de reporte información. Finalmente, existen unos instrumentos de control denominados guías territoriales o guías de auditoría que permiten establecer unas etapas de la labor del control que parten de la identificación de tipo de auditoría, la información que se va a verificar y una instancia de concertación que permite la contradicción entre un informe de quien controla y las consideraciones de los sujetos controlados. Cuando esas guías no contemplan esa etapa de contradicción, los sujetos tienden a rechazar ese tipo o forma de control. En todo caso, en la eventualidad de contradicciones, siempre se solicita un plazo para atender "asuntos pendientes" y poder subsanar los eventuales hallazgos que se puedan presentar.

El control, en este caso, es de los sujetos controladores hacia los controlados respecto a la información que estos reportan; de los controlados hacia los controladores por el establecimiento y observación de unas guías o protocolos de auditoría, y por la concertación del contenido de los informes de control.

www.bdigital.ula.ve

Una ruptura que se puede verificar en el ejercicio de control, con base en las afirmaciones de los entrevistados, es que existe una diferencia entre las formas o intensidad del control cuando se ejerce desde una entidad nacional respecto de una territorial. Esto permite inferir que la ruptura radica en la forma de control que ejerce la Contraloría Nacional, pues los sujetos controlados perciben que el ejercicio que realizan las entidades territoriales (control más próximo) es más exigente respecto del control ejercido por la entidad nacional. El poder en las entidades territoriales de control es mayor en su práctica. El control es sobre el cumplimiento normativo y sobre la existencia y reporte de información con base en las prescripciones que emite la Contaduría General de la Nación.

Hay una asimetría entre el control que se ejerce por parte de la contraloría nacional respecto del de las contralorías territoriales. No hay sincronía en las formas de control. Los sujetos controlados lo que exigen es que existan reglas claras de control que les permita incluso contradecirlas. Todos los sujetos controlados revisan que los requerimientos de información

c.c Reconocimiento

que se les pida se apeguen a las regulaciones. Cuando ello no sucede, reconocen la independencia y autonomía de las entidades de control.

Aun cuando la regulación existe, los controlados tienen la necesidad de conocer protocolos, guías, procesos o prescripciones de las formas de auditoría de los controladores o, en ausencia de ellos, que los establezcan de tal suerte que esas formalidades específicas de la regulación, que pueden variar de una entidad controladora a otra, se conviertan en escenarios en los cuales la contradicción, el rechazo y los acuerdos son posibles; es el escenario que permite la posibilidad de controvertir un informe, de rechazar un hallazgo o demostrar que no es tal; es poder concertar "planes de mejoramiento" sobre debilidades detectadas en procesos de control interno, o poder completar la información solicitada para que el control sea armónico, fluido, asumido y extendido.

Cuando se examinó la percepción de los entrevistados respecto de si tienen la opción de desconocer los requerimientos de información solicitados por entidades o dependencias que los vigilan o controlan, todos manifestaron que no. Los jefes de control interno se asumieron como una extensión del control externo dentro de las organizaciones cuando señalaron que su rol es "de vigilancia y seguimiento", y continuaron asociando el control como formas de mejorar a partir de una mirada externa. Así respondieron:

www.bdigital.ula.ve

> Las oficinas de control interno son un puente para revisar el cumplimiento de la información de los requerimientos que las entidades de inspección y vigilancia hacen; son oportunidades de mejora esos requerimientos; por lo tanto, no se pueden desconocer.

Otro aspecto por destacar es que la regulación atrapa, condiciona, dirige y domina la mente de los entrevistados; en este caso, destacaron que no pueden oponerse al control por el marco jurídico de actuación que les compete a las contralorías, y por la obligatoriedad legal que tienen como vigilados. Para la facilidad del control identificaron los usos de los aplicativos recolectores de información y sus propias páginas electrónicas. Lo cierto, y a lo que no se renuncia, es que siempre existe la posibilidad de verificar que los requerimientos de los controladores se sujeten a las disposiciones regulativas y permitan canalizar, a través del debido proceso, las formas de reacción o contradicción frente a eventuales extralimitaciones de los auditores; de manera informal también estará la comunicación directa, el diálogo.

c.c Reconocimiento

Ahora veamos la comparación del modelo general de control respecto del modelo particular que se implementa en cada entidad. Para efectuar dicha comparación, preguntamos a los entrevistados sobre las características del control interno que incorporaron las entidades donde laboran. Los entrevistados manifestaron que las características del Sistema de Control Interno (SCI) de cada una de las entidades donde labora son las siguientes:

> [*1*] Los sistemas de control interno se fundamentan en un mismo modelo (MECI);
>
> [*2*] el SCI permite un control sincrónico sobre la información a partir de indicadores, evaluación de planes, auditorías, documentos y capacitaciones, que derivan en materializaciones (actuaciones) que se perciben como estructuradas y coordinadas al interior de las organizaciones, y sus procesos;
>
> [*3*] el SCI incluye a los individuos al tiempo que los anula; es decir reconoce la importancia de los sujetos en las acciones concretas, pero los vincula a "un sistema", a un "modelo" que controla los procesos y a los sujetos que interactúan con dichos procesos;
>
> [*4*] el SCI se presenta como una función de asesoría y acompañamiento con beneficios para quienes lo adopten; y
>
> [5] el SCI se asume y practica (autocontrol) para demostrar eficiencia y transparencia en el manejo de los recursos de las entidades; este sistema puede ser validado mediante la obtención de sellos administrativos de calidad tales como las normas ISO 9000.

www.bdigital.ula.ve

Al indagar con los entrevistados si en su modelo de control interno tienen en cuenta todos o algunos componentes de un modelo mayor o general y cuál es dicho modelo, todos coincidieron en que el sistema de control interno está fundamentado en un manual técnico expedido por el DAFP que se denomina MECI. Este modelo de control se aplica sobre la planeación y sobre la gestión a partir de la evaluación de indicadores, planes de acción, planes operativos anuales, procedimientos, aplicaciones de protocolos, manuales y políticas a través de auditorías internas. Es destacable que el control se identifica primero hacia los procesos y luego hacia los sujetos y las orientaciones o correcciones que se realizan al modelo se identifican como beneficios o mejoras hacia los procesos.

c.c Reconocimiento

El modelo de control que adopta cada entidad se orienta a que cada dependencia ejerza su propio control. Consideran los entrevistados que tienen en cuenta todos los componentes del modelo MECI que, a través de lineamientos y guías generales emitidas por el DAFP, permiten que se adopten métodos y procedimientos internos para el control. De igual forma se reconoce la existencia del modelo establecido por la Contaduría General de la Nación para las etapas del proceso contable. El control se incorpora como autoevaluación y heteroevaluación: cada departamento y sujeto se autoevalúa, pero siempre hay un jefe o superior que también lo evalúa.

Conclusiones de la unidad de análisis

Los entrevistados manifestaron que las características adicionales o diferentes que asumen en sus entidades respecto del modelo MECI son: [*1*] una mayor socialización y empoderamiento de los funcionarios respecto del sistema de control interno; [*2*] las formalizaciones mediante documentos y disposiciones internas; [*3*] el efecto propio de un cambio de actitud de las personas o colaboradores en favor de la aplicación de los elementos del sistema de control interno para que sean proclives a una cultura "ética", de legalidad y de calidad ("que no haya resistencia a cambios"). El valor agregado se percibe en tanto se cumplen las regulaciones, las funciones y unas condiciones de calidad. Ello se valida a través de procesos de certificación que permiten identificar un modelo particular a la entidad que adopta el modelo general y que conducen a que se sustituya el criterio profesional por el cumplimiento del proceso. La oración que resumiría este punto sería: "aunque yo no esté de acuerdo, debo observarlo, no puedo hacer más".

www.bdigital.ula.ve

[5.2.2.] Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores

En relación con la percepción que tienen los entrevistados sobre si el control que se ejerce sobre ellos, y sobre sus funciones, contribuye con el desarrollo de la entidad donde laboran, todos enfatizaron el papel de la auditoría como un instrumento de control. Señalan la importancia del control que se ejerce sobre ellos porque se sienten controlados, vigilados y evaluados en sus gestiones.

La multiplicidad de controles que se ejerce sobre los sujetos y los procesos en general es lo que ellos denominan "conciencia" ("porque las cosas se hacen a conciencia, se hacen los controles con cero errores y para ello tienen que cubrir varios controles"). Es tan profunda la internalización de los

c.c Reconocimiento

mecanismos de control, que los entrevistados terminan interpretándolos como resultado de la "conciencia", de "su voluntad", de su "cultura de control". Saben que están controlados, vigilados, y creen que esos mecanismos contribuyen al desarrollo de la entidad.

Se interrogó a los entrevistados sobre su opinión de la utilidad del modelo de control que desarrollan en su entidad. En sus respuestas se pudo determinar que MECI está presente, pero que confluye con otros sistemas de control tales como el de calidad, seguridad y salud en el trabajo, el sistema ambiental, el de seguridad de la información y el sistema de gestión documental. La confluencia de sistemas de control (nótese que el control no es único) es percibida como la condición para lograr los objetivos organizacionales, pero dicha confluencia no es suficiente: se requiere de un reconocimiento externo a los procesos de calidad que desarrollan las organizaciones y para ello utilizan las certificaciones ISO.

La noción de "calidad" aparece en los entrevistados como el efecto de la confluencia de sistemas de control al punto que lo puedan incorporar a su cultura, a sus principios, valores, creencias y en sus acciones cotidianas. Entienden que el control como sistema solo tiene éxito en la medida en que los individuos lo incorporen. Uno de los entrevistados manifestó que, aunque el modelo es útil, no es eficiente porque no se ajusta a los requerimientos de las organizaciones, y porque exige una gran pérdida de tiempo de los funcionarios en los procesos de socialización y desdoblamiento (a través de planes de mejoramiento).

www.bdigital.ula.ve

En resumen, vemos que los entrevistados consideran que el modelo de control de la entidad es eficaz porque coexiste con otros sistemas (de calidad, seguridad y salud en el trabajo, ambiental, de seguridad de la información y el sistema de gestión documental).

Para verificar la percepción de los entrevistados respecto de los entes de control que los vigilan se les preguntó su opinión sobre tales entidades. Con base en las percepciones de los entrevistados podemos derivar dos interpretaciones. [*1*] Las entidades y personas que ejercen el control son una sola. Las califican de "idóneas", "transparentes", "serias" y "responsables" y son reconocidas en la medida en que contribuyen a la elaboración de procesos de mejora. [2] No obstante, otra parte de los entrevistados señala que la entidad que los vigila duplica los esfuerzos de los sujetos controlados en la entrega de información mediante plataformas y periodicidades

c.c Reconocimiento

diferentes; es decir, con ella "se pierde el tiempo". De igual forma, perciben que la información que entregan a los entes de control no tiene efecto alguno; especialmente cuando los representantes de las entidades de control en sus discursos demuestran un desconocimiento de la información que se les suministra. El criterio de medición es la oportunidad de la entrega de la información y no la calidad de ella con miras a un seguimiento.

Por otra parte, los entrevistados entienden eficiencia como "apego a la norma". Las entidades de control se apegan a la regulación. Sin embargo, las entidades de control "no escuchan" a los auditados y perciben que hay un exceso en la identificación y calificación de hallazgos. Según ellos, los criterios sobre los cuales se fundamentan los hallazgos "en muchas ocasiones se apartan de respuestas objetivas, creando una imagen temeraria más que [de responsabilidad] fiscal". En conclusión, hay una concepción respetuosa y que valora lo que hace la entidad de control y sus auditores, y otra concepción de resistencia, de repulsión y de crítica a ella.

Se le preguntó a los entrevistados si han recibido auditorías de las entidades de control en los dos últimos años y todos señalaron que han recibido por lo menos dos visitas en el último año con oscilaciones o duraciones de entre uno y cuatro meses. Hubo uno que recibió seis auditorías en un año. Solo uno de los entrevistados recibió visita de la AGR y los demás de las contralorías territoriales.

www.bdigital.ula.ve

Como todos los entrevistados han recibido visitas de auditoría, se les indagó por la opinión que les dejaron los individuos que les practicaron la auditoría. Los sujetos controlados perciben desde dos perspectivas a los sujetos que los controlan.

> [*1*] En primer lugar, consideran que son competentes y con experiencia (porque tienen mucho tiempo de estar actuando como auditores). Los reconocen como eficientes, con calidez y profesionalismo y que comparten los objetivos de la organización: el mejoramiento continuo.
>
> [*2*] Otra parte de los entrevistados señala que no se puede interactuar con los sujetos que ejercen el control; que se fundamentan en juicios de valor y que sus prácticas se caracterizan por tener un carácter policivo. Los consideran como perezosos [holgazanes]; que solamente hay que

c.c Reconocimiento

> responderles las preguntas formuladas, y que es muy deficiente su labor ("casi hay que hacerles el informe"); perciben que las actividades de control que realizan no generan valor alguno, y que piden lo mismo varias veces con funcionarios diferentes que no se comunican entre sí. Parece que el afán de estos funcionarios es conseguir hallazgos a como dé lugar y aumentar la dimensión de los errores y hallazgos.

Al indagar si en las auditorías que recibieron los entrevistados, percibieron que los auditores y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control correspondiente, algunos manifestaron que los funcionarios que los controlan y sus informes se apegan a unos esquemas de control basados en metodologías que son públicas: las entidades controladas parten de la existencia de cronogramas y guías de auditoría que se publican y que permiten a los controlados conocer con anticipación las fechas, formas y documentos que se les van a solicitar para preparar "la visita". Los vigilados verifican que se cumpla ese procedimiento a través de actas, evidencias, y soportes.

www.bdigital.ula.ve

Otros entrevistados señalaron que los controladores exceden su labor porque controlan situaciones administrativas que no representan "menoscabo" o "detrimento fiscal". Por ejemplo, cuando cuestionan la utilización de formatos obsoletos o la ausencia de firmas en un formato. En el caso de la Auditoría General de la República, ni siquiera publica la metodología que utiliza para el control, pero se percibe que cada vez que hay un cambio de su representante legal (auditor general) implica cambios en los procedimientos de auditoría y en el plan de auditoría. Los sujetos controlados se sienten vulnerables porque no saben cómo los van a evaluar o cómo construyeron un hallazgo.

Se preguntó a los entrevistados si en algún momento de las auditorías que les practicaron percibieron que han sido "víctimas" de interpretaciones muy particulares de los sujetos que los han inspeccionado. Los entrevistados consideraron que han sido víctimas de interpretaciones particulares. Señalan que, en algunos casos, los sujetos controladores no consideraron la información suministrada; en otros casos, no tuvieron en cuenta la información en la rendición electrónica de cuentas.

c.c Reconocimiento

Para profundizar más en este tema se les preguntó a los participantes de las entrevistas en qué casos han percibido que los sujetos que realizan las auditorías de control solicitan información, realizan afirmaciones o conclusiones que no corresponden con sus funciones respecto del modelo de control que deben desarrollar. Al respecto, manifestaron que, en algunos casos, existe desconocimiento o falta de experiencia de los auditores sobre los marcos reguladores aplicables a las entidades vigiladas, y, en otros casos, los auditores simplemente no aceptan la información técnica y normativa que se les entrega.

Los casos señalados corresponden a: contradicciones personales que, en todo caso, derivan en la sumisión cuando manifiestan que "al final de cuentas hay que atender" a la contraloría porque es autoridad. En otras situaciones, los funcionarios de las contralorías demuestran un desconocimiento de la ley que hay que demostrarles en otras instancias jurídicas con el consecuente desgaste para los funcionarios involucrados. En este caso en particular, ese desconocimiento regulador se atribuye a la necesidad que tiene la contraloría de encontrar siempre un error o una falla que justifique su importancia y su labor.

www.bdigital.ula.ve

Conclusiones de la unidad de análisis

Hay dos tipos de conclusiones aquí: una permisiva y otra de resistencia. Los sujetos controlados no pelean contra los modelos; los reconocen, los internalizan y los desarrollan con la certificación (de calidad), pero se distancian de las entidades y sujetos que los vigilan y reconocen incluso que entre los mismos controladores no hay coherencia o hay descoordinación; que el control basado en los reportes es una ilusión y que no es posible ejercer el control sin el establecimiento de reglas entre el controlador y el controlado. En Colombia es claro que la concurrencia de diversos agentes de control no es coordinada; a veces no es técnica, y solo tiene el afán de demostrar que existe el control y que es importante. En este caso, podemos observar que el control se diluye por descoordinación de las entidades controladoras, por ausencia de unidad orgánica o por falta de sincronía en la aplicación de los modelos de control.

[5.2.3.] Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder

Se preguntó a los entrevistados cómo agregan valor o contribuyen a la aplicación del control para el cumplimiento de los objetivos de su dependencia o entidad. Todos los entrevistados consideraron que el control

c.c Reconocimiento

agrega valor a partir de asumir nuevos roles relacionados con la formación de los funcionarios, con la evaluación, con el acompañamiento y con la asesoría a través de auditorías y seguimientos. Se agrega valor en la medida en que los procesos y servicios mejoran. En el quehacer diario se agrega valor al modelo de control cuando se cumple y, en la información contable en particular, en la medida en que ella represente la realidad económica, es decir, en la medida en que aplique la regulación.

Desde la perspectiva del individuo, se contribuye a la aplicación del control para el cumplimiento de los objetivos de la organización o dependencia siempre que se trabaje con responsabilidad y se desarrollen prácticas de auto control. Las palabras asociadas son: conducta ética, liderazgo, acompañamientos, gestión en equipo, planeación, mejoramiento continuo, documentación y resultados.

Para verificar la extensión de las ondas del poder se preguntó a los entrevistados qué herramientas o procedimientos ha diseñado que les han permitido cumplir con los requerimientos del sistema de control interno en su entidad. Todos señalaron que han desarrollado herramientas o procedimientos que les permiten cumplir con los requerimientos del sistema de control interno a través de la caracterización de procesos, elaboración de formatos, elaboración de los propios procedimientos de auditoría y de seguimientos, el desarrollo de aplicativos (*software*) que incluyen información, documentos y papeles de trabajo, y en la elaboración de cronogramas, informes y conciliaciones entre áreas. Incluso se ha creado un "sistema de sostenibilidad contable" que establece (por vía de un comité) el manual de procedimientos contables de la organización y sus formatos, al igual que el manual de control contable y los planes de acción. Solo uno de los entrevistados señaló que se apoya en la "caja de herramientas" que emite el DAFP y señala que "antes teníamos que hacer todos los formatos".

www.bdigital.ula.ve

En relación con las situaciones que obligan a que los vigilados modifiquen o cambien los formatos, herramientas o procedimientos que han diseñado o la periodicidad de tales cambios, los entrevistados manifestaron que ocurren cuando existen cambios en la normatividad o en el mapa de procesos, cuando no se ajustan o no responden a las necesidades para las cuales fueron diseñados. En las respuestas obtenidas se destaca que la formalización y modificación de esos instrumentos para el control (formatos, herramientas y procedimientos) se realiza a través de los sistemas de gestión

c.c Reconocimiento

de la calidad. Uno de los entrevistados advirtió que los procedimientos se actualizan de forma más asidua (por lo menos una vez al año), mientras que los formatos "no han cambiado en cinco años, son generalmente estables con el modelo de control".

Indagamos si las herramientas para el control diseñadas o elaboradas por los entrevistados involucran a personas externas a la entidad donde laboran, a qué personas y en qué las afecta. Los entrevistados señalaron que, en algunos casos, las herramientas o procedimientos que diseñan involucran personas internas y externas a la entidad y se ajustan a los cambios de las normatividades o de los procesos que cada una ha definido. Las oficinas de control interno diseñan formatos para el control que pueden afectar a personas externas a su área, pero internas a la entidad; de igual forma, bajo los esquemas de gestión de la calidad se solicita a terceros que acrediten aspectos (o expresen manifestaciones) relacionados con el cumplimiento regulativo.

Las extensiones del control en el diseño de las herramientas o procedimientos conducen a que existan comités interinstitucionales (reuniones de jefes de control interno o sus delegados) en la entidad territorial correspondiente (nación, departamento, distrito o municipio) en las cuales se comparten opiniones, experiencias, herramientas y documentos de los controles aplicados en cada entidad para que se ponderen, evalúen y apliquen si son de utilidad para las demás entidades. A partir del reconocimiento de otras experiencias, los instrumentos de control pueden fluir más fácil y rápidamente en esas reuniones de "expertos", de controladores, de autoridades que establecen unos atajos para la instrumentalización del modelo de control, al tiempo que entregan reconocimiento a quienes tienen la vanguardia en el ejercicio de control.

www.bdigital.uia.ve

Cuando se involucran personas externas la función del control es entregar "recomendaciones y lineamientos" para mejorar los procesos organizacionales. Son los líderes de los procesos en las organizaciones quienes deciden si acogen las observaciones y recomendaciones de los auditores. Sin embargo, en la auditoría siguiente que se realice, lo primero por lo que se indaga es si efectuaron acciones tendientes a superar las observaciones anteriores y si acogieron las recomendaciones de la auditoría previa. La forma en que los vigilados y sus organizaciones son direccionados por la labor de auditoría externa se expresa, canaliza, a través de los sistemas

c.c Reconocimiento

de gestión de calidad que, con sus planes de mejoramiento, actividades, seguimientos e informes, dan cuenta de la incorporación plena del control externo en las actividades propias de los vigilados y sus organizaciones.

Con el ánimo de conocer cómo fluye el poder en las organizaciones, preguntamos a los entrevistados si ellos comunican los formatos, herramientas o procedimientos que han diseñado a los afectados o vigilados. Todos manifestaron que sí comunican a los afectados o interesados y vigilados los formatos, herramientas o procedimientos que han diseñado para el cumplimiento de sus objetivos. Las formas de comunicación incluyen la socialización a través de comités institucionales y a través de las plataformas o sistemas de información. Es claro que las formas de comunicación se acompañan con la realización de auditorías, seguimientos, formalizaciones y listas de comprobación y chequeo. Los sistemas de gestión de la calidad aparecen nuevamente para canalizar esas formas de comunicación entre los individuos en los cuales prima la elaboración de formatos que den cuenta de las acciones que se realizan. Es decir, hay incluso "formatos para cambiar los formatos" en dichas entidades y eso se logra en los esquemas protocolarios que establecen los sistemas de gestión de la calidad.

www.bdigital.ula.ve

Para comprobar el reconocimiento y comunicación con la jerarquía organizacional se indagó a los entrevistados si comunican a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos que diseñaron, o diseñan, para el cumplimiento de sus objetivos.

Las formas de comunicación de cada entrevistado, con destino a sus superiores y entidades de control, respecto de los formatos, herramientas y procedimientos que diseñaron, privilegian la documentación a título de protocolo, los comités y los sistemas de gestión de calidad. Es interesante destacar que reconocieron que no es suficiente la formalización, la integración de sistemas y los formatos, sino que además se aplican herramientas de socialización, reuniones sectoriales, mesas de trabajo y publicación a través de páginas electrónicas intranet e internet (aplicativos o software) que hacen que la información esté disponible, sea consultada y comentada entre los grupos de interés, al tiempo que incrementa la rapidez del proceso de comunicación y seguimiento. Todos coinciden en la utilización de "conductos regulares" (no necesariamente a través de un jefe).

c.c Reconocimiento

En este campo vemos que los sistemas de gestión de la calidad y MECI interactúan, se cruzan y complementan en su labor de control. La estructura jerárquica se reconoce y mantiene de tal suerte que existe el comité directivo que es la alta dirección, y el comité MECI-Calidad que se conforma de "funcionarios de segundo nivel" que se comprometen con la instrumentalización del control y en hacer "despliegue al interior de sus áreas", conforme lo señaló uno de los entrevistados.

Indagamos si los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por los entrevistados, para el cumplimiento de sus objetivos, son incorporados en la entidad donde laboran y, al respecto, señalaron que ello se logra a través de los sistemas de gestión de la calidad, de MECI y de la autoridad interna (de carácter técnico procedimental) que es la oficina de calidad que autoriza, evalúa, ajusta y circulariza la información para los sujetos internos y externos de los formatos o instrumentos de control que se incorporen en la organización de que se trate.

Preguntamos a los entrevistados si perciben que las áreas, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos que ellos han diseñado valoran su aporte y lo tienen en cuenta. Al respecto ellos, señalaron que sí perciben que los involucrados valoran sus aportes en la medida en que se está aplicando un modelo de control existente MECI, el cual es ampliamente difundido. La auditoría interna en este caso reconoce el modelo y verifica que se esté implementando; en este caso, reaparece la extensión del poder otorgado mediante formas de control y dirigido hacia los sujetos, funcionarios, de las entidades gubernamentales: "No siempre el control está en un formato, también está dado en tener la voluntad de hacer el seguimiento o el registro de una operación".

www.bdigital.ula.ve

Vemos que la formalidad debe trascender a que los sujetos realicen las acciones y seguimientos necesarios para que se incorpore el control en la "voluntad" de los vigilados. Se reitera que los procesos de certificación por calidad ayudan a que las áreas y sujetos que se controlan valoren los aportes que realizan los individuos por expandir y desarrollar las formas e instrumentos de control organizacional. Aun cuando puedan existir resistencias a los aportes, formatos o instrumentos que se realizan, el sentido de convertirlo en estándar, regulación interna, y que se incorpore en los sistemas de información vence las resistencias, crean filiación y permite movilizar a los individuos en el esquema o instrumento de control que se

c.c Reconocimiento

haya diseñado. El hecho de que los instrumentos de control se presenten, adicionalmente, como una herramienta de "ayuda" facilita que los individuos se lo apropien y lo utilicen, aun cuando no esté incorporado al sistema de gestión de la calidad.

Otro de los aspectos indagados es si las personas ajenas a los entrevistados (como unidad funcional) tienen la opción de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas que ellos les formulen, ante lo cual la mayoría manifestó que sí, que las personas ajenas a ellos tienen la opción de no atender los requerimientos de control. Los entrevistados aclararon que una vez que los procesos involucran los diferentes formatos o herramientas, actúan sobre la voluntad de los individuos bajo el criterio de ser un proceso colectivo y de mejoras de sus propias actividades. Obsérvese que "no es una obligación, pero siempre lo utilizan".

La adopción de formatos a través de procesos (de gestión de la calidad) en las organizaciones permite que además las oficinas de control interno verifiquen su cumplimiento. Esa auditoría puede derivar en dos situaciones: que se adopte un plan de mejoramiento por el jefe inmediato del funcionario evaluado, que incorpora las observaciones de control interno, y en este caso ya deviene "ley" para ese funcionario; y segundo, es que se determine un tipo de hallazgo (fiscal, disciplinario o penal) cuando el funcionario incumple las recomendaciones, los aspectos por mejorar o las "no conformidades".

www.bdigital.ula.ve

Conclusiones de la unidad de análisis

Las extensiones de las ondas de poder son percibidas por los sujetos en las formas en como agregan (extienden) las relaciones de dominación que se expresa como procesos de formación de los funcionarios, con las prácticas propias de la auditoría, en un marco de evaluación, que se pretende como una labor de acompañamiento y asesoría para la mejora de la entidad y sus procesos.

Los entrevistados manifestaron que han desarrollado el modelo de control sobre la información contable en la elaboración de instrumentos que se formalizan a través de los sistemas de gestión de la calidad. Tales instrumentos afectan a sujetos internos y externos de las entidades. Los sistemas de gestión de la calidad y MECI interactúan, se cruzan y complementan en su labor de control. Mediante procesos de certificación por calidad tales sistemas ayudan a que las áreas y sujetos que se controlan

c.c Reconocimiento

valoren los aportes que realizan los individuos por expandir y desarrollar las formas e instrumentos de control organizacional. Las actividades de control actúan sobre la voluntad de los individuos bajo el criterio de ser un proceso colectivo y de mejoras de sus propias actividades.

[5.2.4.] Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados)

Para verificar cómo es la extensión de las ondas de poder a los sujetos vigilados indagamos por qué los sujetos controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por los entrevistados o por su dependencia. En este aspecto los sujetos vigilados entienden que sus requerimientos e informes se apegan a la regulación y al modelo de control porque son derivados de un sistema integrado de gestión (o incorporados a ellos), que tiene en cuenta las regulaciones y que se concibe como una actividad asesora y de acompañamiento. Nótese que en este caso consideran que sus requerimientos e informes son necesarios para la obtención de eficiencia y el logro de objetivos organizacionales, así como para poder producir información contable y financiera con fines de control. Uno de los entrevistados señaló que los vigilados suscriben un tipo de contrato que los obliga, pero también es de recordar que tienen una característica adicional: son *funcionarios públicos* y ello los convierte en sujetos especiales, que se le deben a la sociedad y sus entidades de control.

www.bdigital.ula.ve

Ahora bien, en la pregunta relacionada por las consecuencias que se pueden derivar para los vigilados o controlados por el incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos que los entrevistados les formulan, en general, las respuestas obtenidas indican que pueden conducir a sanciones diversas.

En la eventualidad que los vigilados no cumplan con los requerimientos de información, pueden conducirlos a un proceso disciplinario, en el ejercicio del poder sancionatorio, y en llamados de atención a los responsables de la vigilancia inmediata (de orden jerárquico superior y propio del poder político). Mediante comunicaciones al responsable político de la entidad, o al jefe inmediato de quien está incumpliendo, se le envía un mensaje de las situaciones que pueden afectar el desempeño normal de la entidad, de acuerdo con los hallazgos que presente el informe de auditoría.

c.c Reconocimiento

Hay que destacar que los entrevistados reconocen que las situaciones de inobservancia de requerimientos de información generan un efecto nefasto para las organizaciones: el incumplimiento de disposiciones regulativas en materia de información contable es que, en efecto, impide el ejercicio del control de forma cabal. El poder sancionatorio se mantiene amenazante en este ítem, pero también surge un argumento de fundamentación, de conocimiento, y de expansión (necesidad) del control: la información.

Se preguntó a los sujetos entrevistados si ellos consideran que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentren. Los entrevistados manifestaron que sí porque el modelo "genera una cultura organizacional, ética, de legalidad y de calidad". En este aspecto, los entrevistados identifican que existen unas condiciones que facilitan que los individuos controlados sean proclives a las formas de control tales como el nivel de conocimiento del modelo, la formación profesional de los sujetos controlados, así como su actitud y su edad.

La idea de los entrevistados es que el modelo de control debe ser obligatorio, y al tiempo inducido. Destacan que siendo obligatorio el modelo ya es difícil hacerlo cumplir y hacer que los demás lo cumplan y consideran que en ausencia de la obligatoriedad generaría muchas más dificultades para poder implementarlo. Por ello, es necesario que el modelo sea obligatorio, porque facilita fijar la responsabilidad, cosa que bajo la discrecionalidad sería mucho más difícil de lograr.

www.bdigital.ula.ve

Simultáneamente, el modelo de control debe ser inducido y ello se fundamenta en la idea de que el control es acompañamiento y mejora. En este sentido, el modelo permite desarrollar herramientas para el trabajo y establece un marco de actuación para los controlados en el cual se pueden desenvolver (deben tener una seguridad sobre lo que les van a evaluar). La estandarización de procesos, procedimientos y formatos se presenta aquí como "la mejor forma de hacer las cosas" dentro de un marco regulativo del modelo de control que se estableció y orienta (induce) a que los sujetos realicen las cosas en un sentido determinado.

Entonces, el modelo de control en su fundamentación no es criticado o cuestionado por los entrevistados; ellos consideran que lo que deben es ajustarlo y expandirlo a partir de las mejoras y adaptaciones a situaciones concretas de las organizaciones, de tal suerte que permita ser "actualizado";

c.c Reconocimiento

en realidad, señalan que se actualizan los formatos y procesos característicos del modelo de control.

La existencia de un modelo al cual se pueden apegar fue cuestionada por uno de los entrevistados que señaló, como dificultad, que a veces se pierde el criterio profesional porque los modelos no responden a algunas de las exigencias actuales y no pueden ser modificados fácilmente debido al conjunto de protocolos, pasos e instancias en que se debe incurrir para evaluarlo y modificarlo.

En ausencia de un modelo de control, todos los entrevistados manifestaron que lo reclamarían a la administración, harían las sugerencias y lo exigirían. Tal situación corresponde a las formas jurídicas propias de la administración pública que exige que todo debe estar regulado o formalizado. Los entrevistados perciben que los reglamentos, normas, directrices y políticas establecen un orden para el logro de los objetivos organizacionales, establece un marco de actuación y al tiempo dispone a los sujetos para que interioricen una "cultura" del control en la cual se caractericen porque sean sumisos (acaten), comprendan (entiendan sus argumentaciones y la desarrollen instrumentalmente), y apliquen el modelo de control (mediante seguimientos y extensiones del autocontrol) conforme ha sido concebido en sus fundamentos. El marco de actuación legal establece un terreno en el que las evaluaciones son posibles, donde existan previsiones de las luchas que se pueden librar y las formas de hacerlo, no para resistir al control sino para dinamizarlo, para expandirlo, pues los propios sujetos que ejercen en control deben saberse controlados en el terreno jurídico y procedimental.

www.bdigital.ula.ve

Cuando se indagó por las dificultades que han percibido los entrevistados para la aplicación adecuada del modelo de control en desarrollo de sus actividades, identificaron en principio que el modelo es aplicado adecuadamente, pero puede mejorar y está mejorando. En este aspecto anotan que las modificaciones al modelo de control inician con un proceso extensivo de participación de los diferentes funcionarios que son consultados respecto de nuevas herramientas o mejoras al modelo; los funcionarios o servidores públicos pueden hacer comentarios, sugerencias y observaciones que, independientemente de que se tomen o no, el mecanismo de inserción en la mente de los sujetos ya está instaurado: se cumple con la fase preparatoria, de aviso, de reconocimiento a su autoridad y función para

c.c Reconocimiento

fijar un cambio y extensión del control. Obsérvese que el cambio es que el poder se vuelve más sutil, menos perceptible, porque solo se controla con la participación colectiva, con la difusión y la incorporación de las consideraciones de los individuos que tienden a mejorar y desarrollar las propuestas de control. El modelo de control se presenta en esta fase como consensuado, colectivo, propio y participativo.

Otra cualidad que demuestra la fortaleza del modelo de control consiste en los sistemas de gestión de calidad, debidamente certificado a través de estándares como las normas ISO, que garantizan una continuidad y demuestran "una madurez" de los funcionarios operativos para ser menos vulnerables a las decisiones y cambios de la alta dirección (funcionarios políticos). Los entrevistados manifestaron que el modelo se desarrolla de mejor forma cuando existe una "madurez técnica y procesos de certificación".

La primera, la madurez técnica, se refiere a que el modelo de control con sus procedimientos y formatos se instala en las mentes de los sujetos, dentro de las organizaciones, que ya lo han convertido en un credo, en una práctica, en una actuación permanente que llegan a defenderlo de quienes intenten cambiarlos, modificarlos u obviarlos.

www.bdigital.ula.ve

Ahora bien, la segunda (procesos de certificación) se refiere a la forma a través de la cual se defiende y desarrolla el modelo de control mediante el reconocimiento, la certificación y los procesos estandarizados que exigen que los cambios que se propongan se realicen mediante unos protocolos, formatos y despersonificaciones que pueden lograr diluir o ampliar los intereses contenidos en las propuestas iniciales. Sujeto y procedimiento, de forma conjunta se disponen a afianzar, mejorar y expandir el modelo de control: el éxito del dominio, del movimiento pendular del poder. Indudablemente, si el individuo no se somete puede significar la ruptura a dicho movimiento y por ello la importancia de los diferentes sistemas de control en presencia y del poder sancionatorio y político listos para actuar contra los sujetos en casos de conflictos, de rebeldías o contradicciones.

Mediante esas actuaciones colectivas los directores (alta dirección) también pueden ser atrapados para que no hagan caso omiso al modelo de control y para garantizar la continuidad del éxito (eficiencia) del modelo de control. Veamos, si la gerencia incorpora su plan de trabajo o de gestión en el sistema de gestión de la calidad, inmediatamente el sistema de control interno, las contralorías, los entes de control y la ciudadanía se convierten en

c.c Reconocimiento

los vigilantes del cumplimiento de dicho plan y los funcionarios se alinean a él. En procesos de incumplimiento, se suscriben los planes de mejoramiento sobre los procesos de tal suerte que nuevos funcionarios que se incorporen a las organizaciones ya tienen una ruta trazada, ya tienen un camino recorrido y unos compromisos que deben cumplir. El modelo de control sobre la información contable gubernamental, que es nuestro campo de interés, funciona, es eficiente, se expande y está dispuesto a mejorar con la contribución de los individuos vigilados hasta sinfines insospechados: la dimensión de calidad.

Conclusiones de la unidad de análisis

En la Indagación sobre la extensión de las ondas de poder hacia los sujetos vigilados, surge la característica de la información contable y financiera con fines de control en la cual los funcionarios públicos tienen la obligación de suministrar a las entidades de control so pena de la aplicación de un régimen disciplinario y político. Conciben que el modelo de control debe ser obligatorio, y al tiempo inducido.

Las formas jurídicas son importantes para establecer un marco de actuación de los funcionarios y genera una cultura del control en la cual los sujetos se someten a unas disposiciones externas pero que se interiorizan y desarrollan como propias.

www.bdigital.ula.ve

El control sobre la información contable se ejerce de forma múltiple y simultánea por el sistema de control interno, las contralorías, los entes de control y la ciudadanía en general.

[5.3.] Análisis de las entrevistas con los sujetos controladores

Seguidamente se presentan los resultados de las entrevistas realizadas a una entidad de control del orden nacional, tres del orden departamental y dos del orden municipal. La sistematización de las entrevistas se realiza por cada unidad de análisis con las preguntas definidas para los entrevistados. Los cargos de los entrevistados correspondieron a contralores (1), jefes o directores de auditoría (3) y auditores (2), de los cuales tres fueron del género femenino y tres del masculino. Respecto de la formación encontramos que dos de los entrevistados tenían formación de administradores, uno es ingeniero industrial y los tres restantes son contadores públicos.

c.c Reconocimiento

[5.3.1.] Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder

Los entrevistados relacionaron el modelo de control sobre la información contable con la normatividad colombiana y con disposiciones de control interno, emitidos por el DAFP, y por el Régimen de Contabilidad Pública emitido por la Contaduría General de la Nación. Es interesante observar que las contralorías territoriales, en el marco de su autonomía, adoptan y modifican los esquemas de control que establece la Contraloría General de la República reconociendo un modelo nacional que, simultáneamente, es separado y modificado en el orden territorial.

Las fuentes para el control de todas las contralorías corresponden a la observancia normativa sobre la información contable en dos aspectos esenciales: el cumplimiento de las disposiciones de control interno, con base en los marcos técnicos emitidos por el DAFP y la observancia de las disposiciones, esquemas y formatos que establece la Contaduría General de la Nación en materia de contabilidad pública. Las fuentes principales que reconocen para el ejercicio del control son la regulación y las guías emitidas por la entidad fiscalizadora superior (del orden nacional), con la dificultad de que las implementaciones de dichas guías no son uniformes ni sincrónicas. Tal es el caso que se observa cuando uno de los entrevistados de una contraloría territorial manifestó que en la entidad donde labora están implementando un modelo del proceso auditor de 2012 que emitió la Contraloría General de la República (2012), y hoy se puede constatar que existe un nuevo modelo nacional (2015) (2018), que no ha sido incorporado en dicha contraloría territorial.

www.bdigital.ula.ve

De otra parte, destacamos la importancia de los sujetos que lideran las entidades controladoras quienes, a partir de sus visiones, enfoques o intereses, direccionan el modelo de control que se debe aplicar. En este aspecto se nota que el modelo de control en su implementación no es uniforme, no se siguen los mismos lineamientos en los entes de control territoriales respecto de la Contraloría General de la República (enfoque de orden nacional).

Cuando se interrogó por el modelo mayor del cual se deriva el enfoque de control que implementan, los entrevistados siguieron identificando en su mayoría la regulación, las normas contables y los instrumentos de control (guías de auditoría) que emite la Contraloría General de la República. Sin embargo, es destacable que dos de los entrevistados manifestaran que el

c.c Reconocimiento

modelo de control nacional se deriva de normas internacionales de INTOSAI y de la OLACEF.

De las entrevistas se puede establecer que existe un reconocimiento de articulación de unas regulaciones nacionales respecto de unas normas emitidas por INTOSAI, y socializadas a través de la OLACEF, que establecen el marco de la contabilidad gubernamental, de la auditoría externa que desarrollan las contralorías (nacional y territoriales) y del control interno que es dinamizado por el DAFP.

Las respuestas obtenidas al interrogante sobre la utilidad de los controles que establece la entidad fiscalizadora relacionan tal utilidad en la determinación de guías instrumentales (formatos), que permiten relacionar disposiciones regulativas con actuaciones de los funcionarios que ejercen el control en un marco de desempeño establecido.

Uno de los entrevistados reconoció que los controles "los encasillan", los guían y les permite obtener información para el ejercicio del control. El punto inicial que se reconoce es que el control se inicia con la regulación y los aplicativos (software) dispuestos para recolectar la información. Los reportes de información, a través de software, son los dispositivos que movilizan a los contadores, administradores, jefes de control interno y funcionarios de las contralorías para una interacción con fines de control sobre los recursos que manejan las entidades vigiladas, sobre la gestión de los administradores y sobre el seguimiento a los resultados de dicha gestión.

www.bdigital.ula.ve

El papel del contador público en la preparación de la información es importante en la medida en que la información es evaluada en tres aspectos inicialmente: [*1*] la correspondencia con el marco contable establecido, [*2*] los mecanismos internos de control interno y [*3*] la rendición de cuentas (reporte) que suministra y que permite (moviliza) el control externo que ejercen las contralorías y entidades de inspección y vigilancia.

Conclusiones de la unidad de análisis

Existe un reconocimiento de que las ondas mayores del poder se fundamentan en un modelo de control emitido por INTOSAI. Esto implica que el control sobre la información contable gubernamental se estructura a partir de un modelo contable, un enfoque de control interno y un enfoque de control externo. El modelo contable es tomado de las IPSAS, el de control interno es COSO y el de control externo son las NIA de IFAC. En Colombia

c.c Reconocimiento

las ondas de poder se materializan por vía de la incorporación regulativa en la Contaduría General de la Nación (para el caso contable), el DAFP para control interno y las contralorías para el control externo. Las rupturas en la aplicación del modelo de control externo corresponden a su separación y modificación en el orden territorial, a la falta de uniformidad y sincronía en la implementación de las guías de auditoría y en los sujetos políticos que direccionan la entidad de control.

Es claro que el modelo de control "encasilla" a los sujetos y permiten que logren la obtención y evaluación de información contable para ejercer el control. El dispositivo de control presente es la información contable que se materializa a través de los mecanismos de la regulación y de los aplicativos informáticos; estos últimos son los que logran dinamizar el ejercicio de control entre los sujetos que intervienen.

[5.3.2] Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores

En el interrogante sobre la contribución del control externo a los sujetos controlados, las respuestas obtenidas reconocen un movimiento (cambios) de funcionarios que puede generar dificultades para el desarrollo de las organizaciones. Los entrevistados atribuyen al control externo la capacidad de lograr una continuidad de los procesos organizacionales con miras a garantizar la eficiencia y eficacia de las entidades.

www.bdigital.uta.ve

La forma de control en estas percepciones identifica la contribución del control, que se ejerce por las contralorías, al desarrollo de los sujetos controlados en la medida en que se presenta como una posibilidad de mejora, que requiere ser formalizada, ejecutada y evaluada una vez suscrita. Los individuos controlados se comprometen formalmente a "mejorar" en aquellos aspectos o situaciones que presenten "debilidades" u "oportunidades de mejora", mediante la suscripción de un documento denominado "planes de mejoramiento", que se incorpora a la gestión interna y al autocontrol organizacional (que lidera el sistema de control interno) y que exige el posterior seguimiento y cumplimiento.

Se observa en una parte de las respuestas que el desarrollo de la entidad se asocia al cumplimiento normativo que opera bajo un efecto dominó, o un tipo de control en cascada, en el cual la entidad fiscalizadora se guía por la constitución política y por la regulación, y verifica que la entidad controlada y los sujetos que laboran en ella hagan lo mismo en su respectivo

c.c Reconocimiento

ámbito regulativo. La percepción de utilidad del control es "encasillar" y "encarrilar" a los sujetos en el cumplimiento regulativo y ello se logra en la medida en que se dejen "encasillar". Nótese que la noción de "desarrollo" de las organizaciones se supedita o materializa al cumplimiento regulativo y no a sus logros o resultados en esta perspectiva; la mejora de la entidad se relaciona con los procesos que desarrolla y los compromisos que se adquieren mediante los planes de mejoramiento.

Como debilidad de esa forma de control, a partir de autocontroles y planes de mejoramiento, uno de los entrevistados reconoció que en ocasiones no se cumplen dichos planes, y que a veces no se pueden determinar porque no tienen la información que les permita a los auditores externos verificar la situación a mejorar. La falta de información puede ser atribuida al ejercicio mismo de control, pero también puede ser por la acción de estos controlados que bien [*1*] pueden limitar la labor de control que se ejerce sobre ellos, o [*2*] pueden suscribir planes de mejoramiento con la idea de que una vez que dejen de trabajar en la entidad esos planes no tienen ningún efecto.

Al indagar por las percepciones que tienen los sujetos controladores respecto del modelo de control en que se fundamentan las auditorías que realizan, los entrevistados manifestaron que es útil y adecuado, aun cuando es susceptible de mejorar respecto de su aplicación debido a que está concebido de manera muy general. En ocasiones, se requiere ajustarlo a unas particularidades que, al parecer, el modelo no permite. Como ventaja del modelo se destaca que él permite efectuar controles concurrentes con otras pretensiones (u objetivos) y considera la participación comunitaria, como veedores de los procesos y de la gestión pública.

www.bdigital.ula.ve

Otro aspecto de utilidad del modelo de control es que permite a los sujetos que realizan las auditorías basarse en él para evitar el estudio permanente de la regulación; la justificación que presentan los entrevistados es que si se tomaran modelos propios o si se mejoran los procesos auditores desde cada entidad fiscalizadora (contraloría), siempre se debe tener en cuenta toda la normatividad y es posible que en esa labor no se considere algún elemento regulativo; en este aspecto el modelo de control es útil, porque se fundamenta en la regulación y se evita el estudio de esta por parte de los auditores.

En relación con las críticas del modelo de control, los auditores entrevistados manifestaron que los modelos se desarrollan y tienen énfasis de

c.c Reconocimiento

acuerdo con los sujetos que conforman la alta dirección de las entidades fiscalizadoras. Es de recordar que los contralores y su nivel de dirección obedecen a una disposición de orden político y clientelista; situación que puede redundar en que en una administración determinada no exista la preparación, el interés o la voluntad de ejercer el control con base en el modelo establecido. Uno de los entrevistados manifestó que los resultados de las auditorías no serán los adecuados si la alta dirección de una entidad fiscalizadora no está "consciente" de la importancia del modelo de control y de sus procesos.

Uno de los entrevistados señaló que la dificultad en el ejercicio de control es que el modelo no ha generado "conciencia y autocontrol" en los vigilados, que los procesos auditores son repetitivos y detectan los mismos problemas, lo que demostraría que no existe cultura de control en la ciudadanía ni en los funcionarios públicos. Parece que el efecto de control no es dinamizado, expandido por la comunidad ni por los sujetos vigilados en algunos casos.

Otra dificultad que parece estar presente en el modelo de control es que está sujeto a los aspectos de cumplimiento formales y no considera aspectos de los procesos en su ejecución y en los resultados de la gestión administrativa. Para la determinación de hallazgos, la labor de auditoría se concentra en aspectos contractuales más que en la evaluación misma de la gestión administrativa. Los vigilados parece que demuestran, en este caso, resistencia al modelo de control, pero cumplen con él; al no considerar el modelo en su totalidad hacen que pierda eficacia, y de esa manera cuestionan la labor de control que se ejerce sobre ellos. Los vigilados cumplen con la formalidad, pero pueden ejecutar o administrar sin resultados adecuados y el modelo de control no puede operar sobre ellos en esos aspectos; se entrega información, pero los procesos para la elaboración de la información y sus resultados son un problema de cada entidad y en ese campo el modelo de control no puede actuar sobre los vigilados.

www.bdigital.ula.ve

En relación con la opinión que tienen sobre la entidad que los controla, todos los entrevistados reconocieron como su entidad de control la AGR; sobre dicha entidad señalaron dos perspectivas: [*1*] En el orden territorial la percepción es que es una entidad eficiente y eficaz, que evalúa las ejecuciones presupuestales, los procedimientos y resultados de la labor de control que

c.c Reconocimiento

realizan las contralorías territoriales, al punto que reconocen su contribución a la mejora de los procesos en las entidades vigiladas.

La otra perspectiva [2] desde su actuación nacional y territorial, es que no es eficiente su labor, no contribuyen a mejorar los procesos en las entidades vigiladas y que su intención es lograr un protagonismo que desplaza y menoscaba la labor de las auditorías territoriales.

En relación con las críticas que se le efectúan a la AGR, destacamos que ella depende presupuestalmente de la Contraloría General de la República y al tiempo la vigila; ambas entidades se vigilan mutuamente, situación que genera como efecto un cuestionamiento a la eficacia del control en esa relación de vigilancia mutua.

Otro aspecto para considerar es que los auditores no perciben cuál es el procedimiento auditor y los fundamentos de la auditoría que realiza la AGR a sus vigilados; los entrevistados manifestaron que dicha entidad no fundamenta adecuadamente sus observaciones y hallazgos, y se desconoce la forma o procedimiento para llegar a ellos.

Una de las percepciones analizadas se refiere a que existe un juego por lograr un protagonismo a partir de las labores que desarrolla la Auditoría General de la República respecto de las contralorías territoriales; en este caso, existe la crítica de una eventual participación de la AGR en actividades o campañas de desprestigio hacia las entidades fiscalizadoras territoriales (contralorías) para justificar la necesidad de unificación del modelo y de la unidad orgánica del control a cargo de esas contralorías en un solo ente nacional.

www.bdigital.ula.ve

Conclusiones de la unidad de análisis

La percepción sobre las ondas mayores de poder es que tienen la capacidad de lograr una continuidad en los procesos organizacionales de evitar rupturas o discontinuidades. En esta unidad de análisis se considera que el modelo contribuye a la extensión del control porque les permite mejorar a través de compromisos formalizados (tales como los planes de mejoramiento). Por vía de esos planes el control se desprende del enfoque externo para ser asumido por las organizaciones y sujetos que interactúan en ellas.

El modelo de control permite que las organizaciones cumplan con el marco regulativo aun cuando no se logren los resultados o fines para los cuales fueron constituidas. El control se concibe como múltiple, concurrente,

c.c Reconocimiento

y se visibiliza a través de la información. Las rupturas que se pueden destacar serían: [*1*] el modelo de control no funciona cuando existe la vigilancia mutua, [*2*] cuando el modelo no se aplica de manera uniforme y [*3*] cuando no existe unidad orgánica para el ejercicio del control.

[5.3.3.] Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder

Los entrevistados manifestaron que las entidades fiscalizadoras en Colombia agregaron como valor la realización de un tipo de auditorías integrales, que realmente lo que combinan es la auditoría financiera, la auditoría de desempeño y la de cumplimiento regulativo como si fuese una sola. Otro aspecto que "agregaron como valor" al modelo de control es la evaluación del sistema de control interno, a través de formatos y sistemas de información (software) que en esencia lo que quieren es medir la incorporación y prácticas de autocontrol en las organizaciones, con base en el modelo MECI y las disposiciones contables emitidas por la CGN.

Otra percepción de los entrevistados es que el modelo colombiano ha involucrado la participación ciudadana como actor para el ejercicio del control de las organizaciones y ello se ha reglamentado en el establecimiento de las veedurías ciudadanas y en la rendición pública de cuentas; mecanismo para comunicar los informes de gestión de la administración por cada periodo terminado. Las veedurías ciudadanas contribuyen a que las contralorías tengan indicios sobre situaciones o hechos que pueden motivar la realización de auditorías específicas, y pueden aportar elementos probatorios en eventuales procesos de responsabilidad fiscal contra funcionarios y servidores públicos.

www.bdigital.ula.ve

Como contribución al modelo de control, las contralorías han involucrado un enfoque de riesgos en las entidades territoriales mediante el cual identifican aspectos vulnerables de los procesos y controles de cada entidad auditada con base en las particularidades de cada una. En este aspecto, la labor de auditoría no solo ha evaluado la información financiera, de desempeño y cumplimiento, sino que ha tratado de anticipar eventuales situaciones (riesgos) en las organizaciones que puedan derivar en incumplimientos de sus objetivos o en pérdidas de recursos. Esta es una forma de direccionamiento administrativo, ejercido desde la auditoría externa, para que se incorporen, dinamicen y se hagan seguimientos a los procesos de autocontrol basados en escenarios de riesgos.

c.c Reconocimiento

Los entrevistados perciben como contribuciones al modelo de control la participación colectiva de representantes de contralorías territoriales en el diseño, mejora e implementación del modelo de control general, adoptado por la Contraloría General de la República con base en las normas de INTOSAI. La participación de las contralorías territoriales parece que los empodera del modelo y les permite apropiarlo, problematizarlo, extenderlo y adoptarlo en sus disposiciones mentales, laborales y en sus prácticas de control como si fuese propio. No satisfechos con esa participación, las contralorías adoptan mediante regulaciones territoriales el modelo de control nacional y lo "mejoran" en el sentido de aplicarlo permanentemente y de agregar esquemas, formatos y procedimientos que lo hagan más identificable con la realidad de las entidades vigiladas.

Se destaca el hecho de la participación colectiva (con sus respectivas credenciales o reconocimientos) en la publicación documental de la guía de auditoría que emite la CGR porque permite a los representantes de las contralorías territoriales hacer parte de aquellos que "formulan, mejoran y desarrollan" los instrumentos de control asociados al modelo. Les permite lograr un reconocimiento (pertenencia social) que hace que los individuos se sumen a las mejoras del modelo, se sometan, y sean dóciles, a los dispositivos de control y que inclusive los desarrollen.

www.bdigital.ula.ve

Uno de los entrevistados anotó como problema la falta de articulación de las Normas Internacionales de Auditoría que se adoptaron en Colombia para el sector privado, respecto de su aplicación en entidades gubernamentales. En las respuestas obtenidas, pareciera que las normas profesionales no se sincronizan con las prácticas de los funcionarios y servidores públicos que realizan auditorías y ello lo que demuestra es que desconocen las características del modelo general derivado de INTOSAI porque ya este tiene las normas de auditoría incorporadas. Lo cierto es que para la auditoría financiera que realizan las contralorías aplican plenamente las NIA emitidas por IFAC (e incorporadas en las ISSAI) porque quienes las realizan deben ser contadores públicos. Para las auditorías de desempeño y de cumplimiento los auditores pueden tener otras profesiones distintas a la del contador público, y en este caso el modelo de control establece las mismas fases de la auditoría financiera y sus requerimientos éticos, con la diferencia que no se puede opinar sobre la información financiera y contable de las entidades auditadas.

c.c Reconocimiento

Al indagar sobre la percepción que tienen los entrevistados por los aspectos en que han contribuido al desarrollo del modelo de control, a partir de contribuciones personales, reconocieron que sus aportes o contribuciones se enmarcan en la guía de auditoría aplicable (no por fuera de ella). Las contribuciones relevantes al modelo se relacionan con su aplicación; así vemos que los entrevistados destacan el "conocimiento" del modelo, que realmente corresponde a las experiencias previas en su aplicación, que les permite identificar y focalizar puntos de interés en la auditoría (señalados como "riesgos") sobre los cuales recaban (solicitan y examinan) información de los vigilados.

Otra de las contribuciones señaladas por los entrevistados es que la auditoría en su ejecución contribuye a generar una cultura de legalidad entre los vigilados y la ciudadanía. De igual forma destacaron que la labor de auditoría crea historia, antecedentes e información para futuras auditorías, que es compartida entre los auditores como "experiencias" o "retroalimentación" que se debe considerar de forma previa a la labor de una auditoría.

Los entrevistados explicaron que en la realización de su trabajo se pueden observar las contribuciones al modelo de control porque, como el modelo es muy general, siempre se comprometen a lograr su aplicación, e inclusive "van más allá" para poder cumplir su cometido; para ello, solicitan información adicional y realizan actividades adicionales de verificación de la información con fuentes internas y externas. Entienden que la regulación establece unos límites, pero para ampliar dichos límites establecen una comunicación con los vigilados en la cual "clarifican", destacan y ponderan que su labor de control es para mejorar los procesos y las prácticas del talento humano de la entidad vigilada; a partir de esa forma de interacción, consiguen más información, aclaran y aplican interpretaciones donde "la norma no es clara o es muy vaga" y de esa forma cumplen con su cometido de control.

www.bdigital.ula.ve

Respecto de las formas de contribución personal al modelo de control mediante el diseño y uso de herramientas, los entrevistados contestaron en su mayoría que han diseñado y están aplicando formatos que les facilita la labor de auditoría, especialmente en la sistematización de la información adicional que solicitan a los vigilados. Cuando los formatos son compartidos por diversos auditores se consideran herramientas de apoyo, papeles de trabajo

c.c Reconocimiento

(una vez diligenciados) y luego pueden llegar a constituirse en formatos estándar para la entidad fiscalizadora (contraloría).

Para la vinculación activa de la ciudadanía en la implementación de control, en las entrevistas observamos que una de las contralorías territoriales realiza capacitaciones a la ciudadanía para que contribuyan al ejercicio de control; dicha entidad además estableció formatos que les permiten a los ciudadanos formalizar denuncias de presuntas situaciones que requieran un estudio o auditoría especial.

La evaluación para la mejora o desarrollo permanente del modelo de control es una actividad común entre los entrevistados; mediante sus propios esquemas de autocontrol, las contralorías logran que los auditores participen en la evaluación y mejora de "conceptos, aplicativos, procedimientos y formatos" que aplican en sus labores. El papel de la AGR aparece aquí como dinamizador de las extensiones del control pues a través de dicha entidad las contralorías establecen sus planes de mejoramiento para seguir desarrollando el modelo de control.

Cuando se indagó con los entrevistados si las herramientas o procedimientos diseñados por ellos afectan a otras personas externas a su entidad, tres de los entrevistados manifestaron que no; que dichas herramientas o procedimientos son únicamente para los funcionarios de las contralorías, para la sistematización y mejora de sus actividades y de la información adicional que solicitan.

www.bdigital.ula.ve

Otros de los entrevistados manifestaron que sí pueden llegar a afectar a los vigilados porque de algunas propuestas de mejora se derivan cambios en metodologías (o guías) de control. En tales casos se aplica un protocolo administrativo para la adopción de tales metodologías que pasan por un filtro que es la realización de auditorías piloto, en las cuales los vigilados participan de forma activa para aportar al diseño, conceptualización y sistematización de herramientas para la captura e interpretación de información.

En una de las entrevistas se manifestó que las herramientas y procedimientos de control que elaboran los auditores afectan a los vigilados y a la ciudadanía en la medida en que se realizan mesas de conversación para que de forma colectiva se establezcan consensos, concertaciones, explicaciones o planes de acción, sobre situaciones de controversia

c.c Reconocimiento

relacionadas con la gestión gubernamental. Finalmente, uno de los entrevistados manifestó que la afectación a los vigilados es que a partir de esos formatos ellos (los vigilados) suministran información adicional, que permite un ejercicio más amplio de control.

Un aspecto para destacar es que los entrevistados señalan que los vigilados conocen y estudian las metodologías de control que aplican las contralorías (de hecho, estas últimas deben publicarlas), y se preparan para la atención de la auditoría. De esa forma pueden establecer límites y reacciones al control y sus procesos; uno de los entrevistados manifestó que los vigilados en "algunas ocasiones a veces están hasta más versados que los mismos auditores" y por ello se requiere de un proceso de interacción (formales, informales y a través de formatos) para obtener la información adicional que permita a los auditores ejercer su labor de control.

Cuando los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por los auditores son internos, no se les comunica a los vigilados o afectados. Sin embargo, vemos que casi todos los entrevistados manifestaron que existen comunicaciones múltiples sobre las guías de auditoría, el proceso auditor, el inicio y los resultados de las auditorías, y los cambios en las formas, sistemas o herramientas de captura de la información. Se privilegia la comunicación mediante las publicaciones en páginas web, comunicados de prensa y la comunicación directa.

www.bdigital.uia.ve

La información publicada por las contralorías dinamiza los efectos del control porque establece y promulga unos marcos, formas y metodologías; sensibiliza y dispone para el control a los vigilados y, cuando publica sus resultados, da cuenta de los "logros" o deficiencias encontradas en la labor de auditoría.

Los entrevistados manifestaron que todos comunican a sus superiores y entidades de control interno y/o externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por ellos dependiendo de la intención que tengan. Por ejemplo, si el formato o procedimiento es para un área, solo se comunica al jefe inmediato; si es para la mejora de procesos o formatos institucionales se aplica el protocolo establecido para ello en los sistemas de gestión de la calidad que posea la entidad y en el sistema de autorregulación MECI.

Cuando los cambios involucran a supervisores externos (por ejemplo, en el caso de las contralorías territoriales, sería la asamblea departamental, el

c.c Reconocimiento

consejo distrital o municipal y la Auditoría General de la República), la comunicación es directa y a través de planes de acción. Nótese que las comunicaciones siguen un protocolo jerárquico, que invita a la colectividad (participación a través de comités) que diluyen las participaciones individuales, pero comprometen a los integrantes del colectivo; se dinamiza mediante "sistemas" despersonificados (calidad, MECI) y se publica para que los interesados puedan conocer dichos cambios.

En la indagación sobre si los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por los entrevistados son incorporados en la entidad donde laboran, la mayoría contestaron que sí, por lo menos un formato se ha incorporado en la entidad.

En su mayoría reconocieron la existencia de un sistema de gestión de la calidad que establece unas formas de movilidad de las propuestas de procedimientos, herramientas y formatos para el control que realizan los auditores. Una vez se surte el protocolo del sistema de gestión de la calidad, se convierten en estándares, en normas y formatos de obligatorio cumplimiento. En los casos en que los formatos propuestos por los auditores no se incorporan a los sistemas de gestión de la calidad se utilizan, como un papel de trabajo, y quedan disponibles para la consulta y uso por otro auditor que lo requiera.

www.bdigital.ula.ve

Las percepciones que tienen los entrevistados es que en sus entidades les reconocen y valoran los aportes que ellos hacen para el desarrollo del modelo de control. Las evidencias de dicho reconocimiento es que les consultan por conceptos; involucran sus propuestas en los sistemas de gestión de la calidad o en comités técnicos; son utilizados por otros auditores, y porque permite extender la visión de control entre los vigilados y la ciudadanía. El reconocimiento es mayor cuando la propuesta es presentada por una autoridad (jefe); en este caso, vemos que la asignación de autoridad parece que refuerza el hecho de la valoración por parte de los funcionarios (subalternos) de los aportes de un individuo, pero de igual forma atraviesa el recorrido de los sistemas de gestión de calidad o comités.

Dos limitaciones se presentan para el reconocimiento de los aportes de los auditores en sus desarrollos del modelo de control. La primera limitación (de orden externa) es que tales aportes no son bien recibidos cuando se refieren a implicaciones con los vigilados, en la medida que los afecte en su gestión o los involucre en eventuales procesos disciplinarios.

c.c Reconocimiento

La segunda limitación es interna (organizacional) y corresponde a la conformación de la alta dirección que debe conocer, valorar y mejorar los procedimientos, herramientas y formatos de control. Cuando la alta dirección está conformada por profesionales distintos de los contadores públicos, o por personas que no conozcan o no sean versados "en el manejo de formatos", sucede que no le dan la importancia a tales propuestas y aportes. Es de reconocer que la alta dirección de las contralorías no se conforma en principio por personas técnicas, sino por profesionales que solo deben tener una filiación o compromiso político con el contralor designado. El desestimulo para los profesionales "técnicos" o auditores es notable cuando la alta dirección no conoce ni pondera el ejercicio de control mediante el desdoblamiento del modelo aplicable (a través de procedimientos, herramientas y formatos). La actitud de los auditores puede ser de insistencia para la aplicación de las mejoras que ellos proponen, o desistir porque no existen estímulos, o son muy pocos, para ello.

Cuando se interrogó por la periodicidad de los cambios en los formatos, herramientas o procedimientos diseñados, los entrevistados señalaron que tales cambios suceden de acuerdo con la necesidad temática establecida en desarrollos de las auditorías, cuando existen cambios normativos y en las revisiones anuales que se le efectúan.

www.bdigital.ula.ve

Como dato interesante se destaca que los cambios pueden darse como producto del desarrollo del sistema de gestión de calidad en el proceso auditor que desarrolla el mismo equipo auditor en la perspectiva del autocontrol. El sistema de gestión de la calidad requiere de unos funcionarios al interior de cada proceso con capacitación y autoridad delegada (equipo de auditores de calidad) que, al tiempo que desempeñan sus funciones como auditores para las que fueron contratados, revisan, evalúan y proponen mejoras permanentemente a los procesos, formatos y herramientas que utilizan como auditores. Las mejoras que dicho equipo de calidad propone se canalizan mediante comités (de calidad o MECI) de acuerdo con el protocolo establecido para el caso que corresponda.

Vemos que a través de los sistemas de gestión de calidad los auditores están verificando las herramientas y formatos para el ejercicio de sus auditorías y demuestran plenamente una forma en la que contribuyen a interiorizar y extender el modelo de control que aplican.

c.c Reconocimiento

Consultada la percepción de los entrevistados si en desarrollo de sus auditorías sus requerimientos de información e informes se apegaron a la regulación y al modelo de control aplicable, todas las respuestas obtenidas identificaron que efectivamente observaron la regulación y el modelo de control.

La información obtenida en las entrevistas identifica un marco de la información financiera que es suministrada en procesos de rendición de cuentas ante las contralorías. Luego, en desarrollo de una auditoría, la información es ampliada, pues reconocen que la información entregada en la rendición de cuentas es limitada (muy general).

En las respuestas obtenidas existe una contradicción entre la observación de un marco regulativo al que se apegan los auditores en sus requerimientos de información e informes respecto de la amplitud en la consecución de información. Los entrevistados reconocieron previamente que, mediante formatos, instrumentos y "sensibilizaciones" de la finalidad del control, obtienen más información que la contenida en las disposiciones legales; que pueden realizar otras actividades para acopiar y contrastar información (y pruebas) y cumplir su cometido de control y, todo ello, sobre la base del cumplimiento regulativo que les establece un límite, pero que en la práctica ellos extienden. Los entrevistados manifestaron que sus informes se apegan a la regulación y por lo tanto parece que para ellos los principios de objetividad e independencia son claros; principios que los sujetos controlados manifestaron que a veces no se cumplen.

www.bdigital.ula.ve

Los auditores entrevistados manifiestan que los sujetos vigilados considerados como individuos tienen la posibilidad de negarse a suministrar alguna información que les sea requerida, pero como servidores y funcionarios públicos no se pueden negar a suministrar la información solicitada en el proceso auditor.

En esencia, los sujetos controlados no se pueden negar porque las entidades que los controlan tienen la facultad legal de establecer sanciones sobre ellos por eventuales negligencias en el suministro de la información requerida para el ejercicio del control o por entrega de información incompleta, errónea o falsa. Bajo el precepto de autoridad y sus facultades legales, las contralorías obtienen la información que requieren de los sujetos vigilados.

c.c Reconocimiento

Ahora bien, los entrevistados reconocen que pueden existir situaciones en las cuales los auditores pidan "algo que no sea viable entregar, algo que no sea factible o que les generen mayores gastos o tiempos administrativos" al vigilado o información que no es relevante. En estos casos, los vigilados tienen un marco legal de contradicción dentro del proceso auditor que les permite cuestionar y limitar la actuación de la auditoría, o justificar el hecho de negarse a suministrar cierto tipo de información. Esta contradicción no se puede considerar en ningún caso una evaluación del auditado hacia el auditor; eso no existe y no está concebido en el modelo de control; lo que existe es un proceso de control en cascada, de arriba hacia abajo, hasta lograr la interiorización y extensión del control. Una de las resistencias que pueden presentarse a dicho control es la limitación del accionar de una auditoría, a partir del conocimiento y respuestas con base en el mismo proceso de control establecido en el modelo: el debido proceso.

Conclusiones de la unidad de análisis

Las ondas de poder se extienden en las prácticas que realizan las contralorías porque han combinado las formas de control en las dimensiones de lo financiero, de la gestión y de cumplimiento en lo que ellos han llamado un "enfoque integral del control". Ahora bien, el control integral, además, incluye de verificación de las formas en las cuales los controlados incorporan esa extensión del poder. Es decir, llegan a evaluar cuáles son las prácticas de autocontrol que existen en las organizaciones.

www.bdigital.ula.ve

Otra contribución es que para el ejercicio del control se involucró a la ciudadanía a través de dos mecanismos fundamentales: la participación en veedurías y de rendición pública de cuentas.

Seguidamente, aun cuando el control que ejercen las contralorías es posterior y selectivo, en su aplicación son agresivos porque intentan identificar riesgos que les permiten direccionar la gestión administrativa.

Es de destacar que el modelo de control se interioriza en los mismos sujetos que ejercen el control. Para ello, se apoyan en configuraciones colectivas y sistemas de calidad que, al tiempo que los identifican, los hacen proclives a adoptar y extender los mismos esquemas de control. Por ello, lo aplican, lo defienden y lo cumplen aun cuando existan limitaciones regulativas. En ese último caso utilizan la persuasión, los formatos y la despersonificación del control al punto en que los vigilados les ayudan inclusive a diseñar, conceptualizar y sistematizar herramientas de control.

c.c Reconocimiento

El control se extiende en la medida en que se concibe como un sistema despersonificado a través de comités que derivan en estándares, normas y formatos de obligatorio cumplimiento y que requieren ser revisados, ajustados y desarrollados permanentemente.

En cuanto a las resistencias, podemos identificar que el control establece un marco que también lo atrapa, lo delimita y le permite a los controlados reaccionar frente a él. Esa reacción puede agravarse cuando los vigilados son "atacados" por el modelo de control o cuando los entes de control son permeados por filiaciones o compromisos políticos.

Lo que queda claro es que el control en su extensión se concibe de forma jerárquica y se expresa mediante regulaciones, metodologías, guías y formatos para su materialización.

[5.3.4.] Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados)

Los entrevistados consideran que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos que se establecen en el modelo de control que aplica cada contraloría por la autoridad (mandato legal) conferida a ellos, y porque tienen la posibilidad de establecer sanciones en eventuales incumplimientos o negligencias en la entrega de la información.

www.bdigital.ula.ve

Desde una perspectiva más dinámica, los entrevistados señalaron que sin la información que suministran los vigilados no existe la posibilidad del control. Por ello, la característica de la información es que debe ser "pública", para que pueda ser conocida por quien la solicite y, en especial, por las entidades de control. La información emerge en este espacio, nuevamente, como el dispositivo que moviliza a las entidades fiscalizadoras y a los sujetos vigilados (controlados) en un mismo propósito: controlar los recursos y la gestión gubernamental.

Las contralorías utilizan una forma particular de presentación de la importancia de suministrar información por los vigilados; la obligatoriedad es ahora el proceso mediante el cual se le contribuye a los vigilados a mejorar y a evitar errores en la gestión que realizan. Cuando el latente castigo para los vigilados se obvia, cuando la persuasión no es suficiente, siempre estará presente el control político que los designa y remueve por las autoridades correspondientes. Lo que quedó claro es que en ningún caso la entidad

c.c Reconocimiento

fiscalizadora deja de obtener información, pues tiene la capacidad de movilizar el poder sancionatorio, el poder político, el poder de persuasión y la obtención de información por otras fuentes a las que los vigilados reportan (aparentemente sin fines de control, como es el caso del CHIP).

Los entrevistados perciben que las consecuencias que se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos por los vigilados, corresponden a la aplicación de un proceso administrativo que puede redundar en sanciones disciplinarias (trasladadas al órgano competente por la conducta calificada), pecuniarias (fiscales) que impone la misma entidad (que se presenta como multas) y penales (trasladadas al órgano competente de investigación). La conducta identificada en tales casos es el entorpecimiento del ejercicio de control a la autoridad competente.

De forma reiterada, los entrevistados reconocen que existe un control político y partidista sobre la gestión gubernamental al cual se acude cuando los mecanismos de control no son suficientes. Frente a eventuales incumplimientos de los vigilados, o negligencia para la entrega de información que facilite el control por las contralorías, se debe recurrir al control político y partidista, adscrito a la rama ejecutiva del poder público, que nomina y designa a los servidores y funcionarios de alto nivel; en este caso conviene recordar que la alta dirección es la responsable de la entrega de la información en las formas y tiempos exigidos por las contralorías.

www.bdigital.ula.ve

Al preguntarle a los entrevistados si es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer, y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre, las respuestas parecen identificar que el modelo no es único; que existen modelos diferentes de acuerdo con cada entidad fiscalizadora (y su capacidad financiera). Las respuestas señalan que es importante estandarizar y formalizar el modelo de control como parámetro, pero no como límite de lo que hay que hacer. Reconocen los entrevistados que la existencia de un único modelo permite unificar conceptos, criterios y procesos y, una vez establecido como regulación, hay que apegarse a él.

Lo que se percibe en las respuestas es que existe un mayor ejercicio de control en las entidades fiscalizadoras que tienen más recursos porque ellas pueden disponer de mayores (y mejores) elementos y personas para el desarrollo de sus actividades en su jurisdicción territorial.

c.c Reconocimiento

En relación con el modelo de control existen dos percepciones: una que señala que el modelo es estricto; se debe aplicar de una sola forma (acorde con el sentido de la regulación gubernamental que orienta a realizar solo lo que está regulado) y, en este caso, el modelo es insuficiente para atender las particularidades de las entidades y sujetos vigilados. La otra percepción del modelo de control es que es flexible, no es rígido, y permite adaptarlo a cada situación de control, a cada entidad territorial, a cada necesidad de control; en este caso el modelo permite expandirse, adaptarse, modificarse para que la evaluación de las entidades se dirija a "buscar la verdad", relacionada con el uso de los recursos y la gestión sobre la base de la información, así como al propósito de la auditoría.

En la pregunta sobre la acción de los auditores en ausencia de un modelo de control, todas las respuestas coincidieron en la necesidad de reclamarlo, formalizarlo y adoptarlo con miras a: [*1*] facilitar el trabajo de los auditores, [*2*] establecer un marco de actuación y procedimientos aplicables y [*3*] garantizar un debido proceso y derecho a la defensa de los sujetos controlados.

www.bdigital.ula.ve

En las entrevistas se observó que, aunque todos reclamarían a la administración o autoridad competente la formalización de un modelo único de control, con herramientas y procedimientos establecidos, se rechaza la posibilidad de unificación de un solo ente de control (de orden nacional) que suprima las entidades fiscalizadoras territoriales y su autonomía. La premisa es conocimiento, modelos y tecnologías iguales para todas las contralorías, pero con poderes territoriales (para el control) y recursos independientes.

La lucha de poder político entre lo nacional y lo territorial se hace presente en Colombia y parece constituirse en un problema u obstáculo para dinamizar las formas de control sobre la información. La resistencia no es contra el modelo de control, ni contra las herramientas y procedimientos que establecen, sino en quién designa a quienes ejercen el control, quién controla los recursos para el ejercicio del control en la dimensión territorial, y quiénes ejercen el control político sobre los funcionarios del orden territorial y las entidades que ellos representan (con sus recursos y potencialidades de empleo e impacto en las regiones).

En relación con las causas que han impedido la aplicación del modelo de control establecido, uno de los entrevistados manifestó que el modelo se aplica plenamente porque tiene un fundamento legal, porque está socializado

c.c Reconocimiento

y publicado, y porque los vigilados lo conocen y actúan con él y con sus procedimientos. Para el efecto, en esa entidad territorial la interacción entre auditores y vigilados es fluida mediante la presentación de planes, guías de auditoría, procedimientos, tipos de información a requerir y programación de las auditorías.

De otra parte, la mayoría de los entrevistados manifestaron que sí existen dificultades para la aplicación del modelo de control y se refieren a la poca asignación de recursos para las contralorías territoriales, la existencia de un enfoque de control posterior y selectivo en la labor de auditoría (no tienen la facultad de control previo ni de advertencia), la concurrencia de entidades de control en los territorios sobre los mismos recursos, la complejidad del sistema jurídico, la resistencia al control por los vigilados, la falta de compromiso político para el control y la existencia de presiones y amenazas en desarrollo de la labor de control. Seguidamente presentamos cada una de las dificultades señaladas y, en algunos casos, las formas de contrarrestarlas.

1. **Poca asignación de recursos, financieros y de personal**. Desde la constitución de 1991, esta situación ha incidido en las deficiencias a la hora de implementar el control sobre la información gubernamental. En este aspecto, los entrevistados reconocen que, como las contralorías no disponen de suficientes recursos financieros y de personal, no pueden revisar, validar y confirmar las características de la información que les suministran los vigilados. En algunos casos, el número de vigilados excede la capacidad operativa de la entidad fiscalizadora o contraloría.

www.bdigital.ula.ve

2. **El enfoque de control posterior y selectivo** en que se fundamenta la labor de las contralorías incide debido a que no tienen la posibilidad de intervenir antes que ocurran hechos que afecten las finanzas gubernamentales, y se dejó en las mismas administraciones u organizaciones su auto vigilancia (para la prevención) o control interno.

   El modelo de control fundamental para las entidades gubernamentales, en este caso, se basa en el control interno y en la confianza (propia de economías y sociedades desarrolladas). Como contradicción, vemos que la actuación del control externo (que ejercen las contralorías) cuestiona el modelo de control en que se fundamentan las organizaciones porque, aunque no se presenta como policivo, se

c.c Reconocimiento

realiza y aplica sobre hechos acaecidos que, en eventuales desvíos o malversaciones de recursos, concluye en un proceso administrativo y unos traslados ante otras autoridades para temas disciplinares, penales y de control político.

3. **La concurrencia de controles por la Contraloría Nacional y las contralorías territoriales** en las entidades para examinar el uso de los recursos del Sistema General de Participación (SGP) incide, como una deficiencia, para implementar el modelo de control porque dicha actividad ocupa una labor importante en las contralorías territoriales. En este caso, señalan que al igual que no controlan el Sistema General de Regalías, no debieran controlar el SGP y solo se concentrarían en el control que ellos desarrollan sobre los recursos territoriales, y no los que distribuye la nación en su territorio.

4. **Complejidad del sistema jurídico colombiano**. Otra de las dificultades que perciben los entrevistados para la aplicación del modelo de control corresponde al sistema judicial basado en la garantía del debido proceso, pues la mecánica jurídica se dispone para que no se actúe, para que el modelo falle en ciertos casos a partir de dilaciones, caducidad de acciones y prescripción de procesos. Aunque la manifestación es que el Estado es muy garantista, lo que se deriva es que la dificultad está en la complejidad del sistema jurídico que permite la ineficacia de los procesos administrativos de responsabilidad fiscal que realizan las contralorías.

www.bdigital.ula.ve

5. **Resistencia de los vigilados al control**. Una de las dificultades para la implementación del modelo de control, acorde con lo señalado por los entrevistados, es la resistencia al control; en algunos casos, por parte de los sujetos controlados. A través de maniobras de "ocultamiento o manipulación de la información", o el suministro de información confusa, incompleta o errada, se puede impedir la aplicación del modelo de control.

   En este caso, la formación y experticia del auditor para identificar la situación y determinar cómo acceder a la información por diferentes medios pueden contrarrestar las actuaciones dolosas de los sujetos controlados. De igual forma, se cuenta con los contenidos de los informes de auditoría para señalar negligencias en la entrega de información o cuando se suministra de manera confusa, incompleta o

c.c Reconocimiento

equivocada, de tal forma que se inicie el proceso administrativo sancionatorio contra los sujetos responsables.

Otra forma de contrarrestar la resistencia de los vigilados es lograr un "ambiente de confianza" en el sentido en que se identifique que ambos (controlador y controlado) quieren mejorar y desarrollar a la entidad auditada. El efecto de filiación o "confianza" termina en que los vigilados agradecen que los controlen, que les encuentren hallazgos para poder mejorar e inclusive generan un nivel de comunicación con los auditores (de manera informal) que, en eventuales dudas o situaciones posteriores, los consultan y les solicitan consejo en sus actuaciones, a título de "colaboración" que reconoce un controlador que "los orienta" y un controlado sumiso. La expresión que resume este punto es: "los sujetos son proclives al control" pues el control no solo tiene un fundamento legal, sino que contribuye a generar "beneficios" a la entidad vigilada.

6. **La falta de compromiso político para el control** es otro de los aspectos que dificultan la aplicación del modelo de control. En este caso, los entrevistados señalaron que los resultados de las auditorías se utilizan para fines políticos; y en algunos casos no tienen impacto alguno, aun cuando se demuestre reiteradamente que la gestión de los administradores es baja, o que existe una opinión negativa sobre los estados financieros. Los representantes de la rama ejecutiva, con el liderazgo de la presidencia, son quienes deben tomar decisiones drásticas en el ejercicio de control y ello no sucede en algunos casos, estableciendo de esa forma un ineficacia del modelo de control porque siempre se mantienen los factores y situaciones que son detectados, pero no se dan las correcciones o mejoras en las entidades auditadas.

www.bdigital.ula.ve

7. **Presiones y amenazas en desarrollo de la labor de control**. En el ejercicio del control, los auditores reciben presiones de diversa índole: personales, familiares, políticas e inclusive amenazas, que pueden afectar la aplicación del modelo de control. En tales casos, la reacción que se deriva por los auditores es a través de directrices éticas de los profesionales que actúan, y por la entidad de control (contraloría) es la conformación de comités, en los cuales se diluye la dirección de la auditoría y se atribuyen los resultados y decisiones de la auditoría; otra reacción es realizar una "mesa de trabajo" con diferentes

c.c Reconocimiento

instancias (incluyendo a los vigilados) para normalizar el proceso auditor y soslayar las presiones recibidas. No obstante, cuando existen conflictos o problemas de orden público no se puede ejercer el control sobre las entidades vigiladas más allá de la información general que suministran.

Conclusiones de la unidad de análisis

El dispositivo de control es la información: sin información no hay control. A ella debe añadírsele el carácter de pública y su disponibilidad en múltiples fuentes y con múltiples usuarios. Para extender las ondas de poder a los vigilados, se consideran los mecanismos del castigo, de la regulación y de la persuasión. Los poderes presentes en esos mecanismos corresponderán al poder sancionatorio, al poder político y al poder comunicativo.

Para la extensión de las ondas de poder, la concepción del modelo de control como estricto es insuficiente. Pero cuando el modelo se concibe como flexible (o como guía), puede expandirse, adaptarse y modificarse.

www.bdigital.ula.ve

Una dificultad que se puede presentar para la expansión del modelo de control es cuando los sujetos controladores reclaman un modelo único y formalizado. No obstante, es necesario precisar que aun cuando exista tal modelo único de control no se podrá desarrollar mientras existan poderes territoriales independientes, asimetrías en asignación y utilización de recursos, y disputas políticas entre un enfoque de control nacional respecto de los enfoques territoriales; con esas condiciones y contradicciones no es posible que se dinamice el modelo de control sobre la información.

Tres aspectos problemáticos se pueden destacar y que podrían explicar en cuáles casos no es posible que se extiendan las ondas de poder a los vigilados. Primero, un sistema jurídico complejo e ineficaz. Segundo, la ausencia de compromisos políticos para la materialización del control y, tercero, la cultura de reacciones conflictivas y de orden público que cuestionan la institucionalidad e impiden el ejercicio de control.

c.c Reconocimiento

[6.] Interpretaciones, contrastaciones y conclusiones

En el presente capítulo se presentará el itinerario de la circulación del poder en las disposiciones de control que emergen de la investigación realizada. La revisión documental y las entrevistas, así como la teoría del poder capilar de Foucault, se presentan en esta construcción. Luego se presentarán los mecanismos, dispositivos e instrumentos de control, y los verificadores y falsadores de la teoría del poder periférico que encontramos en el análisis de las entrevistas que, con el itinerario señalado, corresponden a nuestras conclusiones. En algunos casos traeremos los elementos descritos en las unidades de análisis desarrolladas en el capítulo anterior y en otros se establecerán unas relaciones e interpretaciones derivadas de tales análisis.

[6.1.] Itinerario de la circulación del poder en las disposiciones de control

A propósito de las entrevistas realizadas conviene distinguir un itinerario en el que se puede identificar la existencia de controles (como política de Estado) de orden político, de orden técnico y de orden epistemológico que, a su vez, pueden explicar no solo el reconocimiento de las ondas mayores del poder, sino también su extensión (aplicación) en Colombia.

www.bdigital.ula.ve

[1] Las contralorías

En primer lugar, El control se incluyó en la Constitución Política en los artículos 209 y 269 como un principio que se dirige a identificar sujetos, recursos y bienes en función de los fines del Estado. Dicha regulación establece reglas de juego a los administradores de las entidades gubernamentales. Dicho principio de control se constituye en un poder central, propio de la soberanía del Estado, pero que todavía no ha tomado medidas acerca del control interno y no hay mecanismos de auto control especificados en particular. Luego, el Estado envía la señal de su poder central hacia el poder periférico y no renuncia al control político directo, pues para eso confiere mecanismos a la Contraloría General de la República que es la personificación del poder central, del poder centralizado.

La Contraloría General y sus expresiones territoriales independientes (conocer constructos) ejercen el control externo sobre las entidades estatales

c.c Reconocimiento

(son órganos de control fiscal). Su labor pretende evaluar el uso adecuado de recursos y bienes públicos, contribuir a mejorar las entidades mediante un ejercicio de control sobre la información financiera y la rendición de cuentas y la vigilancia sobre la gestión fiscal de entidades que manejan fondos públicos. La contraloría investiga, acusa y juzga a los funcionarios sobre hallazgos o hechos irregulares que ellos determinen.

La contraloría pide información a sus vigilados de forma periódica y sincrónica a través de un proceso que se denomina rendición de cuentas. Piden constructos (expresados en reportes e informes), y quedan evidencias de que no los utilizan en el ejercicio de control. Este puede ser un ejemplo de la ilusión de la vigilancia. Puede asimilarse esa práctica de control a un panóptico donde todo se sabe, pero no se controla. Es necesario, pero no suficiente. Existe, pero no es eficaz y mucho menos eficiente. Le falta articulación, coordinación o sincronía desde el poder central.

Cuando las contralorías territoriales se distancian de la contraloría General de la República (del orden nacional) parece que existen rupturas en los modelos de control que implementa cada tipo de contraloría a partir de iniciativas o intereses clientelistas y grupos de presión. Los políticos ponen al contralor de cada orden territorial. Existe el clientelismo en todos los órdenes, pero en el caso de las territorialidades se puede distinguir que no se busca el poder en la dimensión nacional, pero quiere que el poder central lo deje en paz. Pueden conocer todos los constructos, pueden representar correctamente los problemas, pero falta algo más: esa decisión está restringida, está limitada por el clientelismo, por los grupos de poder, por intereses partidistas. Este es el ruido que entorpece el poder en el ámbito nacional, que rompe con la sincronía y con el modelo uniforme que se pretende desde el poder central (y que obedece a los postulados de INTOSAI). Es, en fin de cuentas, la forma como ellos entorpecen y sabotean el ejercicio del poder central al tiempo que se oponen a él. La oposición al poder central no es por su opresión, sino para tener autonomía, para deslindarse del control que se ejerce, con sus formas y dinámicas, y establecer unas reglas de demarcación y control propias, distintas en su finalidad e intervención, pero similares en su forma y metodología. No es una oposición al poder y a su abuso. Es la reacción del abuso hacia el poder: Déjeme abusar, déjeme robar en paz.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

A partir de la información que recolectan, las contralorías (en el ámbito nacional, departamental, municipal o distrital) ejercen controles sobre los sujetos, y sobre los bienes y recursos del Estado.

[2] El control interno como control político

En segundo lugar, estos artículos de la Constitución Política (209 y 269) fueron reglamentados por la Ley 87 de 1993. Esta es una manifestación del control interno como un control político, como un control interno de la gestión administrativa; deja de presentarse como control político y comienza a aparecer como auto control o control interno de la gestión administrativa. Allí se estableció que la administración pública y las autoridades en las entidades públicas (en todos sus órdenes) deben diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno. El control interno debe entenderse como un sistema integrado a cargo de la administración de cada entidad que cobija los subsistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de cada entidad (ver artículo 3, Ley 87 de 1993).

[3] El Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP)

En tercer lugar, la entidad estatal encargada de generar los marcos conceptuales, lineamientos y herramientas de control interno de las entidades gubernamentales es el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP). Es el que, desde una perspectiva técnica, dinamiza el poder, hace que las personas lo interioricen bajo una cultura de auto control y prescripciones propias o asumidas. Aglutina el saber técnico, prepara el capital humano para implementar, seguir y evaluar políticas. Profesionaliza y tecnifica el ejercicio del poder. Es un artefacto que dinamiza el poder por la forma de presentación técnica que prescribe un modelo general necesario de interiorizar (asumir y perfeccionar) en cada entidad del Estado. Es el encargado de que el poder fluya sin contratiempos. El DAFP diseña procedimientos para que las oficinas y funcionarios públicos aprendan a seguirlos de forma especializada. En otras palabras, por la vía técnica, "convencen" a los funcionarios para que internalicen el poder según lo previsto en la teoría del poder y esto es lo que le da forma al poder foucaultiano.

El DAFP es un organismo, no es una institución, no son reglas de juego que pretenden mejorar la gestión de los administradores públicos y sus entidades; el DAFP se apoya en una entidad de formación que es la ESAP. El DAFP contrata a los técnicos y especialistas (seres pensantes), Homogeniza el

www.bdigital.ula.ve
c.c Reconocimiento

poder. Su forma de intervención es mediante la evaluación de las políticas de desarrollo, de gerencia, de desempeño, de organización, de planeación y de participación, para materializar las funciones, para contribuir al diseño de planes y orientar a la gestión administrativa. Su respuesta a las actividades de evaluación es el diseño de (1) sistemas de información, de desempeño y de la toma de decisiones, (2) la elaboración de herramientas de seguimiento, y (3) asesorar y facilitar las políticas de control y gestión en las organizaciones y en el Estado.

El DAFP es la manifestación del control político, pero presentado de una forma técnica, tecnocrática al que hay que obedecer: da órdenes a los individuos, pero los despersonifica y atribuye el control a los integrantes del sistema y de los procesos. Suministra una forma de poder que no pareciera dirigido hacia los individuos, sino hacia los procesos con los que interactúan ellos. El control interno aparece aquí como un marco técnico, casi como una disciplina a partir de estándares internacionales adoptados por una entidad especialista de carácter técnico. Aparece como independiente de las entidades gubernamentales y de sus funciones de asesoría, orientación y acompañamiento de estándares de obligatorio cumplimiento. Se "autonomiza".

www.bdigital.ula.ve

[4] El Modelo Estándar de Control Interno (MECI)

En cuarto lugar, el DAFP generó un Modelo Estándar de Control Interno (MECI) en 2005 (Decreto 1599) de adopción y cumplimiento obligatorios en las entidades gubernamentales. El control en que se enfocó MECI incluyó los aspectos financieros, administrativos y operativos y privilegió el enfoque de riesgos. Vemos en este caso que el DAFP es una entidad que desemboca en un modelo de estándares que comienzan a manifestarse en la forma de manuales, guías, procedimientos e instrumentos que materializan las formas de evaluación y seguimiento de la gestión organizacional y de la información derivada de ella. Se autonomiza; aparece como si fuera una normalización autónoma y que es adoptada, seguida e implementada por los funcionarios de una entidad y le compete a la oficina de control interno velar por su adecuada implementación e informar sobre desviaciones y sugerir mejoras. Al reproducirla conscientemente deviene el poder periférico de Foucault.

[5] La subordinación de MECI al modelo COSO

En quinto lugar, el MECI se adoptó bajo los estándares del *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) de la *Treadway Commission*. El control en el

c.c Reconocimiento

modelo MECI se orientó hacia la evaluación y seguimiento de la estrategia y la gestión de las entidades del Estado para orientarla al cumplimiento de sus objetivos institucionales y al logro de los fines del Estado a través de las unidades funcionales denominadas *oficinas de control interno* o *unidades de auditoría interna*. Al subordinarse MECI a COSO, se reconoce la presencia de unos estándares internacionales de entidades supranacionales y se extiende e internaliza el poder de afuera del Estado.

[6] Normas contables del sector público

En sexto lugar, el control financiero se basó en las normas de contabilidad emitidas por la Contaduría General de la Nación con base en las normas NIIFSP y conforme a la Resolución 357 de 2008 de dicha entidad, que reguló un procedimiento de control interno contable y la obligatoriedad de la emisión de un informe anual de evaluación del estado del control interno contable a cargo de las oficinas de control interno o de quien haga sus veces a través de un aplicativo denominado Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP). El CHIP es un sistema de información (*software*) que no controla, pero establece los parámetros de los reportes cuya información se constituye en una ventana que permite observar información contable relacionada con la gestión y situación financiera de las entidades que reportan y que permite análisis individuales, sectoriales, históricos, regionales y nacionales sobre el estado y comportamiento de la administración pública en materia financiera. Este sistema facilita el control de la ciudadanía y del Congreso. Esa misma información se reporta en aplicativos o software que estable la Contraloría General y las contralorías regionales, con algunas diferencias en el tema de contratación y datos estadísticos, así como la periodicidad del reporte y el aplicativo en que se debe suministrar la información. Con la información reportada a la Contaduría y a las contralorías (nacional o del orden territorial), se establecen las bases del control directo (fiscal) que ejercen las contralorías sobre las entidades.

www.bdigital.ula.ve

Esta despersonificación de la información misma que se diligencia y publica en los sistemas de información, termina manifestando las cualidades del panóptico, pero de manera más refinada. Se instaura en lo más recóndito de la información.

Sin embargo, así como la información en los sistemas informáticos gubernamentales cumple funciones de panóptico, también es la responsable

c.c Reconocimiento

de una evasión de responsabilidad humana en el ejercicio del control. Veamos. Cuando se examina la relación entre la información diligenciada en formatos y plantillas y el controlador, este último termina renunciando a leer el contenido de los campos, pues se enfoca prioritariamente en revisar si los campos satisfacen los parámetros establecidos para el diligenciamiento. La información y redacción de los campos podrán ser excelentes, pero si no pasan el filtro (o la condición establecida), el controlador simplemente no las lee. Le asigna el peso de la decisión a la forma y no al contenido; al sistema y no a la expresión de las ideas; al software del computador (y su número de caracteres) y no a la redacción. En otras palabras, esta sería la manifestación concreta en la nace el cliché al afirmar que es "el sistema" el responsable de decidir, alertar, aprobar o desaprobar la información, o inclusive condicionar su aceptación ("recibido con errores").

El sujeto que informa se somete a la forma y se sincroniza con los sistemas (reporta la información en los tiempos y formas que se establecen). Los sujetos que controlan. Los sujetos (ingenieros de sistemas) que diseñan los formatos en los sistemas de información establecen los preceptos y formas recomendados por el contador que permiten aceptar, rechazar o condicionar el tipo de información que se pretende publicar. En el diseño del software convergen todas las formas y las aglutinan; es una compilación de formas: la forma a la que se enfrentan los que proporcionan la información, la forma en que los usuarios controladores pueden acceder, utilizar y relacionar la información y la forma propia del sistema que han diseñado los ingenieros de sistemas. Cuando se logra sobrevivir a todos los filtros informáticos, la información es viable, se hace pública y se organiza para el análisis de los interesados o usuarios (incluyendo la ciudadanía). El sistema de control está deformándose y sesgándose hacia un mero control de cumplimiento de formas; no hacia el contenido. El controlador por su parte, a partir de las alertas que le genera el software de captura de información, examina la información, recibe alertas, hace planes y programas de auditoría, selecciona entidades e información para auditar. Es un poder sobre la forma, no sobre el contenido; lo subyuga. El responsable de diligenciar los formatos puede mentir, omitir, exagerar, reemplazar, proyectar información, anticipar al controlador sin obstáculos; y siempre se sujeta a la forma, pues "cumplió". Es una forma de burlar el control y el poder. Permite al controlado no ceñirse a las prescripciones profesionales: satisface los requerimientos del sistema a como dé lugar. En eventuales revisiones en que se encuentren falencias,

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

inaplicaciones o desviaciones con respecto a marcos reguladores o profesionales, el controlado logra "pasar el examen" por vía del correspondiente "plan de mejoramiento".

Puede no existir castigo, puede "salirse con la suya" quien desvía recursos, quien es ineficiente en el uso de los recursos, pues se debe diferenciar al gerente que toma decisiones respecto del funcionario que permite o realiza un desvío y de quien elabora y reporta la información financiera.

En primer lugar, el contador y los jefes de control interno de las entidades gubernamentales son los delegados de la administración para reportar información. En este caso, el control no se extiende en quienes tienen actuaciones y toman decisiones que afecten los bienes y recursos del Estado, sino que se enfoca inicialmente en quienes reportan la información. En segundo lugar, los administradores diluyen sus responsabilidades a partir de la identificación de fallas en los procesos que, una vez despersonificados, deben ajustarse permanentemente a partir de los "planes de mejoramiento".

Ejemplo: imaginemos una compra ficticia en la cual están coludidos un jefe de compras y un tesorero cuya información se reporta como si la transacción hubiera sido real. El contador reporta la información que se le proporcionó: se compró y se pagó (a un proveedor ficticio). El controlador inicia su proceso de investigación con quien reportó la información y le señala su papel respecto de la necesidad de comprobar la veracidad de las operaciones que reportó. A partir de ese hallazgo, comienza a determinar las responsabilidades del tesorero y del jefe de compras. De igual forma, establece la responsabilidad "política" de los administradores respecto del diseño y control de los procesos (en este caso de compra). Para ello se establece el correspondiente "plan de mejora" hacia el proceso que falló y los sujetos que deben mantenerlo y mejorarlo.

www.bdigital.ula.ve

Este ejemplo ilustra el caso en el que funciona el control sobre información que se sujetó a las formas y que logra establecer preocupaciones sobre el contenido y responsabilidades por el uso o malversación de fondos y bienes públicos. Aquí funciona.

Sin embargo, en condiciones "normales" si no existen situaciones que generen alertas en la información reportada, no se incluirán esas entidades en los planes de auditoría. Por ejemplo, un aumento significativo en la

c.c Reconocimiento

contratación de servicios personales respecto del periodo anterior puede fraccionarse mediante el uso de cuentas contables distintas que, en últimas, van a representar información "normal" para que le entidad no sea incluida en los planes de auditoría del controlador. Es el caso que ocurre que cuando una contratación por servicios personales aumentó en 15% respecto al periodo anterior. Dichos valores pueden ser presentados hasta el 10% como incremento del gasto de honorarios y el otro 5% como gastos por otros servicios técnicos. En este caso la información reportada se dirige a no generar alertas a los controladores. Se cumple perfectamente con la forma y desvía la atención sobre el contenido.

En esta perspectiva, MECI debe "implementar controles al proceso contable público, para que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública" (Contaduría General de la Nación, 2008). El control interno sobre la información contable aludido en la Resolución 357 tiene como marcos específicos de referencia las Resoluciones 354, 355 y 356 que establecieron el Régimen de Contabilidad Pública en Colombia, régimen que posteriormente fue modificado (actualizada) por la Resolución 156 de 2018 (Contaduría General de la Nación, 2018).

www.bdigital.ula.ve

Como se puede interpretar, la Contaduría General de la Nación es la responsable de sistematizar los constructos relacionados con las características y cualidades de la información contable. En contraste, la Contraloría General de la República los compila, revisa acciones y toma decisiones con base en esos constructos en sus procesos de compilación de información y de control externo a las entidades y sujetos. El DAFP se constituye en el mecanismo, el dispositivo que tecnifica las formas de control y autocontrol en las organizaciones, dirigidas a los procesos y sujetos que intervienen en ellos, que les permite internalizarlos mediante la facilidad y las formas (herramientas) y guías necesarias para que se dinamice el control interno.

[7] La Ley 1314 de 2009: La adopción de estándares de INTOSAI

En séptimo lugar, con la expedición de la Ley 1314 de 2009, Colombia inició su proceso de adopción de estándares internacionales de información financiera. Esta ley reconoció la categoría de regulador de estándares de contabilidad a la Contaduría General de la Nación, en concordancia con el

c.c Reconocimiento

artículo 354 de la constitución política. La Contaduría General de la Nación posteriormente realizó ajustes al marco de régimen de la contabilidad pública con base en las normas internacionales de contabilidad para el sector público IPSAS mediante la Resolución 414 de 2014.

La Contaduría General de la Nación es el organismo técnico que expande la regulación del IASB y de INTOSAI en materia de las formas de preparación, revelación y control de la información contable para el sector público. El movimiento pendular que se observa aquí consiste en el movimiento desde el poder "central" de INTOSAI hacia al poder "periférico" del Estado y la constitución política. Una vez que el Estado y la constitución clonan esta delegación del poder, devienen, a su vez, en poder central hacia entidades fiscalizadoras superiores (Contraloría General de la República) que devienen poder periférico y aún más cuando en el orden territorial se les otorga ese poder de control (contralorías territoriales). El punto por destacar es que cada vez que un organismo funge con la función de poder "periférico" está interiorizando y extendiendo el poder del organismo que representa el poder central. Las formas de control se concentran en los constructos, formas y prescripciones de un modelo de información financiera (a cargo de la Contaduría General de la Nación) que entrega los insumos necesarios para poner en marcha el ejercicio de control externo.

www.bdigital.ula.ve

[8] El Decreto 2482 de 2012: Independencia de MECI en relación con la gestión

En octavo lugar, el modelo MECI fue complementado en 2012 mediante el Decreto 2482 que estableció los lineamientos generales para la integración de la planeación y la gestión en las entidades gubernamentales; el sistema de control establecido en MECI se concebía independiente de la planeación y la gestión en las entidades gubernamentales. El Decreto 2482 reconoció la existencia de tres sistemas que, de manera conjunta e integrada, contribuyen al control de las organizaciones. Es decir, no es suficiente el desarrollo de un sistema, sino que simultáneamente deben existir la planeación, la gestión y el control en las entidades gubernamentales. El control ahora se segmentó en tres procesos diferentes pero complementarios y reconoció la importancia de su coexistencia en las entidades.

[9] Régimen de Contabilidad Pública

En noveno lugar, con la Resolución 193 de 2016 la Contaduría General de la Nación determinó que el procedimiento para la evaluación del control

c.c Reconocimiento

interno contable se debe incorporar en los procedimientos transversales que establece el régimen de contabilidad pública. Tales procedimientos transversales corresponden a las etapas y actividades del proceso contable que incluyen el reconocimiento (identificación, clasificación, registros y ajustes) y revelación de la información de las entidades gubernamentales. El control ahora se extiende a la información contable en la identificación de etapas y actividades de un proceso. El objeto de control ahora son los procesos y procedimientos para la representación y revelación de la información en entidades gubernamentales.

[10] Subordinación de MECI al modelo integrado de planeación y gestión

Por último, en 2017, mediante el Decreto 1499, cambió radicalmente la jerarquía entre el control interno fundamentado en MECI y el Modelo Integrado de Planeación y Gestión, puesto que en el nuevo enfoque el control interno *pasó a ser un subsistema del* modelo integrado. Es decir, se incluyó el control interno en las labores de gestión y planeación organizacional y mantuvo los controles sobre las operaciones, bienes y recursos de las entidades gubernamentales. Anteriormente, ambos modelos eran independientes y complementarios. Al subordinarse MECI al modelo integrado, la concepción de control quedó inmersa en la gestión administrativa y se diluyó su especificidad. También se incorporó en todas las acciones relacionadas con la gestión y la planeación de las organizaciones. Ahora, el control interno transita por todos los sistemas, procesos, procedimientos y herramientas que posee o desarrolla una entidad para el cumplimiento de sus funciones, incluyendo las etapas, procesos, procedimientos e instrumentos de la información contable.

www.bdigital.ula.ve

El Modelo de Gestión Integrado de Planeación y Gestión (MGIPG) que elaboró el DAFP en 2017 identificó la existencia de un sistema de desarrollo administrativo, un sistema de gestión de la calidad y un sistema de control interno que, simultáneamente, contribuye al fortalecimiento de la administración pública. Es claro que estos sistemas se enfocan en la capacidad administrativa, el desempeño institucional y la utilización de los recursos materiales y financieros de una entidad (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2014, pág. 15).

Las oficinas de control interno en la perspectiva de MGIPG deben desarrollar auditorías, seguimiento a los planes y programas en un marco de

c.c Reconocimiento

planeación y regulación específico. El control financiero que ejercen esas oficinas reconoce el marco regulativo establecido por la Contaduría General de la Nación que acogieron los estándares internacionales de contabilidad para el sector público NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público).

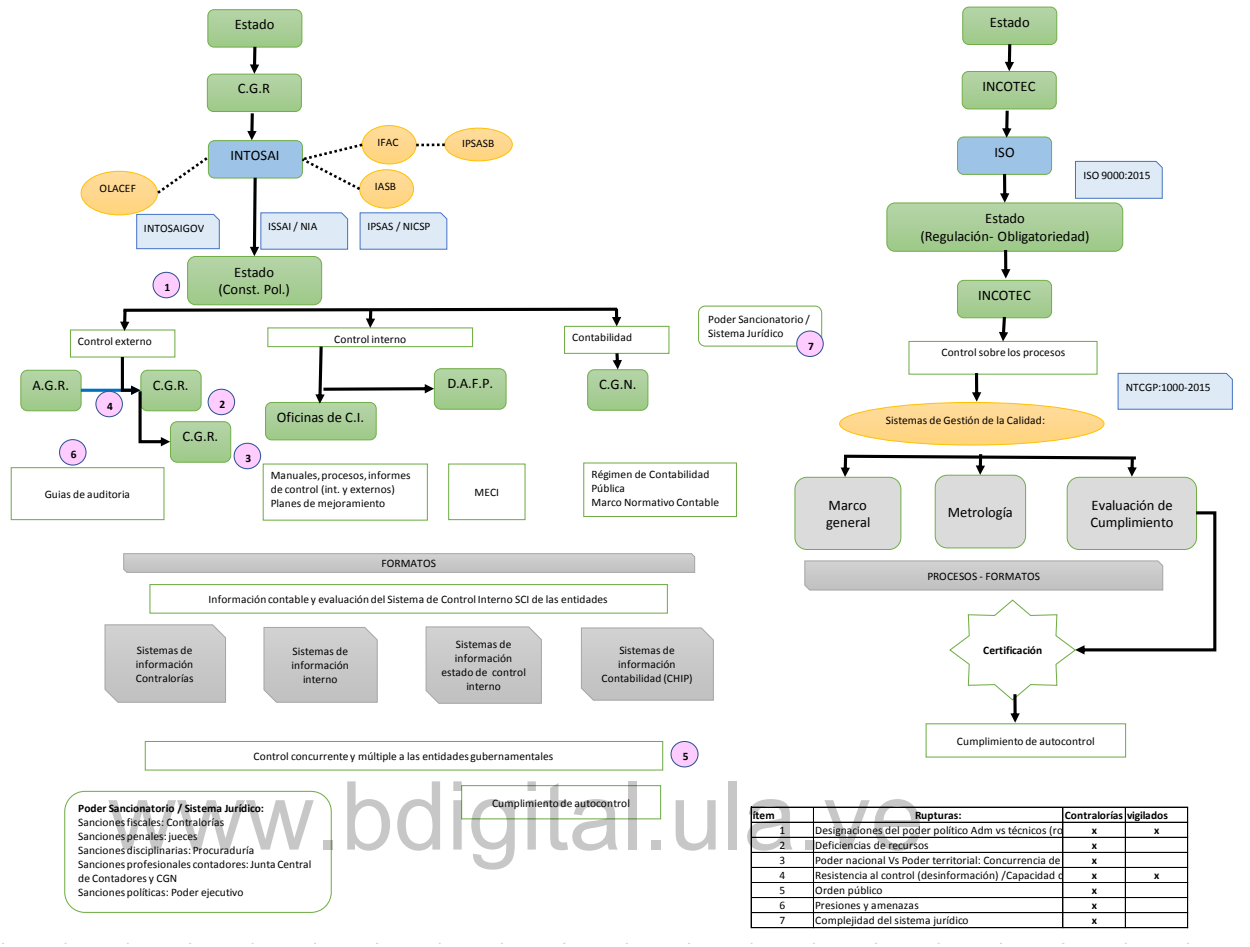
Ahora bien, las respuestas de las entrevistas asocian control con el marco regulativo más próximo a ellos que serían los estándares adoptados por la Contaduría General de la Nación y también reconocen la existencia del control interno sobre la información contable.

En la gráfica 1 se resume el itinerario de la circulación del poder descrito, se ilustran algunas relaciones con los sistemas de gestión de calidad y las rupturas que se describen más adelante como verificadores y falsadores, a título de conclusiones.

Gráfica 1. Itinerario de circulación del poder, relaciones e identificación de rupturas

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento



Ítem	Rupturas:	Contralorías	vigilados
1	Designaciones del poder político Adm vs técnicos (ro	x	x
2	Deficiencias de recursos	x	
3	Poder nacional Vs Poder territorial: Concurrencia de	x	
4	Resistencia al control (desinformación) /Capacidad c	x	x
5	Orden público	x	
6	Presiones y amenazas	x	
7	Complejidad del sistema jurídico	x	

www.bdigital.ula.ve

Fuente: construcción propia.

[6.2.] Mecanismos, dispositivos e instrumentos

[1] Existen múltiples formas de control

Existen múltiples formas de control: concurrentes, simultáneas y transversales en los que se concibe el modelo como parámetro, como guía y con posibilidades infinitas de aplicación.

[2] control externo e interno

Las entrevistas realizadas demostraron la predicción de Foucault respecto a tres aspectos sobre la "individualización" del poder. [*1*] En ellas se demuestra un reconocimiento cercano de las formas de control externo

c.c Reconocimiento

(INTOSAI, IASB); [2] una incorporación y aplicación del modelo contable (CGN), y [3] unos sistemas de control interno (DAFP, MECI) por cuyas vías se materializa la individualización del poder y se expresa como "autocontrol".

[3] La contabilidad facilita el control y su naturaleza cambia

Un análisis del poder desde la perspectiva de Foucault nos permite verificar que la contabilidad es un sistema de información que facilita el control. Es una herramienta de control organizacional; pareciera "neutral" y solo preocupada por la representación epistemológica. Sin embargo, su naturaleza cambia y es condicionada cuando se circunscribe a los sistemas regulativos, cuando adopta un modelo de control particular y cuando en sus interacciones responde a intereses particulares de un poder político. La contabilidad deviene instrumento. Cuando asume las regulaciones estatales y de organismos reguladores, la contabilidad, a diferencia de otras disciplinas, se ve forzada a desatenderse de la representación epistemológica (ya producida) y termina preocupándose, en manos de los controlados y controladores, en atender intereses y necesidades propios del control político y de sus luchas de poder.

www.bdigital.ula.ve

[4] formatos, calidad y panóptico

Se necesita mostrar la "calidad" de la organización como colectivo, lo que les permite validarse a través de certificaciones internacionales (ISO). Busca el reconocimiento del sistema. Lo paradójico es que como panóptico, ellos no sienten la presencia de una "sola cámara de vigilancia", sino de muchas (o sea los sistemas) y entienden estas múltiples vigilancias como aquellas formas de ser mejores ellos y ser reconocidos socialmente a través de visibilidades formales como las de una certificación de calidad. Los sujetos se atan a los procesos y los formatos; desaparecen como individuos y son útiles en la medida en que cumplan procesos y diligencien los formatos.

[5] Los detalles son los formatos

Un aspecto crucial de los "detalles" periféricos del poder son los formatos y reportes que se vinculan a sistemas de información. A través de formatos se materializan y estandarizan los procedimientos de auditoría, los procedimientos contables y el cumplimiento regulativo. En este aspecto, se constituyen en un punto de acuerdo entre controladores y vigilados. Tales formatos son dinámicos porque responden no solo al modelo general de control, sino a las adaptaciones que realiza cada entidad de control y cada

c.c Reconocimiento

entidad controlada. Los formatos se interiorizan a través de los sistemas de la calidad de la gestión y de las reuniones en comités institucionales.

[6] El papel de los formatos en el control

La pasividad de la profesión contable y del control sobre la información financiera gubernamental llega a la construcción de herramientas de control (especialmente formatos) que son direccionados por un organismo técnico (DAFP) en un sistema de control interno que les permite a los contadores públicos "ahorrar" pensamiento y establece atajos para la aplicación del conocimiento. No contentos con la utilización de esas herramientas de control, los contadores públicos pueden inclusive particularizar los formatos e incluirlos en los sistemas de gestión de la calidad para que se conviertan en adopciones "voluntarias" que terminan obligando.

[7] Itinerario de la circulación del poder

Obsérvese que el reconocimiento de las ondas mayores de poder (la regulación, los organismos y los procesos y procedimientos que se establecen a título de modelos o códigos) está presente en la percepción de los entrevistados. También se reconocen los estándares como los de INTOSAI, COSO, NIIFSP y unas disposiciones de "orden técnico" o "disciplinares emitidas por el DAFP. Las ondas mayores de poder incluyen no solo los organismos, sino unos modelos técnicos que se prescriben como manuales, regulaciones y guías.

www.bdigital.ula.ve

Se reconoce el ejercicio de poder más próximo a cada entidad. En cambio, los manuales y guías se consideran muy "lejanos" o son imperceptibles y no perciben cómo a través de ellos se ejerce el control. La información y reportes financieros, al igual que los formatos, son los medios que permiten las conexiones entre las ondas de poder mayor respecto de las actividades de la organización y se dinamizan a través del dispositivo de control interno presente no solo en la información financiera, sino en la planeación y gestión de las organizaciones. El control no descarta que se ejerza sobre sujetos y privilegia la despersonificación del control para considerarlo o enfocarlo en los procesos. Sí existen las ondas de poder y son múltiples, concurrentes y simultáneas.

El control territorial es más exigente, tiene más presencia que el que ejerce la Contraloría General de la República, aunque utiliza la misma información y las mismas formas prescritas nacionales. Hay una asimetría

c.c Reconocimiento

entre ambas. Cuanto más cerca esté el control territorial a las entidades controladas, mayor presencia o percepción de control existe.

Los entrevistados conciben las guías de auditoría sobre la información financiera como disposiciones técnicas, no como control directo. No ven que esas disposiciones sean disfraces de mecanismos de control. Y no tienen por qué verlas así. Aquí es donde entra el poder explicativo de la teoría de Foucault: el hecho de que vean ese disfraz no implica que no se esté expandiendo el poder por esa vía.

Foucault nos está enseñando a detectar y a dirigir nuestra atención hacia la identificación de esos mecanismos de extensión del poder. Foucault diría: en la aceptación de esas reglas como técnicas es en lo que consiste la interiorización del poder; así es como los sujetos en la "periferia" contribuyen con el poder central; así es como se explica que el poder central encuentre agentes *facilitadores* del ejercicio del poder.

[8] Calidad; autocontrol

Un hallazgo importante de la vinculación entre las respuestas de los entrevistados y el marco teórico fue el carácter atribuido a la calidad como una validación de que los mecanismos de control existen y funcionan; es el autocontrol; el discurso es calidad, pero lo que se asocia es la capacidad de autocontrolarse mediante documentaciones, auditorías internas, formatos y reuniones que comprometen más a los individuos a autocontrolarse y a enfocarse en la "calidad"; es una ideologización del control y del papel de la auditoría en las organizaciones (siempre se presenta como auditoría de calidad; no calidad de productos ni de servicios; se trata de la interacción de los elementos de un sistema de control interno de las organizaciones. El tema de la calidad aparece en los entrevistados como el efecto de la confluencia de sistemas de control al punto que lo puedan incorporar a su cultura, a sus principios, valores, creencias y en sus acciones cotidianas.

www.bdigital.ula.ve

[9] "Contróleme, pero con metodologías"

Los sujetos controlados llegan incluso a exigir que existan metodologías en el marco de la evaluación que se les hace para que ellos puedan conocer y responder a las formas de evaluación que se realizan, a la información que reportan y, en consecuencia, a ellos mismos. El procedimiento de evaluación estructurado como metodología les permite reaccionar al control y al mismo tiempo evadirlo. Por su parte, los

c.c Reconocimiento

controladores conciben que esas guías son importantes para alertar, concientizar y exigir a los controlados que se apliquen a sí mismos esas metodologías de tal suerte que se "facilite" el control externo.

[10] Control interno como dispositivo, oficina de control interno como mecanismo

Los entrevistados consideran que no tienen la opción de desconocer los requerimientos de información, pero lo interesante es que parece que el control se instala en el seno mismo de las organizaciones a través de las oficinas de control interno, quienes serán las garantes de que se entregue la información correspondiente en las formas y tiempos establecidos para ello.

Las Oficinas de control interno, además, tienen la función de intermediación entre la entidad y los entes de control, se constituyen en un instrumento mediante el cual se ejerce control (por parte de las contralorías) y al mismo tiempo es un dispositivo que hace fluir el control dentro de la organización.

[11] La regulación

Ahora bien, la regulación es el otro vehículo mediante el cual transita el control, pues establece obligaciones de entrega de información y es interiorizada en los sujetos cuando señalan que "no hay información vedada para los entes de control".

www.bdigital.ula.ve

[12] Las "capacitaciones"

Otro instrumento que facilita el control lo constituyen las "capacitaciones" que realizan las contralorías y las oficinas de control interno. Cuando nada de esto es suficiente, siempre estará al acecho el castigo mediante la aplicación de un código disciplinario.

[13] MECI

Los entrevistados manifestaron que el sistema de control interno, bajo el modelo MECI tiene unas características adicionales o diferentes: [*1*] una mayor socialización y empoderamiento de los funcionarios respecto del sistema de control interno; [*2*] las formalizaciones mediante documentos y disposiciones internas; [*3*] el efecto propio de un cambio de actitud de las personas o colaboradores en favor de la aplicación de los elementos del sistema de control interno para que sean proclives a una cultura "ética", de legalidad y de calidad ("que no haya resistencia a cambios"). La oración que

c.c Reconocimiento

resumiría este punto sería: "aunque yo no esté de acuerdo, debo observarlo, no puedo hacer más". Validado Foucault.

[14] información como dispositivo

Desde una perspectiva más dinámica, los entrevistados señalaron que sin la información que suministran los vigilados no existe la posibilidad del control. Por ello, la característica de la información es que debe ser "pública", para que pueda ser conocida por quien la solicite y, en especial, por las entidades de control. La información emerge en este espacio, nuevamente, como el dispositivo que moviliza a las entidades fiscalizadoras y a los sujetos vigilados (controlados) en un mismo propósito: controlar los recursos y la gestión gubernamental.

[6.3.] Verificadores y falsadores de la teoría del poder periférico

[1] El componente capilar del poder (y del control)

www.bdigital.ula.ve

La teoría de Foucault nos hizo cambiar el enfoque del poder hacia sus "extremos". Nos obligó a enfocarnos en su estatus "capilar". Nos obligó a dirigir nuestra atención hacia la actividad de inventariar las reglas de juego (las instituciones) que fijan las entidades reguladoras (incluyendo el Estado) y la lista de organismos (organizaciones) que ilustran cómo, y de qué manera, han evolucionado y configurado las vías para la materialización del poder central en los sujetos que interactúan con las normas (contables y de control sobre la información contable gubernamental en nuestro caso).

Los mecanismos por medio de los cuales las prácticas profesionales y las relaciones periféricas de poder en el ejercicio disciplinar configuran la *capilaridad* de Foucault son los siguientes. [*1*] La observancia, aplicación y reclamos de un régimen de contabilidad o un marco normativo único para la información contable (que se expresa en manuales contables); [*2*] la existencia de sistemas de información; [*3*] la noción de "información pública"; [*4*] los sistemas de control interno y [*5*] los sistemas de control de calidad. Estos mecanismos se dinamizan por vía de la utilización de *formatos* y *reportes*.

c.c Reconocimiento

[2] Aceptan los constructos

Una vez que los contadores de forma individual aceptan que los constructos formulados por la disciplina son los mejores candidatos; una vez que los contadores consideran que estos constructos tienen una rigurosidad y una legitimidad representacional, entonces aquí es donde podría empezar su trabajo interpretativo la teoría de Foucault. Es más, en caso de que los contadores de forma individual detecten la ausencia de algunos constructos, comienzan a reclamar de inmediato su presencia o incorporación en un discurso determinado, puesto que esas son las "reglas de juego" que se les ha enseñado en la disciplina. Este sería uno de los puntos de entrada que se vería como evidencia de que efectivamente ellos estarían contribuyendo a la individualización del poder de Foucault y a la permeabilización de este ejercicio periférico del poder hacia atrás: hacia las normas, estándares y "reglas de juego" de la disciplina.

[3] Las certificaciones como subconjunto del control central

Una forma como los sujetos controlados se subsumen al control central es por vía de las certificaciones de los sistemas de gestión de calidad que dan cuenta de sus procesos de auto control, de la extensión del modelo de control y de la aplicación plena y extendida de ese modelo. Es aquí donde ni siquiera el poder central agradecería este éxito, sino que es el poder periférico el que se jacta, se enorgullece y el que agradece la oportunidad de "individualizarse" de la manera prevista por Foucault.

www.bdigital.ula.ve

[4] El autocontrol

El poder se manifiesta en la periferia como autocontrol. Los constructos se interpretan y asumen no solo como un mecanismo de representación apropiada, sino que desvían la preocupación por el conocimiento hacia el mero uso instrumental de los conceptos, a través de la utilización de formatos y reportes de información.

[5] El mundo como conjunto de procesos

Desde el punto de vista óntico, la forma como los sujetos controlados ven el mundo se ve influenciada por el control sobre los procesos. Hay una total despreocupación por el hecho contable. Lo que les preocupa es cómo se incorpora un hecho en los sistemas de control interno y en los sistemas de gestión de la calidad. Se preocupan más por el proceso que por el hecho.

c.c Reconocimiento

[6] El sujeto "atrapado" por el poder y las participaciones colectivas

En las entrevistas se muestra que el contador (como receptor de mecanismos de control y de regulación) constituye un sujeto "atrapado" en los mecanismos del poder (central). Él mismo es aprisionado por el poder. El poder lo dirige, lo "encarcela" y lo que es foucaultiano: contribuye a su prevalencia por vía de su propio autocontrol. Cuando el contador recibe la influencia del poder central contribuye a perpetuar su dominación desde sí mismo; desde su periferia; desde su capilaridad. Como hallazgo de las entrevistas, destacamos que el contador incluso ya no se concibe solo como un individuo, sino que se inscribe y diluye en participaciones *colectivas* (comités, mesas de trabajo) en las que se "socializa", se "discute" y se "extiende" el poder.

[7] La contribución de los sujetos a la perpetuación del poder

Los sujetos (periféricos) basados en la investidura contable se asumen como un tipo de sujetos quienes, en su actuación y discurso, pregonan un control que no proviene de ellos, sino que es efecto de unas disposiciones de control (poder central) que los dirige (e incluso somete) y donde aparentemente no se ejerce poder. Sus propias actuaciones, pensamientos, creencias y valores estrictamente no hacen parte del poder central, pero contribuyen a que se perpetúe y son su contribución al poder (foucaultiano).

www.bdigital.ula.ve

[8] La individualización del poder

Como observamos, el poder central representado por el Estado, por la Contraloría General de la República y por INTOSAI "no son importantes" en el sentido de representar un "poder central". Lo que interesa desde Foucault son los propios individuos quienes se restringen en sus conductas y son quienes pueden hacer que funcione "la máquina del poder": la "individualización del poder"; ya no se trata de una multiplicidad de individuos contra quien vaya dirigido el poder, sino de los *individuos que hacen funcionar el poder*; digamos que "contribuyen" con el funcionamiento de la maquinaria.

[9] La "conciencia": creer que con ella se contribuye al desarrollo

Es tan profunda la internalización de los mecanismos de control, que los entrevistados terminaron interpretándolos como resultado de la "conciencia", de "su voluntad", de su "cultura de control". Saben que están controlados, vigilados, y creen que esos mecanismos contribuyen al

c.c Reconocimiento

desarrollo de la entidad. Tal es el caso cuando agradecen, solicitan y promueven que los controlen para "hacer mejor las cosas".

[10] El control como mecanismo inducido

La forma como emerge el control para inducirlo es cuando se afirma que "contribuye a la mejora de los procesos en las entidades". El control, en este sentido, se presenta como "acompañamiento" y establece una ruta que coordina los procesos con los resultados deseados. Así presentado el control, no es criticado ni cuestionado por los sujetos. Exige la tarea de ajustarlo y expandirlo.

[11] Las normas ISO

Los sistemas de gestión de calidad en las organizaciones demuestran la fortaleza y consistencia del modelo de control "autoimpuesto", desarrollado e interiorizado, pero al mismo tiempo publicitado y difundido mediante certificaciones de cumplimiento de normas ISO o NTCGP1000:2015. Una certificación de calidad demuestra que los sujetos de una organización están comprometidos con la continuidad de sus procesos al punto que los cambios de funcionarios los impacten en menor medida.

www.bdigital.ula.ve

[12] No hay "ahorros"

A diferencia de la productividad del fordismo, aquí en los sistemas de gestión de la calidad no hay ahorros. Dichos sistemas pretenden interiorizar la cultura del autocontrol a como dé lugar y a cualquier costo. Se trata de someter la voluntad de los individuos a los modelos de control y de ponerlos a su servicio. El beneficio es reducir el costo del control externo. Los sistemas de control interno (que se integran a los sistemas de gestión de la calidad) "ahorran" en relación con las mecánicas del control externo, pues lo facilitan.

[13] La madurez técnica

El modelo de control sobre la información contable se desarrolla de mejor forma cuando los funcionarios lo convierten en prácticas y convicciones. A esto se le denomina "madurez técnica".

[14] El control como mejora de procesos

Otra forma de contrarrestar la resistencia de los vigilados es lograr un "ambiente de confianza" en el sentido en que se identifique que ambos (controlador y controlado) quieren mejorar y desarrollar a la entidad auditada. El efecto de filiación o "confianza" termina en que los vigilados

c.c Reconocimiento

agradecen que los controlen, que les encuentren hallazgos para poder mejorar e inclusive generan un nivel de comunicación con los auditores (de manera informal) que, en eventuales dudas o situaciones posteriores, los consultan y les solicitan consejo en sus actuaciones, a título de "colaboración" que reconoce un controlador que "los orienta" y un controlado sumiso. La expresión que resume este punto es: "los sujetos son proclives al control" pues el control no solo tiene un fundamento legal, sino que contribuye a generar "beneficios" a la entidad vigilada.

[15] La "conciencia" y la "cultura" como verificadores de Foucault

Se puede verificar en las afirmaciones de los entrevistados que, al no reconocer la existencia del castigo del control (control como castigo) y desplazarla hacia el control como instrumento, terminan abandonando la concepción del autoritarismo del poder central para considerarlo como ajeno a sus actividades, y el ejercicio del poder periférico queda interpretado como "conciencia" y "cultura". Cumplir con estos procedimientos y actividades es importante porque es parte del desarrollo de la entidad. La conciencia de los sujetos queda supeditada desde esta perspectiva al logro del "desarrollo" de la entidad. Obsérvese que, si bien es cierto que es razonable, e incluso justificable que, al internalizar los mecanismos de control, la entidad "se desarrolla"; resulta paradójico que asocien ese desarrollo a una contribución de ellos mismos por vía de la "conciencia" y cultura" de los controlados. Foucault entra con toda su majestad. La conciencia del individuo pierde su *independencia personal* y el éxito del desarrollo de la organización es la configuración de una *conciencia "organizacional"* en función del cumplimiento de actividades y procesos que son observados, vigilados y auditados con miras a su reconocimiento, cumplimiento y mejora.

www.bdigital.ula.ve

La calidad es percibida por los entrevistados como la expresión de que han interiorizado el modelo de control, es la validación de que los mecanismos de control existen y funcionan; es el autocontrol; el discurso es calidad, pero lo que se asocia es la capacidad de autocontrolarse mediante documentaciones, auditorías internas, formatos y reuniones que comprometen más a los individuos a autocontrolarse y a enfocarse en la "calidad"; es una ideologización del control y del papel de la auditoría en las organizaciones (siempre se presenta como auditoría de calidad; no calidad de productos ni de servicios; se trata de la interacción de los elementos de un sistema de control interno de las organizaciones.

c.c Reconocimiento

[16] La interiorización del control y sus efectos

Cuando los entrevistados afirman que el modelo de control que aplica la entidad (MECI) es eficaz porque confluye con otros sistemas (los mencionados recientemente) y de esa manera se logran los objetivos de la entidad se puede observar que la alienación, la forma de interiorización del control es dramática. Es paradójico observar cómo es posible que los entrevistados están entendiendo los sistemas de salud laboral u ocupacional como si se tratara de sistemas de control en favor del individuo únicamente. No lo ven como un sistema de protección de la productividad de la organización y una forma de cuidar sus recursos. Todo lo ven como control… no problematizan, por ejemplo, que cuando las empresas exigen exámenes médicos al final de una contratación, entre otras cosas, están evitando posibles demandas laborales, pues están logrando evitarlas; cuando implantan mecanismos de seguridad industrial, las organizaciones están impidiendo costosas interrupciones que reducen la productividad de la empresa y, en fin, cuando las organizaciones puedan tomar decisiones para evitar la desviación de recursos, los entrevistados consideran que esas decisiones son una parte beneficiosa de los mecanismos de control. Ellos consideran que la confluencia de todos estos sistemas va a apuntalar el control sobre ellos. El modelo de control no es único; es una configuración de sistemas que tiene su éxito en la medida en que el individuo internalice el control como su propia cultura, creencia o principio.

www.bdigital.ula.ve

[17] La verificación de la extensión del poder desde los controladores

Algunos entrevistados señalaron que los controladores exceden su labor porque controlan situaciones administrativas que no representan "menoscabo" o "detrimento fiscal". Por ejemplo, cuando cuestionan la utilización de formatos obsoletos o la ausencia de firmas en un formato.

[18] El poder como ilusión

El poder aparece aquí como una ilusión: la ilusión es para quienes controlan, pues creen que con recibir los formatos ya controlaron. Y desde los controlados, el formato sí se concibe como control. Para poder atender las exigencias de información las organizaciones y los sujetos que laboran en ellas se reúnen, coordinan, se supervisan, realizan acciones, se toman decisiones que se van documentando al punto que se llega a la construcción de un informe que hay que entregar a las diversas entidades controladoras y que hay que publicar para el conocimiento de la ciudadanía; en este punto los

c.c Reconocimiento

sujetos perciben que hay control. Parece que, con la entrega de informes, una vez entregado el formato con la información correspondiente con destino a las entidades de control, se asume como la expresión de control por parte de los vigilados; y, aun así, como una demostración de la extensión del control, en sus informes los vigilados se comprometen con las acciones que van a desarrollar en períodos posteriores. Por otra parte, los formatos recibidos por las entidades de control se constituyen en lo mínimo que deben entregar los vigilados, en una formalidad, pero que igual, en ocasiones, no es posible examinar ni validar.

[19] La colectivización del control

Una vía para dinamizar las formas de control es el establecimiento de espacios de interacción como los comités de gerencia y el comité de control interno que hacen que la práctica del control aparezca como una decisión colectiva y que se oriente hacia la mejora de los procesos y de la entidad: "por lo tanto no puede tener discusión". Con ello, pierde el carácter de voluntario.

[20] El autocontrol como verificador de Foucault

La extensión de las ondas de poder es clara, pero el carácter voluntario inicial termina en una imposición. La extensión se hace por vía de la incorporación de iniciativas individuales en instancias colectivas que conducen a la elaboración de nuevos manuales, guías, protocolos y formatos "propios" o aplicables a esa entidad. Estos instrumentos de control aparecen como inherentes a un proceso que es socializado, compartido, ponderado por los miembros de la organización que afecta incluso la voluntad de los individuos y su conciencia con miras a la necesaria contribución al desarrollo de la organización y el cumplimiento de sus objetivos.

www.bdigital.uia.ve

[21] La lucha de poder político entre lo nacional y lo territorial se hace presente en Colombia

Un posible falsador de la teoría de Foucault respecto a la expansión del poder central hacia la periferia, cuando se trata de información contable, es que dicha expansión no siempre se da cuando existen tensiones entre el poder político nacional y el poder político territorial como es el caso colombiano. La resistencia no es contra el modelo de control, ni contra las herramientas y procedimientos que establecen, sino en quién designa a quienes ejercen el control, quién controla los recursos para el ejercicio del control en la dimensión territorial, y quiénes ejercen el control político sobre los funcionarios del orden territorial y las entidades que ellos representan

c.c Reconocimiento

(con sus recursos y potencialidades de empleo e impacto en las regiones). Hay unos límites entre el poder central y sus pretensiones de extensión hacia la periferia que pueden llegar incluso a desvirtuar, contradecir e ignorar el poder central que están inmersos en los modelos de control central. Esta conclusión es una hipótesis para futuras investigaciones.

Como ya se ha observado a lo largo de la tesis, cuando se considera la teoría de Foucault desde su aspecto de *teoría política* y de *filosofía política*, hemos destacado que se opone a esas teorías clásicas del poder central en la *ciencia política*. Lo que individualizó a Foucault fue su énfasis en la "contribución" capilar en el poder periférico frente al ejercicio del poder central. En consecuencia, su enunciado "universal" sería: el poder periférico siempre extiende el poder central. Sin embargo, aquí estamos observando que en el caso de las contralorías territoriales no se produce esa predicción. De esta manera, podemos afirmar que este hallazgo es dual: por un lado, es un falsador de la teoría de Foucault y, por otro, un verificador de la teoría del poder central.

[22] El poder nacional vs. el poder territorial

www.bdigital.ula.ve

Cuando los entrevistados plantean que el control es más exigente cuando lo ejercen las contralorías territoriales respecto de las contralorías nacionales, como señalamos anteriormente, estamos en presencia de una ruptura en la forma de control. Esto explicaría que las contralorías territoriales, mediante sus prácticas de control y su cercanía con los vigilados, tiendan a enfrentar el poder central que representan la auditoría general y la contraloría nacional.

Hay que recordar que algunos miembros de la Contraloría General de la República son elegidos por el poder nacional. En las contralorías territoriales los directores o contralores son elegidos por los políticos locales.

Cuando las contralorías territoriales establecen nuevos software para reportes de información y periodicidades (distintas de las nacionales) en sus territorios, se distancian del modelo único. Tienen una holgura para afirmarse como territorio con "capacidades" de controlar sus propios recursos, entidades y sujetos. Al contar con esa holgura, la aplican. Por si no fuera suficiente, las contralorías territoriales llegan incluso a establecer sus propias guías de auditoría que, aunque tengan las mismas etapas o fases de la guía nacional, cuando se aplican, son percibidas como distintas de la nacional en su grado de exigencia. Al hacer esto, las contralorías territoriales reafirman su

c.c Reconocimiento

relativa autonomía de poder; aumentan su reconocimiento y parecieran indicar que en su territorio no se requiere de la presencia de la entidad nacional. Las contralorías territoriales, a partir de ese reconocimiento, pueden tomar distancia y critican las formas de control central sobre ellas.

[23] Un falsador: Las bases para la generación de la corrupción

Esta ruptura dificulta la dinamización del poder en la misma estructura de control respecto a los organismos (no respecto a los modelos). Este sería un falsador de la teoría de Foucault. O mejor expresado, hay una ambivalencia: por un lado, las contralorías territoriales *extienden* el poder central, pero paralelamente *se oponen* a esa extensión. De esta manera, se crea una tensión política entre el poder central y el periférico. Esta conducta puede configurar una importante premisa (y condición) para explicar el origen de una conducta muy extendida: la corrupción.

[24] Las tensiones entre el control nacional y el territorial

En las entrevistas se observó que, aunque todos reclamarían a la administración o autoridad competente la formalización de un modelo único de control, con herramientas y procedimientos establecidos, se rechaza la posibilidad de unificación de un solo ente de control (de orden nacional) que suprima las entidades fiscalizadoras territoriales y su autonomía. La premisa es conocimiento, modelos y tecnologías iguales para todas las contralorías, pero con poderes territoriales (para el control) y recursos independientes.

www.bdigital.ula.ve

[25] Algunas dificultades y rupturas de la aplicación del modelo

La mayoría de los entrevistados (sujetos controladores) manifestó que existen dificultades para la aplicación del modelo de control y se refieren a: (1) la poca asignación de recursos para las contralorías territoriales; (2) la existencia de un enfoque de control posterior y selectivo en la labor de auditoría (no tienen la facultad de control previo ni de advertencia); (3) la concurrencia de entidades de control en los territorios (y el control que ejercen sobre los mismos recursos); (4) la complejidad del sistema jurídico, (5) la resistencia al control de los vigilados; (6) la falta de compromiso político para el control, y (7) la existencia de presiones y amenazas en desarrollo de la labor de control. Seguidamente presentamos algunas de las dificultades en las conclusiones señaladas simplemente como complemento final de las entrevistas. Como se observa, aquí hay algunos nichos de investigación para futuras investigaciones.

c.c Reconocimiento

1. **Poca asignación de recursos, financieros y de personal**. Desde la constitución de 1991, esta situación ha incidido en las deficiencias a la hora de implementar el control sobre la información gubernamental. En este aspecto, los entrevistados reconocen que, como las contralorías no disponen de suficientes recursos financieros y de personal, no pueden revisar, validar y confirmar las características de la información que les suministran los vigilados. En algunos casos, el número de vigilados excede la capacidad operativa de la entidad fiscalizadora o contraloría.

2. **El enfoque de control posterior y selectivo** en que se fundamenta la labor de las contralorías incide debido a que no tienen la posibilidad de intervenir antes que ocurran hechos que afecten las finanzas gubernamentales, y se dejó en las mismas administraciones u organizaciones su auto vigilancia (para la prevención) o control interno.

   El modelo de control fundamental para las entidades gubernamentales, en este caso, se basa en el control interno y en la confianza (propia de economías y sociedades desarrolladas). Como contradicción, vemos que la actuación del control externo (que ejercen las contralorías) cuestiona el modelo de control en que se fundamentan las organizaciones porque, aunque no se presenta como policivo, se realiza y aplica sobre hechos acaecidos que, en eventuales desvíos o malversaciones de recursos, concluye en un proceso administrativo y unos traslados ante otras autoridades para temas disciplinares, penales y de control político.

3. **La concurrencia de controles de la Contraloría Nacional y las contralorías territoriales** en las entidades para examinar uso de los recursos del Sistema General de Participación (SGP) incide, como una deficiencia, para implementar el modelo de control porque dicha actividad ocupa una labor importante en las contralorías territoriales. En este caso, señalan que al igual que no controlan el Sistema General de Regalías, no debieran controlar el SGP y solo se concentrarían en el control que ellos desarrollan sobre los recursos territoriales, y no los que distribuye la nación en su territorio.

4. **Complejidad del sistema jurídico colombiano**. Otra de las dificultades que perciben los entrevistados para la aplicación del

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

modelo de control corresponde al sistema judicial basado en la garantía del debido proceso, pues la mecánica jurídica se dispone para que no se actúe, para que el modelo falle en ciertos casos a partir de dilaciones, caducidad de acciones y prescripción de procesos. Aunque la manifestación es que el Estado es muy garantista, lo que se deriva es que la dificultad está en la complejidad del sistema jurídico que permite la ineficacia de los procesos administrativos de responsabilidad fiscal que realizan las contralorías.

5. **Resistencia al control**. Una de las dificultades para la implementación del modelo de control, acorde con lo señalado por los entrevistados (sujetos controlados) es la resistencia al control, en algunos casos. A través de maniobras de "ocultamiento o manipulación de la información", o el suministro de información confusa, incompleta o errada, los vigilados pueden impedir la aplicación del modelo de control.

6. **La falta de compromiso político para el control** es otro de los aspectos que dificultan la aplicación del modelo de control. En este caso, los entrevistados señalaron que los resultados de las auditorías se utilizan para fines políticos; y en algunos casos no tienen impacto alguno, aun cuando se demuestre reiteradamente que la gestión de los administradores es baja, o que existe una opinión negativa sobre los estados financieros. Los representantes de la rama ejecutiva, con el liderazgo de la presidencia, son quienes deben tomar decisiones drásticas en el ejercicio de control y ello no sucede en algunos casos, estableciendo de esa forma un ineficacia del modelo de control porque siempre se mantienen los factores y situaciones que son detectados, pero no se dan las correcciones o mejoras en las entidades auditadas.

7. **Presiones y amenazas en desarrollo de la labor de control**. En el ejercicio de control, los auditores reciben presiones de diversa índole: personales, familiares, políticas e inclusive amenazas, que pueden afectar la aplicación del modelo de control. En tales casos, la reacción que se deriva por los auditores es a través de directrices éticas de los profesionales que actúan, y la reacción de la entidad de control (contraloría) es la conformación de comités, en los cuales se diluye la dirección de la auditoría y se atribuyen los resultados y decisiones de la auditoría; otra reacción es realizar una "mesa de trabajo" con

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

diferentes instancias (incluyendo a los vigilados) para normalizar el proceso auditor y soslayar las presiones recibidas. No obstante, cuando existen conflictos o problemas de orden público no se puede ejercer el control sobre las entidades vigiladas más allá de la información general que suministran.

[26] Tres casos de contradicción

Una compilación final "corta" sobre posibles desarrollos de investigaciones futuras para encontrar otros falsadores de la teoría de Foucault serían los siguientes tres aspectos problemáticos se pueden destacar y que podrían explicar en cuáles casos no es posible que se extiendan las ondas de poder a los vigilados. Primero, un sistema jurídico complejo e ineficaz. Segundo, la ausencia de compromisos políticos para la materialización del control y, tercero, la cultura de reacciones conflictivas y de orden público que cuestionan la institucionalidad e impiden el ejercicio de control.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

REFERENCIAS

AJE Madrid. (14 de enero de 2018). *¿Para qué sirven las normas ISO?* Obtenido de www.ajemadrid.es: http://www.ajemadrid.es/para-que-sirven-las-normas-iso/

Alvarado Martínez Escobar, M. d. (1983). *La Contaduría Pública. Estudio de su génesis y de su evolución hasta nuestros días.* México: UNAM.

Armstrong, P. (March de 1994). The influence of Michel Foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting, 5*(1), 25-55.

Asamblea Nacional Constituyente. (20 de julio de 1991). Constitución Política de Colombia. *Gaceta Constitucional No. 116*. Bogota, D.C., Cundinamarca, Colombia: imprenta Nacional.

Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (6 de julio de 1991). Constitución política de Colombia. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 17 de abril de 2015, de http://www.senado.gov.co/images/stories/Informacion_General/constitucion_politica.pdf

www.bdigital.ula.ve

Asociación Española para la Calidad. (14 de enero de 2018). *www.aec.es*. Obtenido de COSO : https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/coso

Auditoría General de la República / Banco Mundial. (2011). *Sistema Nacional de Control Fiscal Territorial: Resultados Misión de Expertos para el fortalecimiento del Sistema Nacional de Control Fiscal Territorial en Colombia.* Bogotá, Colombia, mayo, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de https://www.auditoria.gov.co/Biblioteca_documental/OEE/AGRP11-SistemaNalControlFiscalTerritorial.pdf

Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial. (2005). *HERRAMIENTA 2. Elaboración de códigos de las mejores prácticas para el gobierno corporativo. Tomo I. Justificación.* (D. The Office of the Publisher The World Bank: Washington, Ed.) Obtenido de Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911/Toolkit2_Spanish_Tom1.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911

Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting, Organizations, and Society. *Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom, 10*(4), 381-413.

c.c Reconocimiento

Buzo, J. (2014). *Punto de vista.* Obtenido de PricewaterhouseCoopers, S,C,: http://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2014-02-punto-vista.pdf

Carter, C. (2008). A curiously story: Foucault goes to business school. *International Studies of Management & Organization, 38. (Spring, 2008)*(1), 13-29.

Chiavenato, I., Villamizar, G. A., & García Madarriaga, R. (1999). *Introducción a la teoría general de la administración* (Quinta ed.). (L. Editora Campus, Trad.) Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Mc Graw Hill.

Chua, W. F. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. y. Gómez V, *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad* (págs. 37-75). Bogotá, D.C.: Universidad Nacional de Colombia y Universidad de Antioquia.

Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commision. (2003). *COSO.* Bogotá: Ecoe Ediciones.

Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission. (Mayo de 2013). Control Interno — Marco Integrado. En I. d. PwC, *COSO* (PwC, Trad., págs. 1-24). Madrid, España: Instituto de Auditores Internos de España. Recuperado el 14 de Febrero de 2016, de http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf

Congreso de la República de Colombia. (27 de enero de 1993). Ley 42 de 1993. *Diario Oficial 40732*. Bogotá, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=289

Congreso de la República de Colombia. (29 de noviembre de 1993). LEY 87 DE 1993. *Diario Oficial No. 41.120*. Bogotá. D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3697_documento.pdf

Congreso de la República de Colombia. (21 de diciembre de 2001). Ley 715 de 2001. *Diario Oficial 44654*. Bogotá, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=4452

Congreso de la República de Colombia. (12 de julio de 2011). Ley 1474 de 2011. *Diario Oficial No. 48.128*. Bogotá, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta nacional. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1474_2011.html

Congreso de la República de Colombia. (6 de julio de 2015). Ley 1757. *Diario Oficial 49565* . Bogotá, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional.

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (20 de Noviembre de 2013). *COSO II* . Obtenido de Internal control Integrated Framework versión 2013: http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_43/files/coso_2.pdf

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Contaduría General de la Nación. (23 de Julio de 2008). *Resolución 357 .* Obtenido de www.mintic.gov.co: https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3817_documento.pdf

Contaduría General de la Nación. (11 de noviembre de 2017). *Régimen de Contabilidad Pública*. Obtenido de contaduría.gov.co: http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp2007/

Contaduría General de la Nación. (04 de diciembre de 2017). *www.chip.gov.co*. Obtenido de Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP): http://www.chip.gov.co/schip_rt/index.jsf

Contaduría General de la Nación. (31 de Mayo de 2018). Resolución 156. *Diario Oficial No. 50610*. Bogotá,D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de http://www.alcaldiabogota.gov.co: http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=78369#3

Contraloría General de la República. (Noviembre de 2012). *Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales.* Bogotá,D.C.: Imprenta Nacional de Colombia. Obtenido de Contraloria General de la República: http://cdc.gov.co/files/resoluciones/2013/GAT_Final.pdf

Contraloria General de la República. (mayo de 2015). *Contraloría.gov.co.* Obtenido de Guía de auditoría de la Contraloría General de la República 2015: https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/595338/0.+GUIA+AUDITOR%C3%8DA+CGR+05-05-15.pdf/340ca4d1-6617-46a0-a296-955c7d0b7bd4?version=1.0

Contraloria General de la República. (Junio de 2017). Principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la Contraloría General de la República. *Contraloría General de la República*. Bogota´, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional de Colombia. Obtenido de https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/694671/Principios%2C+fundamentos+y+aspectos+generales+para+las+auditor%C3%ADas+en+la+Contralor%C3%ADa+General+de+la+Rep%C3%BAblica.pdf/9f024725-6bb2-4307-b89f-94440b439802

Contraloria General de la República. (05 de 01 de 2018). *contraloria.gov.co*. Obtenido de Guía de Auditoría con Enfoque Integral: https://www.contraloria.gov.co/web/guest/control-fiscal/control-fiscal-micro-proceso-auditor/guias-de-auditoria/guia-de-auditoria-con-enfoque-integral

Cooper, D., & Tinker, T. (1994). Accounting and praxis: Marx after Foucault. *Critical Perspectives on Accounting, 5*(1), 1-3. doi:https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1001

Deleuze, G. (1999). ¿Qué es un dispositivo? En B. E., & D. G. al, *Michel Foucault, filósofo. [Título del original en francés: Michel Foucault philosophe]* (A. L. Bixio, Trad., págs. 155-163). Barcelona: Gedisa.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Departamento Administrativo de la Función Pública. (2014). *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014.* Obtenido de http://www.funcionpublica.gov.co: http://www.funcionpublica.gov.co/documents/418537/506911/Manual+T%C3%A9cnico+del+Modelo+Est%C3%A1ndar+de+Control+Interno+para+el+Estado+Colombiano+MECI+2014/065a3838-cc9f-4eeb-a308-21b2a7a040bd

Departamento Administrativo de la Función Pública. (14 de 02 de 2018). *Funcion publica*. Obtenido de http://www.funcionpublica.gov.co: http://www.funcionpublica.gov.co/quienes-somos

Fayol, H., & Taylor, F. W. (1991). *Administración industrial y general principios de la administración científica* (Decimosegunda ed.). (C. Dimitru, Trad.) Buenos Aires: El Ateneo.

Federación Internacional de Contadores. (14 de enero de 2018). *www.ifac.org*. Obtenido de Federación Internacional de Contadores (IFAC): http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf

Foucault, M. (1966). *El nacimiento de la clínica: Una arqueología de la mirada médica.* ([Edición original en francés, 1953] ed.). (F. Perujo, Trad.) México, D.F.: Siglo XXI Editores, S.A.

www.bdigital.ula.ve

Foucault, M. (1967). *Historia de la locura en la época clásica I* ([Edición original en francés, 1964] ed.). (J. J. Utrilla, Trad.) México, D.F.: Fondo de Cultura Económica.

Foucault, M. (1968). *Las palabras y las cosas: Una arqueología de las ciencias humanas* ([Edición original en francés, 1966] ed.). (E. C. Fros, Trad.) Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores Argentina.

Foucault, M. (1970). *La arqueología del saber* ([Edición original en francés, 1969] ed.). (A. Garzón del Camino, Trad.) México, D. F.: Siglo XXI Editores.

Foucault, M. (1976). *Vigilar y castigar: Nacimiento de la prisión* ([Edición original en francés, 1975. Surveiller et punir], reimpresión 2002 ed.). (A. Garzón del Camino, Trad.) Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores Argentina.

Foucault, M. (1977). *Historia de la sexualidad I: La voluntad de saber* ([Edición original en francés, 1976] ed.). (U. Guiñazú, Trad.) Madrid: Siglo Veintiuno de España Editores, S. A. de C. V.

Foucault, M. (1979). *Microfísica del Poder.* (J. V. Alvarez-Uria, Trad.) Madrid: Las ediciones de la Piqueta.

c.c Reconocimiento

Foucault, M. (2000). *Defender la sociedad: Curso en el Collège de France (1975-1976)* (Primera edición, quinta reimpresión (2010) [Edición original en francés, 1997] ed.). (F. E. Foucault, Ed.) Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Foucault, M. (2006). *Seguridad, Territorio, Poblacion: Curso en el Collège de France (1977-1978)* (Primera, Cuarta reimpresión 2011 [Edición original en francés, 2004] ed.). (F. E. Michel Senellart, Ed., & H. Pons, Trad.) Buenos Aires: Fondo de Cultura Economica.

Foucault, M. (2010). *El coraje de la verdad: El gobierno de sí y de los otros II. Curso en el Collège de France (1983-1984)* ([Edición original en francés, 2009] ed.). (b. l. Fréderic Gros, Ed., & H. Pons, Trad.) Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Franklin F., E. B. (2007). *Auditoría administrativa. Gestión estratégica del cambio* (Segunda ed.). México: Pearson Educación. Obtenido de https://books.google.com.co/books?id=Cg7So8EZjlIC&pg=PA7&lpg=PA7&dq=Jam

Gertz Manero, F. (1994). *Origen y evolución de la contabilidad* (5a ed.). México: Trillas. Recuperado el 10 de febrero de 2015

Grey, C. (March de 1994). Debating Foucault: A critical reply to Neimark. *Critical Perspectives on Accounting, 5*(1), 5-24.

Hempel, C. G. (1988). *La explicación científica: Estudios sobre la filosofía de la ciencia* ([Edición original, New York: The Free Press, 1965] ed.). (N. M.-6. M. Frassineti de Gallo (cap. 8), Trad.) Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.

Hendriksen, E. S. (1969). La metodología en la teoría contable. En J. W. Buckley, *La contabilidad contermporánea y su medio ambiente* (V. F. Pardo, Trad., págs. 214-228). México: Ediciones contables y administrativas, S.A.

Hendriksen, E. S. (1974). *Teoríade la Contabilidad.* (M. d. Cepero, Trad.) México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Amerriicana.

Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society, 12*(3), 207-234.

Hoskin, K. (March de 1994). Boxing clever: For, against and beyond Foucault in the battle for accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting, 5*(1), 57-85.

ICONTEC, Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación. (23 de Septiembre de 2015). *Norma Técnica NTC-ISO colombiana 9001:2015.* Obtenido de Sistemas de gestión de la calidad. Requisitos: http://www.minvivienda.gov.co/Documents/Sobre%20el%20Ministerio/Sistemas-de-Gestion/NTC_ISO_9001_2015.pdf

IFRS Fundation. (2010). *Marco Conceptual para la Información financiera.* (I. F. Department., Ed.) Obtenido de www.ifac.org:

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf

IFRS Fundation. (2015.). *Proyecto de noma PN/2015/3 .* (I. F. Department, Ed.) Obtenido de Marco Conceptual para la Información Financiera.

International Accounting Standards Board. (2012). *International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2012* (This edition published in two parts. Part A ed.). London: IFRS Foundation.

INTOSAI. (1998). *Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.* Obtenido de Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización: http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf

INTOSAI. (1998). *www.intosai.org.* Obtenido de La Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización: www,intosai.org

INTOSAI. (septiembre de 2004). *INTOSAI GOV 9130.* Obtenido de Guía para las normas del control interno del sector público. Información adicional sobre la administración de riesgos de la entidad: http://es.issai.org/media/14457/intosai_gov_9130_s.pdf

INTOSAI. (31 de Octubre de 2011). *Propósito y dominio de las normas profesionales de la INTOSAI.* Obtenido de Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI: WWW.intosai.org

www.bdigital.ula.ve

INTOSAI. (10 de 01 de 2018). *www.intosai.org*. Obtenido de Organizaciones Regionales, OLACEFS: http://www.intosai.org/es/organizaciones-regionales/olacefs.html

Johansen Bertoglio, O. (2004). *Introducción a la teoría general de sistemas* (primera edición 1982 ed.). Editorial Limusa (Noriega Editores).

Jones, K. H., Terrel, K. P., Werner, M. L., & Terrell, R. L. (2001). *Introducción a la contabilidad financiera perspectiva del usuario* (Segunda ed.). Bogotá, D.C: Pearson Educación de Colombia, Ltda.

Kirschenbaum, P., & Manguian, J. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Marco Integrado de Administración de Riesgos Corporativos.* Obtenido de theiia.org: http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/263/ERM.pdf

Koontz, H., & O´donnell, C. (1979). *Curso de administración moderna* (Sexta ed.). (J. G. Araiza, Trad.) Bogotá: McGraw Hill.

Koontz, H., & Weihrich, H. (2004). *Administracióon una perspectiva global* (Duodécima ed.). (E. P. Martínez, Trad.) México: McGraw Hill Interamericana.

c.c Reconocimiento

Larrinaga González, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad, 2*(3), 103-131. Obtenido de http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=45

Le Texier, T. ". (Februrary de 2012). The uses and misuses of Foucault for thinking management: A case for a theory of managerial governmentality. *GREDEG-CNRS (Law, Economics and Management Research Group). W.P.*, 1-19. Obtenido de http://www.letexier.org/IMG/pdf/LeTexier-Foucault.ManagerialGovernmentality_02.2012_.pdf

Maldonado-Veloza, F. (Septiembre-octubre de 1994). No existe la inducción: La objeción de Lakatos a Popper. *Interciencia, XIX*(5), 252-257. Obtenido de https://ula.academia.edu/FabioMaldonadoVeloza.

Maldonado-Veloza, F. (julio-diciembre de 2016). La temporalidad de los hechos y las ciencias económicas, administrativas y contables: Implicaciones epistemológicas. *Actualidad Contable FACES (Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de los Andes), 19*(33), 43-72. Obtenido de https://ula.academia.edu/FabioMaldonadoVeloza

Mattessich, R. (2003). Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional-normativa (I y II). *Partida Doble*(146), 104-119. Obtenido de https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjozPqhgdjLAhUDKx4KHeMhBRgQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fs35e52fba07274b91.jimcontent.com%2Fdownload%2Fversion%2F1432484957%2Fmodule%2F6674328954%2Fname%2Fcontabilidad%

www.bdigital.ula.ve

Méndez Picazo, M. T. (Marzo-Abril de 2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: de los inicios al paradigma de la utilidad. *Nuevas Corrientes De Pensamiento Económico*(865), 71-78.

Neimark, M. K. (March de 1990). The King Is Dead. Long Live the King. *Critical Perspectives on Accounting, 1*(1), 103–114. doi:10.1016/1045-2354(90)01010-3

Neimark, M. K. (March de 1994). Regicide revisited: Marx, Foucault and accounting. *Critical Perspectives on Accounting, 5*(1), 87-108. doi:10.1006/cpac.1994.1005

O´Neill, J. (March de 1986). The disciplinary society: From Weber to Foucault. *The British Journal of Sociology, 37*(1), 42-60. doi:10.2307/591050

Oficina Internacional del Trabajo OIT. (2005). *Guía I. Buen gobierno. Una organización de empleadores eficaz. Una serie de guías prácticas para la creación y gestión de organizaciones de empleadores eficaces.* Ginebra. Obtenido de Una organización de empleadores eficaz. Una serie de guías prácticas para la creación y gestión de organizaciones de empleadores eficaces.: http://www.ilo.org/public/english/dialogue/actemp/downloads/projects/eos/guide1_sp.pdf

c.c Reconocimiento

Organización Internacional de Normalización. (2009). *Organismos Nacionales de Normalización en países en desarrollo.* Obtenido de www.iso.org: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/fast_forward-es.pdf

Organización Internacional de Normalización. (2015). *ISO9001: 2015.* Obtenido de http://www.cucsur.udg.mx/: http://www.cucsur.udg.mx/sites/default/files/iso_9001_2015_esp_rev.pdf

Pomeranz, F. (1996). Internal control. En M. Chatfield, & R. Vangermeersch, *The History of accounting: an international encyclopedia* (págs. 340-344). New York: Garland Publishing. Inc. New York & London.

Popper, K. (1983). *Conjeturas y refutaciones: El desarrollo del conocimiento científico* (Primera edición [Edición original, 1963, cuarta edición inglesa, 1972]. ed.). (N. T. Míguez, Trad.) Barcelona, España: Paidós.

Popper, K. R. (1962). *La lógica de la investigación científica* (Edición original en Viena (1934), pero con fecha "1935". La edición española está basada en la edición inglesa de 1958 "siguiendo el consejo del autor" ed.). (V. Sánchez de Zavala, Trad.) Madrid: Tecnos (Estructura y función: El porvenir actual de la ciencia). 1985.

Popper, K. R. (1985). *Realismo y el objetivo de la ciencia: Post Scriptum a La Lógica de la Investigación Científica* (Edición preparada por W. W. Bartley III [Edición original, 1956 "en galeradas" y 1983 en inglés. Esta edición es conocida como el primer tomo del Post Scriptum] ed., Vol. I). (M. Sansigre Vidal, Trad.) Madrid: Tecnos.

Popper, K. R. (1998). *Los dos problemas fundamentales de la epistemología. Basado en manuscritos de los años 1930-1933* ([Edición original alemana, 1978] ed.). (H. Troels Eggers, Ed., & M. A. Albisu Aparicio, Trad.) Madrid, España: Tecnos (Grupo Anaya, S. A.).

Popper, K. R. (2007). *Búsqueda sin termino: una autobiografía intelectual. [Edición original publicada como "Unended Quest: An Intellectual Autobiography" (1976)].* (C. García Trevijano, Trad.) Madrid, España: Tecnos.

Presidencia de la República de Colombia. (21 de mayo de 2014). Decreto 943 de 2014. *Diario Oficial No. 49.158*. Bogotá, D.C., Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional.

Real Academia Española. (7 de 03 de 2016). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de DLE: http://dle.rae.es/?id=AeYZ09V

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad.* (C. Ganzielli, Trad.) Barcelona: Ediciones Deusto.

Samolson, R. F. (1974). *Teoría básica de la contabilidad fianciera* (Segunda ed.). (R. P. B., Trad.) México: Herrero Hermanos, Sucesores, S.A.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Sunder, S. (1944). *Teoría de la contabilidad y el control* (2005. Título original]; theory of accounting and control ed.). (N. G. al, Trad.) Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

Túa Pereda, J. (1991). Investigación empírica en contabilidad. Los enfoques en presencia. *Revista de Economía y Estadística, Cuarta Época, Vol. 32*(1-2: 1º y 2º Semestre), 3-83. Obtenido de https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwidu9PEgtjLAhVHdh4KHVyzC8oQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.revistas.unc.edu.ar%2Findex.php%2FREyE%2Farticle%2Fdownload%2F3771%2F6894&usg=AFQjCNGcVzwa0Y3xZWO_ARA1BeNUg

Túa Pereda, J. (Diciembre de 2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*(20), 43-101.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

ANEXOS

Anexo 1: Sistematización de entrevistas sujetos controlados o vigilados

Anexo 1: Sistematización de entrevistas sujetos controlados o vigilados 259
A. Sujetos controlados 261
1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder *261*
Pregunta 1: ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa? 261
Pregunta 2: ¿Los controles establecidos por la entidad y sujetos que los vigilan son de utilidad para el cumplimiento de las funciones de su entidad y dependencia? ¿Cómo o por qué? 262
Pregunta 3: ¿Revisa usted que las indicaciones o requerimientos de información de los sujetos que los vigilan se apegan a las regulaciones o al modelo de control aplicables a su entidad? 264
Pregunta 4: ¿Considera que tiene la opción de desconocer los requerimientos de información solicitados por entidades, dependencias que los vigilan o controlan? ¿por qué? 265
Pregunta 5: ¿En qué consiste y cuáles son las características del Sistema de Control Interno [SCI] de su entidad? 266
Pregunta 6: ¿Tiene en cuenta todos o algunos componentes de un modelo mayor o general? ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta? 267
Pregunta 7: ¿Qué características adicionales o diferentes contiene su Sistema de Control Interno respecto del modelo general? 269
2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores *270*
Pregunta 8: ¿Cómo considera que el control ejercido sobre usted y sus funciones contribuye con el desarrollo de la entidad donde labora? 270
Pregunta 9: ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control de su entidad (es útil, eficaz, sirve para algo)? 271
Pregunta 10: ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila? 272
Pregunta 11: ¿Ha recibido visitas de auditoría recientes (últimos dos años) (sí; no), ¿cuántas?, ¿de qué entidad o dependencia? 273
Pregunta 11.a: ¿En la interacción con los individuos que lo han visitado, qué opinión tiene sobre ellos? 274
Pregunta 11.b.: ¿En las visitas recibidas considera que los funcionarios y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control? 275
Pregunta 11.c.: ¿Considera usted que ha sido "víctima" de interpretaciones muy particulares de los sujetos que lo han inspeccionado? 276
Preguntas 11.d. y 11.e.: ¿En qué casos ha percibido que los sujetos que realizan las auditorías de control solicitan información, realizan afirmaciones o conclusiones que no corresponden con sus funciones respecto del modelo de control que deben desarrollar? 278
3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder *279*
Pregunta 12: ¿Cómo usted agrega valor o contribuye a la aplicación del control para el cumplimiento de los objetivos de su dependencia o entidad? 279
Pregunta 13: ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted cumplir con los requerimientos del SCI, aplicables a su área, departamento o funciones? 280
Pregunta 14: ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 282

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Pregunta 15: ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta? 282
Pregunta 16: ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 284
Pregunta 17: ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 285
Pregunta 18: ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad (en su sistema de gestión de la calidad, por ejemplo)? 286
Pregunta 19: ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)? 286
Pregunta 20: ¿Tienen la opción las personas ajenas a su departamento de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas? 287
4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) 289
Pregunta 21: ¿Por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 289
Pregunta 22: ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 290
Pregunta 23: ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre? 291
Pregunta 24: ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran? 293
Pregunta 25: ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados? 294

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

A. Sujetos controlados

1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder

Pregunta 1: ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa?

Tenemos unos roles definidos por la norma, el modelo es MECI (modelo estándar de control interno). El control interno contable nace de la ley 87 de 1993 donde establece que el SCI (sistema de control interno) hace parte de los sistemas contables, financieros, de planeación y operacionales de la entidad. Luego se promulgó el decreto 357 de 2008 (Contaduría General de la Nación, CGN). El decreto 943 de 2003 establece que el control contable debe guardar coherencia con el MECI. Tenemos también las resoluciones 414 de 2014 de CGN y la resolución 193 de 2016 CGN que tienen como fin medir la efectividad de las acciones mínimas de control que tienen que hacer los responsables de la información financiera de las entidades públicas. De ahí surgió el modelo de control contable. Meci está fundamentado en COSO.

El marco normativo de la CGN y todas las actuaciones y verificaciones que hacemos en la información financiera y contable son los lineamientos. En 2017 y 2018 estamos implementando las NICSP que obedece a esos lineamientos internacionales que el Estado ha acogido. Dentro de ellos hay unos formatos y herramientas que permiten hacer la evaluación del control interno contable; esos estándares fueron desarrollados por iniciativa del plan de gobierno que pretende acceder a la OCDE. Uno de los requisitos es que se establecen para pertenecer a ese grupo y se requiere estandarizar la información, por ello se han generalizado las NIIF y las NICSP.

www.bdigital.ula.ve

Las contralorías antes de la constitución de 1991 ejercían un control integral. A partir de esa fecha las contralorías tienen un control externo y ex post y el control interno recayó en las mismas entidades. El control es una política de Estado que se refleja a través de la constitución y se le dio vida a través de la Ley 83. El fundamento del control como herramienta surge de normas internacionales como COSO por ejemplo que es el que establece las metodologías para realizar un control interno. Nos rige en la parte contable lo dispuesto por la CGN y ella a través de una resolución nos remite a MECI; el MECI surge de una ley de control interno.

c.c Reconocimiento

Normas NIIF-Normas Internacionales de la Información Financiera: todo con el fin de cumplir los cuatro objetivos fundamentales: claridad en la información, optimización del proceso fiscal y tributario, mejora la calidad de la información financiera de la empresa e incursión en nuevas estrategias de mercado.

Surge de dos antecedentes; uno de formación y uno legal. El artículo 53 del decreto 2649 de las afirmaciones implícitas y explicitas de los EEFF [que] incluye elementos de control interno que permite llegar a la realidad económica. De orden legal es la Ley 87 de control interno, las directivas presidenciales y lo que ha emitido la CGN en el tema de control interno y el DAFP que entrega lineamientos específicos como la autoevaluación y controles referidos a disminuir el riesgo de emitir cifras que no corresponden a la realidad económica.

Es el de la CGN, y de la secretaria de hacienda de Bogotá. [La] Ley 42 de 1993, [y el] Modelo Estándar de Control Interno – MECI, versión INCTEC 1000 2014.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 2: ¿Los controles establecidos por la entidad y sujetos que los vigilan son de utilidad para el cumplimiento de las funciones de su entidad y dependencia? ¿Cómo o por qué?

La Auditoría General de la República, seccional 3 afirma: en cuanto a la aplicación del procedimiento y de ejercer el control que tienen constitucionalmente, es pertinente ese ejercicio. Sin embargo, al interior de la entidad (contraloría municipal) hemos debatido y tenemos diferencias en la forma en cómo la AGR genera lineamientos para vigilar los entes de control (contralorías) por el énfasis en la recuperación del fisco. El ejercicio del control fiscal, la auditoría, a partir de los estándares internacionales cambió la forma de actuación del auditor policía perseguidor que no iba a buscar errores y a juzgar y a recuperar (dinero) como sea. El modelo no busca condenar y castigar, sino que los sujetos a través del ejercicio de la auditoría que hacemos mejoren. Hay propuestas de candidatos que las entidades territoriales (al igual que la AGR) es que no somos eficientes porque nos miden en la función del recaudo, cuando la función va más allá del simple recaudo.

c.c Reconocimiento

El control en sí es una función administrativa; ubica los orígenes en Taylor y Fayol; está implícito en el quehacer administrativo. En las entidades públicas, para poderlo ejercer, tiene que reglamentarse mediante normas; cobra vida en la constitución política y con la ley 87 se empieza a ver como una ley, política y principio de procesos y resultados. Sí, porque busca que se cumpla con unos requisitos mínimos para que haya un manejo transparente y adecuado de los recursos.

Siempre los controles buscan ser útiles para el desempeño de la entidad y de la tesorería en específico ya que, gracias a estos rendimientos de informes mensuales, trimestrales y anuales, llevan a que se establezcan tiempos establecidos y una organización oportuna a la hora de llevar la información contable de la empresa." [Los controles son útiles porque le permite a usted darme látigo].

Contraloría distrital. Todo está escrito en la ley; la contraloría tiene un modelo de evaluación donde uno de los componentes es la evaluación de sistema de control interno contable. La CGN establece que cada trimestre el jefe de control interno debe aplicar una herramienta de evaluación y ello permite saber el estado en que se encuentran. Dado ese escenario ellos se evalúan previamente para saber si tienen dificultades y mejorar.

www.bdigital.ula.ve

Contraloría Distrital de Bogotá: los controles que establecen son buenos porque hacen un control anual (visita regular) donde involucran al instituto en la parte administrativa, misional y contable. Sí, coadyuvan a proteger los activos, a la implementación de puntos de control, a la medición de la gestión, a la actualización de procedimientos, a optimizar procesos y al cumplimiento de objetivos y acciones de mejora y a la consecución de los resultados.

En el principio de autorregulación que tiene MECI, [1] nosotros tenemos unos procedimientos internos concordantes con los procedimientos normativos de la CGN y han sido efectivos [2] porque evalúan la efectividad del control con las características fundamentales de revelación y de representación fiel de la información financiera; [3] [porque son concurrentes y múltiples:] los sujetos que vigilan son la CGN, la Supersalud, el Ministerio

c.c Reconocimiento

de Salud, las contralorías (departamental y nacional) a través de reportes de información en plataformas. Han sido de utilidad.

Pregunta 3: ¿Revisa usted que las indicaciones o requerimientos de información de los sujetos que los vigilan se apegan a las regulaciones o al modelo de control aplicables a su entidad?

Sí, [los controladores] hacen una revisión contable y financiera; tienen las etapas de la información contable; hacen evaluación del reconocimiento, de clasificación, de registro, y de seguimiento de la información contable en el marco normativo nacional de la contabilidad. La contraloría departamental es la más rigurosa en la revisión, y utiliza formatos en Excel; un procedimiento muy similar al que tiene la CGN, pues revisa las etapas de la información contable.

Tenemos diferencias también. El argumento de cada uno se ampara en la autonomía consagrada en la constitución política para las entidades de control. En nuestro caso, en la auditoría que hacemos, aplicamos una guía territorial que da unas instancias; da unos recursos, unas etapas y unas mesas en las cuales los sujetos tienen derecho a su contradicción y defensa. En la AGR, aunque tiene su programa y plan de auditoría, al momento de la ejecución no maneja la misma dinámica que manejamos nosotros con los sujetos. Esta situación la hemos discutido con los auditores de la AGR porque en sus guías no se contemplan las mesas de trabajo o enlace; solo piden la información y ya. No hay espacio de debate, a la objeción. Ello parece que es por el mismo enfoque y estilo que tienen de auditar, de ver el error, buscar el recaudo, y listo. Sí, hay diferencias entre las formas en como la AGR audita y cómo nosotros hacia los sujetos auditamos, en el sentido de ser garante.

www.bdigital.ula.ve

La contraloría, de acuerdo con la ley 42 de 1993, reglamenta el control fiscal que ejercen las contralorías /nacional, territoriales y municipales). En este caso, están reglados para hacer un control fiscal posterior, y apunta a hacer una veeduría, una vigilancia y un seguimiento al uso de los recursos de las entidades, contribuye a la gestión (adecuada).

Sí, lo que hacen es entregar unos lineamientos de manejo y son acordes a la entidad. Las indicaciones o requerimientos de información de las entidades que nos vigilan son siempre direccionadas por normas y reglamentos tanto municipales y departamentales (estampillas).

c.c Reconocimiento

No he recibido visita de fondo, pero he estado presente en tres visitas previas en la actual entidad donde labora. Por procedimiento interno, las personas de la contraloría son atendidas por control interno. Los de control interno tienen dudas; se apoyan en la oficina de control interno. Una vez que los dos encuentran que todo está en orden se inicia la visita; se coordina a través de control interno y contabilidad. Aporta los documentos e informes que se le pidan. Se hace una reunión al inicio y al final la contraloría emite un informe previo que se revisa. Si no están de acuerdo ellos, dan un plazo para atender los asuntos pendientes y se les remite la información pertinente. Se basan en la CGN con base en ello se hacen los requerimientos. La Oficina Asesora de Control Interno de la Entidad los socializa previamente.

Pregunta 4: ¿Considera que tiene la opción de desconocer los requerimientos de información solicitados por entidades, dependencias que los vigilan o controlan? ¿Por qué?

No tengo la opción de desconocer esos requerimientos porque mi rol es de vigilancia y seguimiento; es independiente y objetivo. Las oficinas de control interno son un puente para revisar el cumplimiento de la información de los requerimientos que las entidades de inspección y vigilancia hacen; son oportunidades de mejora esos requerimientos; por lo tanto, no se pueden desconocer.

www.bdigital.ula.ve

No, porque ellos, al igual que nosotros, tienen una función constitucional y ellos son la única entidad de control en el orden jurídico de las contralorías, estamos amarrados a las solicitudes de información que nos hagan. Es una condición dominante, de lo contrario nos aplican el código disciplinario.

Ellos saben que tenemos una información y que tenemos que entregar la que tiene que ver con el ejercicio de la gestión administrativa. No hay información vedada para los entes de control. Tenemos la obligación de entregar la información. Así lo establece la ley, hay que dar las explicaciones de todo aquello que implique lo que se haya utilizado en recursos fiscales en la entidad en el ejercicio de la función administrativa. No, porque lo que se busca es el funcionamiento adecuado de la entidad; y porque son los entes de control (hay que cumplir).

c.c Reconocimiento

Las diferentes maneras de comunicación como plataformas, páginas web, y las mismas tecnologías de punta hace que las entidades hoy por hoy estén a la vanguardia de la información. Ejemplo: Gobierno en Línea.

No [tengo esa opción], porque el procedimiento interno señala que todos los requerimientos de la contraloría hay que satisfacerlos, previa verificación del área jurídica y si están dentro de los términos y dentro del marco legal; en la eventualidad de que ello ocurra se debe efectuar comunicación al contralor distrital con los argumentos correspondientes.

No [los de la contraloría], son muy dados a la norma y en caso de desviaciones se les hace ver y ellos lo acogen de inmediato. Si está dentro de la norma hay que entregar la información.

No [puedo desconocer los requerimientos que me formulan], porque participamos activamente en las capacitaciones sobre el tema convocados por la Oficina Asesora de Control Interno de la Entidad

Pregunta 5: ¿En qué consiste y cuáles son las características del Sistema de Control Interno [SCI] de su entidad?

www.bdigital.ula.ve

Se aplica a través del manual técnico de MECI Decreto 943 de 2014, evaluado a través de los módulos, los componentes, y elementos mínimos. Actualmente consta de un manual del sistema integrado de gestión que contiene siete subsistemas y un sistema de información (una plataforma); ahí se evalúa, se registra, se controlan indicadores, planes de acción, el Plan Operativo Anual POA, las auditorías internas, los riesgos, los procedimientos, las guías, los instructivos, los protocolos, los manuales, las políticas y un talento humano competente capacitado para jugar un rol importante en el SCI. Las características que tiene es que es un conjunto de acciones estructuradas y coordinadas en todos los procesos de la entidad, y es un medio para lograr un fin. En su cumplimiento participan todos los colaboradores de todos los niveles, tenemos un enfoque basado en procesos. No se trata solo de manuales y documentos, las personas juegan un papel muy importante porque ellas son las que evalúan los riesgos, miden los indicadores y aplican controles para alcanzar los objetivos de la entidad.

Es un sistema y un modelo con un enfoque y la forma de hacer control fiscal hacia los sujetos y hacia el interior de los procesos. Tenemos un plan

c.c Reconocimiento

estratégico enfocado a resultados, a entregables, a productos (ya no es de cumplimiento de actividades). Así mismo, a partir de ese plan hemos dado el giro de la forma en cómo auditar nosotros al interior de los procesos; estamos haciendo auditorías enfocadas a resultados a impactos. Así como las AGR nos preguntan cuál es el beneficio del control fiscal, al interior como oficina de control interno también estamos cumpliendo con la función de asesoría y acompañamiento para que los líderes de procesos identifiquen los beneficios del control interno.

Tenemos la Ley 87 de 1993, la reglamentación del Modelo MECI a través del DAFP. El primer MECI nació en 1995 pero era muy denso, no dio respuesta a los resultados esperados; en 2014 con la Ley 943 se creó un nuevo MECI más liviano que habla de módulos tiene 2 módulos y un eje transversal y unos componentes.

El SCI tiene todos los enfoques: el administrativo, el asistencial, el legal. Cada línea de gestión se enfoca en el cumplimiento de lo que le corresponde. La combinación de capital humano, infraestructura, tecnología, procedimientos y todo el mapa de procesos junto la estructura organizacional de la Red de Salud ESE está ligada a prestar servicios de salud con humanización y calidad, todo a través de la administración eficiente y transparente de recursos (pagos oportunos a proveedores y funcionarios con medidas retenciones y descuentos). Se tiene el autocontrol de cada dependencia, dentro de cada una tiene sus propios seguimientos (causaciones, firmas, soportes y requerimientos contables y presupuestales), controles y giros.

www.bdigital.ula.ve

El SCI está compuesto por el modelo MECI que contiene los cinco componentes del COSO, bajo los principios de autocontrol, autorregulación y autogestión y, aunado a ciclo PHVA que también se aplica y batería de indicadores integrados al Sistema de Gestión Calidad ISO 9001 versión 2008, actualizado en esta vigencia a versión 2015

Pregunta 6: ¿Tiene en cuenta todos o algunos componentes de un modelo mayor o general? ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta?

El SCI que obliga desde la Constitución Política de Colombia a todas las entidades públicas que manejan recursos y bienes del Estado está establecido a

c.c Reconocimiento

través del MECI, que es la "sombrilla" de todos los sistemas. Nosotros tenemos un sistema integrado de gestión y cumple con todos los componentes, productos y elementos mínimos del MECI.

[El modelo se fundamenta en lo dispuesto por la] CGN, [que incluye las], NICSP Los lineamientos se derivan de la función pública DAFP tienen conformado el consejo asesor de gobierno nacional en materia de control interno (la primera autoridad es el presidente) y conformado, a su vez, por ministros y funcionarios de alto nivel que dan lineamientos y directrices para control interno, todo lo que tienen que ver con SCI deviene de la CGN y del DAFP.

(15:47) Sí [se tienen en cuenta los componentes del modelo mayor], se aplica lo del DAFP, ellos no dicen cómo se aplica la auditoría, dan lineamientos, guías; es una entidad técnica, y tienen una dirección de control interno que desarrolla los lineamientos y guías para que a nivel nacional en todas las entidades se apliquen métodos y procedimientos de control interno. Nosotros hemos tomado esas guías y procedimientos en el enfoque de riesgos, la metodología de construcción de indicadores y de seguimientos. Como son guías, las hemos estudiado y analizado y las hemos adoptado e incorporado a las necesidades de la contraloría.

www.bdigital.ula.ve

Estamos implementando MECI 2014 y no se pueden hacer cambios. Se debe adaptar y alimentar el modelo (por ejemplo, es el caso del normograma particular). Sí, es MECI.

Es importante resaltar del modelo estándar de control interno (MECI) que maneja la Red Norte donde la tesorería juega un papel importante a la hora de implementar las políticas de administración del riesgo (Identificar, Analizar, Valorar, Prevenir el riesgo).

[En el modelo] Hay elementos [que incluyen] un sistema de autoevaluación (cada trimestre) y una de heteroevaluación que hace la oficina de control interno. Dentro de los elementos está la misión de la subdirección de gestión corporativa que se orienta a que todos los procesos misionales cuenten con información cierta y fidedigna que cumpla con las cualidades y características de la información contable. Otro elemento es el cronograma del plan de acción que incluye las actividades de la función contable, desde el

c.c Reconocimiento

reconocimiento de los hechos económicos hasta el apoyo a otras áreas como la jurídica que es donde se hacen las evaluaciones de contratación y se le entregan documentos para suscribir convenios con otras entidades. Nos corresponde tener un plan de acción; se orienta a cumplir con los objetivos y la misión de la subdirección de gestión corporativa. El modelo general es MECI en su versión actual de acuerdo con los lineamientos del DAFP.

[El modelo] Está basado en lo que hace el instituto y es general para todas las entidades para entregar las cosas como corresponde. El Modelo Estándar de Control Interno proporciona a las entidades del Estado una estructura para el control a la estrategia, la gestión y la evaluación cuyo propósito es orientarlas hacia el cumplimiento de sus objetivos institucionales y la contribución de estos a los fines esenciales del Estado

Pregunta 7: ¿Qué características adicionales o diferentes contiene su Sistema de Control Interno respecto del modelo general?

Hay un valor agregado que el MECI no se puede visibilizar en su estructura como es la persistencia en la socialización y empoderamiento de todos los colaboradores de la entidad con respecto a todo el sistema. Esto se debe a que no se trata solo documento, sino de cambiar el chip cultural de las personas, de los colaboradores. Dicho cambio se dirige a la creación de una cultura de ética, cultura de legalidad y de calidad en las personas, y a que no haya resistencia a cambios; que se cumpla con las regulaciones, con las funciones y que se trabaje con calidad en el marco del sistema de gestión de la calidad y a raíz de eso [del sistema de gestión de la calidad] tenemos procesos certificados con ICONTEC.

www.bdigital.ula.ve

[El modelo de control] No se adopta pleno, nos diferenciamos en que somos un ente de control (vigiladores); no prestamos servicios ni comercializamos. Los lineamientos y guías que da el DAFP son dirigidos a la rama ejecutiva en todos los niveles a las entidades públicas que prestan servicios. Nosotros incorporamos ciertos elementos que nos apliquen con nuestro rol de control hacia los sujetos y hacia nuestros procesos; le agregamos nuestro plan estratégico, las directrices da la alta dirección y del sistema de gestión de calidad (ISO), lo que ha permitido que las herramientas de control se incorporen y se apropien más rápidamente por los funcionarios y los procesos.

c.c Reconocimiento

No se agregan cosas, sino que se enfoca en el tipo de entidad; en la CGN se diferencian empresas y entidades de nivel nacional, por lo tanto, lo adecuan en el nivel que están. Tal vez incluir las normas particulares, pero siempre enmarcadas en el marco regulativo [de la CGN].

La característica fundamental, como ya se nombró anteriormente, es que el modelo general siempre está direccionado a prestar servicios con humanización y calidad tanto para los funcionarios como para la comunidad en general. Tal vez [nos diferenciamos del modelo general en lo concerniente al] criterio profesional de las personas que están vinculadas al instituto; hay cosas que son obligatorias (por ejemplo, la autoevaluación u opinar) y se establece que todo está normado, aunque yo no esté de acuerdo debo observarlo, no puedo hacer más (no invente). El Sistema de Gestión de Calidad [que tenemos está]. basado en ISO 2008.

2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores

Pregunta 8: ¿Cómo considera que el control ejercido sobre usted y sus funciones contribuye con el desarrollo de la entidad donde labora?

www.bdigital.ula.ve

Se visibiliza a través de las auditorías que hace la contraloría al sistema, cuando se encuentran hallazgos mayores se califica como debilidad en el SCI, cuando esto sucede a veces la oficina de control interno se siente tocada (entra en crisis) porque se pregunta qué ha pasado, la política de autocontrol por la que ha propugnado dicha oficina no ha llegado (a las dependencias y funcionarios), no hay esa cultura organizacional. Pero ese no es nuestro caso.

Hacemos la auditoría enfocada a la calidad con los requisitos de normas ISO, también hacemos auditoría de gestión, ciclos de auditoría integrales, los requisitos normativos o de ley, cumplimientos del plan estratégico y directrices de la organización o de la alta dirección. Contribuimos en la medida en que nuestras auditorías se dirijan al riesgo, a poder acompañar los procesos en que se identifiquen riesgos, vigilen sus controles y modifiquen sus acciones, que estén permanentemente monitoreando sus procesos para mitigar riesgos y que se cumplan las actividades. Sí, es muy importante porque ellos son los que controlan, vigilan y evalúan la gestión de cómo se han invertido los recursos en el ejercicio de la

c.c Reconocimiento

gestión administrativa. Sí, porque el comportamiento es derivado de un procedimiento legal que actúa como respaldo.

Garantizando los movimientos contables (ingresos y egresos) de los recursos con una transparencia y eficiencia es lo que la Tesorería de la Red Norte ESE trabaja día a día, generando los respectivos pagos oportunamente con los debidos descuentos y retenciones tanto de funcionarios como proveedores y contratistas. Claro, porque es fundamental porque las cosas se hacen a conciencia, se hacen los controles con cero errores, y para ello tienen que cubrir varios controles.

Se genera cultura de control, los funcionarios y jefaturas se apropian desde la planeación hasta la ejecución y obtención de resultados de actividades que pueden ser medibles y factibles de mejorar cuando se evalúan y documentan.

Pregunta 9: ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control de su entidad (es útil, eficaz, sirve para algo)?

El modelo interno, que está bajo la forma de MECI, ha sido muy eficaz porque es una guía de referencia que confluye con los otros sistemas que se están trabajando como el sistema de calidad, seguridad y salud en el trabajo, el sistema ambiental, el de seguridad de la información, el sistema de gestión documental. Confluyen de manera coordinada y contribuyen a alcanzar los objetivos de la entidad. Esto ha permitido mostrar la calidad de la prestación del servicio (de salud), que es lo más importante; se han validado a través de certificaciones internacionales a través de la norma ISO.

www.bdigital.ula.ve

No somos una entidad 10 porque siempre está la condición humana, pero existen diferencias abismales en cuanto a las metodologías, herramientas y en cuanto al conocimiento de este tipo de entidad tan técnica. La contraloría es muy técnica. Maneja un nivel de conocimiento y profesionalismo que hace que la entidad tenga un nivel de madurez mayor. Hemos sido referentes para otras contralorías del país. Tenemos convenios en los cuales hemos compartido los sistemas de información que hemos desarrollado con otras contralorías. Dentro de la misma AGR hemos sido la primera contraloría que desarrollamos auditorías articuladas hacia los sujetos (que involucra a la comunidad, el ente auditor, a los sujetos) y entre todos buscamos el acompañamiento y

c.c Reconocimiento

mejoramiento de la gestión. El enfoque es ayudar a que las organizaciones mejoren para combatir la corrupción (sin demeritar la labor de determinar hallazgos fiscales).

El control interno obedece a la estructura organizacional porque es inherente al ejercicio de la función pública y administrativa que está en cabeza de los seres humanos que las realizan. En este caso los servidores públicos y los administradores están muy asociado a la cultura, muy arraigados en los principios, en los valores, en las creencias, en la formación de los individuos que ejercen las tareas en estas entidades estatales. Usted puede tener todos los controles, pero si ellos no son aplicados por seres humanos que sean honestos, responsables, honrados, no tendrían sentido. El control interno depende mucho del individuo que hace el ejercicio de la función administrativa (todos los servidores públicos, y los colaboradores de la entidad). El control interno tiene una responsabilidad institucional (gerencia o representante legal). El jefe de control interno lo evalúa, pero los responsables del funcionamiento son todos los servidores públicos y colaboradores. Sí, la labor que realizan ayuda a establecer un respaldo de las actividades que se realizan.

www.bdigital.ula.ve

La Red Norte ESE ha venido mostrando grandes avances a través de los años gracias a los modelos administrativos y las estrategias gerenciales que ha venido implementando. Por lo tanto, los superávits financieros y los avances en infraestructura de nuestra 17 IPS y el Hospital Joaquín Paz Borrero demuestran la eficacia de la administración de recursos.

Las entidades, aunque sean pequeñas, todas se tratan como grandes y deben hacer lo que indica el modelo, aunque se pierda el tiempo; es útil, pero le falta eficiencia. El modelo es muy útil en la consecución de los resultados y en el cumplimiento de los objetivos y en la elaboración y cumplimiento de planes de mejoramiento. Es muy útil en la consecución de los resultados y en el cumplimiento de los objetivos y a la elaboración y cumplimiento de planes de mejoramiento.

Pregunta 10: ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila?

Personalmente pienso que el modelo que se utiliza presenta duplicidad de esfuerzos porque ambas contralorías solicitan lo mismo con plataformas y periodicidades diferentes. Ahí se nota la duplicidad de esfuerzos y pérdidas de

c.c Reconocimiento

tiempo; debería hacerse un solo informe para los diferentes entes. A veces la información que se rinde no tiene ningún efecto y se nota en los discursos de grandes personalidades que demuestran desconocimiento aun cuando mensualmente se les remite la información pertinente. Ellos miden oportunidad de la entrega de la información, no hay calidad, y no hay seguimiento.

La AGR se enfoca a cumplir un procedimiento para determinar errores y establecer recaudos fiscales en vez de una función asesora y de acompañamiento y mejora. No se ve un beneficio de la AGR en la entidad.

Las entidades en sí son buenas, porque volvemos al tema de los individuos. Hay un grupo de la contraloría (sector salud) que nos vigila. Hasta ahora las personas han venido a hacer auditorías y evaluaciones han demostrado ser idóneas, transparentes y se han mantenido relaciones respetuosas donde ellos hacen su tarea y nosotros la nuestra. Son personas muy serias y responsables y enfocadas en conocer el manejo del tipo de entidad. Esa es la misma opinión para la entidad con base en lo que se observa de las personas.

www.bdigital.ula.ve

La Red Norte ESE [Empresa Social del Estado] es vigilada por entes municipales y departamentales los cuales han sido críticos a la hora de sus auditorías, dejando buenos resultados a la hora de reconocer el cumplimiento de todos nuestros procedimientos y realizando procesos de mejora cuando ha habido lugar. Hacen su trabajo; son eficientes, se rigen a la norma y a veces no escuchan a la entidad que auditan; se exceden en la calificación de los hallazgos; no discuten las respuestas y dejan de evidencias que amparan gestión y representación de cifras razonables; dejan criterios que en muchas ocasiones se apartan de respuesta objetivas, creando una imagen temeraria más que fiscal.

Pregunta 11: ¿Ha recibido visitas de auditoría recientes (últimos dos años) (sí; no)?, ¿cuántas?, ¿de qué entidad o dependencia?

Sí, de la contraloría departamental (no de la nacional); he recibido dos. Ellos tienen un programa de auditoría interna y parece que tienen poco personal para atender las visitas. No abarcan el universo de las entidades, entonces

c.c Reconocimiento

visitan un año sí y otro no. Nos visitan en gestión contractual. Los auditores vienen de diferentes disciplinas.

Hemos tenido dos visitas de la AGR. Al inicio del año la contraloría genera su cronograma e indica si van a hacer una auditoría regular (total) o especial (de un proceso), o una auditoría exprés (se definen en la marcha por requerimientos de entidades nacionales o externas). El año anterior se recibió una que duró cuatro meses para auditar un año y medio sin ningún hallazgo.

Sí; he recibido tres visitas en el último año. La última auditoría recibida en el área de la tesorería fue de orden departamental. La Unidad Administrativa de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria (en el mes de octubre de 2017) evaluó el cumplimiento del recaudo y declaración de estampillas departamentales dejando como resultado cero hallazgos en el procedimiento. En el mismo año, la tesorería también tuvo auditoría de Rentas Municipales, auditoría de control interno de la Red Norte ESE y las auditorías generales de la revisoría fiscal. Hemos tenido tres en esta entidad y la visita regular durante tres años; hace un año; visita regular y visitas eventuales (dos este año 2018).

www.bdigital.ula.ve

Una visita anual que se denomina auditoría regula dura cuatro meses para dictaminar y es de la contraloría de Bogotá y durante todo el año cada mes solicitan soportes de cuentas pagos y registros contractuales, presupuestales y contables de una muestra específica que denominan auditoría especial, unas seis en el año.

Pregunta 11.a: ¿En la interacción con los individuos que lo han visitado, qué opinión tiene sobre ellos?

Son personas competentes porque tienen mucho tiempo de estar en la contraloría; están en el medio, manejan la parte contractual, la parte de compras, la parte financiera, esa experiencia les da la sabiduría en el tema.

No se puede interactuar con ellos, la forma de comunicación es mediante formatos y respuesta a requerimientos de información; han demostrado ser idóneas, responsables, transparentes y se han mantenido relaciones respetuosas donde ellos hacen su tarea y nosotros la nuestra. Son personas muy serias y responsables y enfocadas en conocer el manejo del tipo de entidad.

c.c Reconocimiento

Los individuos que realizan las auditorías tienen el mismo objetivo de la tesorería y la administración como es generar siempre un mejoramiento continuo, [opino que los funcionarios de la contraloría son] perezosos, flojos [holgazanes]; se trabaja y hay que responderles las preguntas que elaboren con la sustentación de documentos, hay que casi hacerles el informe; en Cali la contraloría es muy deficiente. La contraloría parece que realiza actividades de control que no generan valor alguno; piden lo mismo varias veces con funcionarios diferentes (incluyendo la misma contraloría de Bogotá); parece que no se comunican entre los mismos funcionarios. Son eficientes y buenos en calidad humana y profesional.

Mi opinión es que los funcionarios de la entidad de control tienen un] Carácter "policivo", hacen muchos juicios de valor, tienen mucho afán y actitud de conseguir "hallazgos" en desarrollo de su labor y no discuten los informes preliminares; la actitud correcta es considerar las evidencias entregadas en las respuestas (siempre se ratifican en sus informes) y algunos hallazgos de carácter administrativo los elevan a una connotación disciplinaria, [cuando nosotros percibimos que] no hay mérito para el efecto .

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 11.b.: ¿En las visitas recibidas considera que los funcionarios y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control?

No, siempre he sido crítica pues el objetivo de la contraloría es ejercer un control fiscal porque ellos tienen una normatividad especial y para ello deben determinar si hay un menoscabo o detrimento fiscal, mas no a entrar en las situaciones administrativas propias de la organización, como por ejemplo que se está utilizando un formato obsoleto o que hace falta una firma en un formato, esas situaciones son propias del SCI y de la Oficina de Control Interno, pero no de hallazgos de tipo fiscal como lo determinan (hay cosas de forma que califican como hallazgos de fondo) [se refiere a problemas mayores de inobservancia regulativa].

En el tema de la regulación del marco normativo sí. Sus informes se basan en las cuatro C (condición, causa, criterio y consecuencia), el criterio señala la presunta norma que se está incumpliendo. No obstante, en lo que concierne al apego a la metodología de ellos no se puede decir [nada de ella] porque no conocemos dicha metodología. Un cambio de auditoría (del auditor

c.c Reconocimiento

general) implica un cambio en los procedimientos de auditoría y del plan de auditoría; eso hace que en el tema de responsabilidades frente a los sujetos seamos vulnerables porque no sabemos con qué nos van a salir y cómo nos van a evaluar. Distinto [es el caso de] a nuestra metodología que es pública y conocida por los sujetos vigilados. En el informe que remiten queda la duda de cómo se construyó o cómo llegaron al hallazgo, pero queda claro qué fue lo que incumplimos o cumplimos. La ausencia de guía o modelo de evaluación se presenta como un problema de comunicación entre auditor y auditado.

Por supuesto; ellos son organizados y tienen cronogramas y metodologías que al inicio la presentan. En ellos señalan que incluyen una planeación; que van a hacer una visita; que van a pedir unas pruebas, una documentación; que van a hacer unas visitas de inspección; que van a hacer actas de cada visita, y que luego van a hacer unos informes detallados de la información encontrada en cada fase. Se apegan a la metodología porque su plan de trabajo lo cumplen. Dan a conocer la metodología mediante un oficio y la entidad se prepara para la visita. Se verifica que cumplan con el procedimiento, por ejemplo, que en las actas se consignen las claridades que se les realicen y observen las evidencias y los soportes que se le entreguen respecto de sus requerimientos.

www.bdigital.ula.ve

Con anticipación ellos remiten un comunicado de quiénes van a la visita que requieren y cómo lo van a hacer, lo que permite prepararse para la visita. Siempre las auditorías están encaminadas al cumplimiento de modelo de control tanto interno como contable. En un 90% por los juicios de valor que expresan, en el caso de Cali. Se les explica y parece que los funcionarios siempre están dispuestos es a comprobar lo contrario de lo que se les dice.

Sí [los controladores se apegaron a la regulación], totalmente. Sí [en lo concerniente al apego al modelo de control, y prueba de ello es que], tienen una guía ajustada a normas internacionales de auditoría en una buena parte de lo que se aprecia.

Pregunta 11.c.: ¿Considera usted que ha sido "víctima" de interpretaciones muy particulares de los sujetos que lo han inspeccionado?

Claro, en la auditoría pasada se hizo una mesa (de discusión) y se dijo que el objetivo de la auditoría de la contraloría es ejercer control fiscal, por lo tanto,

c.c Reconocimiento

no tiene presentación [justificación] que un informe de auditoría solo tenga hallazgos administrativos.

A la oficina como tal no la han auditado, pero he sido el funcionario enlace entre la AGR y la entidad. Mis apreciaciones en esta entrevista son en ese rol de enlace. Hasta ahora como oficina no he sido sujeto de auditoría. En la rendición de cuentas electrónicas SIREL [Sigla del Sistema de Reporte en Línea, que es un sistema electrónico de rendición de cuentas del Estado Colombiano] y posteriormente viene la auditoría, pero uno ve en la práctica que cuando llegan a la ejecución de la auditoría piden la información que aparece en la rendición de cuentas electrónica y se nota que en su proceso de planeación de la auditoría no consideraron esa información. La rendición electrónica de cuentas se convierte en el cumplimiento de un requisito y no en un insumo de la auditoría (control; ¿la ilusión del control?, las plataformas de rendición de cuentas son dispositivos para el control).

Hay auditorías que tienen puntos de vistas divergentes; por ejemplo, tuvimos diferencias al momento de reportar las compras de la empresa. La contraloría tenía una interpretación que eso tenía que hacerse por otro medio diferente, pero ello se llevó a otras instancias internas de la contraloría y se pudo dilucidar la situación.

www.bdigital.ula.ve

No [he sido "victima de los controladores], he sido víctima más bien del desconocimiento o falta de experticia de algunos funcionarios de la contraloría, que puede ser por la diversidad de entidades que visitan y parece que no conocen el marco aplicable a algunas en particular.

No siempre los resultados han sido acordes a la realidad de los procedimientos.

Sí [he sido "víctima de algún sujeto controlador].

No [he sido "víctima de algún sujeto controlador], me parece que todas las personas que han trabajado conmigo [los auditores de la contraloría] son personas correctas y han hecho las cosas bien.

Si [he sido "víctima de algún sujeto controlador, porque] En muchas ocasiones [los auditores de la contraloría], dejan de lado la información técnica

c.c Reconocimiento

y normativa que se les entrega como insumos y que justifican registros que no aceptan.

Preguntas 11.d. y 11.e.: ¿En qué casos ha percibido que los sujetos que realizan las auditorías de control solicitan información, realizan afirmaciones o conclusiones que no corresponden con sus funciones respecto del modelo de control que deben desarrollar?

Es el mismo caso (numeral anterior), esa es la experiencia que tengo.

No [he percibido que los auditores soliciten información que no corresponde con sus funciones], porque siempre argumentan con la norma. En cuanto a los informes, solicitudes y análisis de la información, van encaminados a sus funciones y tienen claro cuáles son sus funciones y guías (aunque no las conocemos) de acuerdo con sus competencias legales. La información que solicitan [los auditores de la contraloría] está en su competencia legal. La crítica que hago es a la dinámica y al conocimiento de la herramienta con que nos evalúan.

No me ha pasado [una situación en que los auditores soliciten información que no corresponde con sus funciones].

www.bdigital.ula.ve

En algún momento (pasado) parece que hubo una situación personal entre un funcionario de la contraloría respecto de un funcionario de la entidad que terminó solicitando más información que; parece que se desviaba del objeto de la auditoría; al final de cuentas hay que atender [los requerimientos de los auditores] y, como no hay nada que esconder, se entrega la información requerida (no se contempla la posibilidad de reacción/contradicción) por la autoridad que representan.

No siempre los resultados han sido acordes a la realidad de los procedimientos. Por ejemplo [en algún caso que tuve, los auditores] definieron que hay un hallazgo disciplinario que demuestran [que ellos tienen] un desconocimiento de la ley; luego se les demuestra que no existen faltas disciplinarias en otra instancia [judicial superior], pero ya con un desgaste para los funcionarios involucrados [en el proceso disciplinario]. Estas situaciones parece que se derivan por parte de la contraloría de la necesidad de siempre encontrar un error, una falla que permita justificar su labor.

c.c Reconocimiento

No [he percibido que los auditores de la contraloría realicen afirmaciones o conclusiones que no corresponde con sus funciones], de pronto no estamos de acuerdo, se habla directamente con ellos y se llega a un acuerdo basado en la norma y la ley.

[Los auditores de la contraloría] Todo lo hacen dentro de sus funciones, en los informes preliminares evitan discutirlos, y unilateralmente emiten un informe final sin escuchar, ni validar en su debida suficiencia, las respuestas de la entidad.

Conclusión

3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder

Pregunta 12: ¿Cómo usted agrega valor o contribuye a la aplicación del control para el cumplimiento de los objetivos de su dependencia o entidad?

A partir de la aplicación de los nuevos roles que tienen los jefes de control interno, como liderazgo estratégico, nos corresponde, en vez de estar criticando la gestión, agregar valor a partir de la formación a los funcionarios, presentarles y socializarles cómo se hacen (las cosas). Con mi grupo (de seis personas) nos enfocamos en los lineamientos de verificación de impacto, en el acompañamiento y en la asesoría. Hacemos auditorías formales o seguimientos (puntuales) y la finalidad es verificar si los procesos mejoran y verificar si el servicio que tienen que realizar lo están cumpliendo. Esa es la forma como agregarnos valor; una política de beneficio del control. Un ejemplo es el de control fiscal de la participación ciudadana que pudimos estandarizar en un aplicativo donde hicimos un seguimiento y acompañamiento que permitió la mejora de dicho aplicativo e insistimos (llevamos) en su mejora.

www.bdigital.uia.ve

[Agrego valor] Velando [cuidando] porque el quehacer se dirija al proceso de forma concertada con los funcionarios implicados; la función de control interno no es policiva sino de acompañamiento para la mejora de procesos y logro de objetivos y resultados [de la entidad].

[Agrego valor] Con el quehacer diario, con el cumplimiento del control, con la misma experiencia que se tiene [en desarrollo de mis funciones]

c.c Reconocimiento

La tesorería siempre ha buscado el cumplimiento al 100% de las funciones de su cargo, pagos a tiempos, aplicación de ingresos adecuados que faciliten una eficiente rotación de cartera, conciliaciones bancarias cuadradas, y demás, más un valor agregado que ha sido siempre para fin de año pasar en cero cuentas por pagar.

La contabilidad tiene un sentido muy importante por ser el esqueleto de la organización, y ayuda al control en la medida en que lo que produzca se ajuste a la realidad económica. Lo que debe tener la contabilidad son los elementos suficientes en el reconocimiento de información que dice la norma y aplicarla.

[Agrego valor] Trabajando con responsabilidad, aplicando el autocontrol para evitar errores; el auto control se fundamenta en parámetros y otros controles que lo apoyan para comparar y verificar que se están haciendo bien las cosas.

[Agrego valor] Con la conducta ética, ejerciendo liderazgo, acompañamiento a la gestión en equipo, alrededor de las acciones propuestas en la planeación del trabajo para mitigar, evitar y/o corregir situaciones indeseadas o riesgos; [también agrego valor] aplicando mejoramiento continuo sobre ello [las acciones de prevención de riesgos] y documentando los avances y resultados en un plan de mejoramiento.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 13: ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted cumplir con los requerimientos del SCI, aplicables a su área, departamento o funciones?

Los instrumentos que tenemos y que he desarrollado en mi proceso son a partir de la caracterización del proceso, y a partir de formatos para todo el quehacer de la oficina de control interno, formatos estandarizados. Tenemos nuestro propio procedimiento de auditoría interna y de seguimientos, agregué el segundo [el procedimiento interno de seguimientos] por mandato de ley [quiere decir en desarrollo de sus funciones legales].

Hacemos control previo y preventivo a través del enfoque de riesgos. Para ello implementé [como jefe de control interno] estrategias de seguimientos mensuales de ciertos procesos críticos, y nos enfocamos [en las auditorías interna] en los procesos de participación en PQR [Peticiones

c.c Reconocimiento

Quejas y Reclamos]. Otro fue en el proceso auditor (en el aplicativo) de SICOF [es un software interno de la entidad] porque se hacía muy manual (en físico). Bajo el cumplimiento de la ley de archivos, ya todos esperan que la información sea virtual (y el mundo ya está funcionando así), las auditorías, los aportes y los papeles de trabajo ya deben estar en la red, situación en que hemos colaborado e insistido.

No hacemos mayor cosa, sino que nos apoyamos en la caja de herramientas que emite el DAFP. Antes teníamos que hacer todos los formatos, pero cada vez es menos; tenemos por ejemplo un cuadro de mando que es propio, pero del resto todo lo hace el DAFP.

Tengo mi propio cronograma de informes. Se organizaron las conciliaciones entre áreas y se organizaron los procesos y procedimientos que incluyen la parte textual, el flujograma, los instructivos y los formatos.

La tesorería es una de las áreas que interactúa con gran parte de la empresa, desde los supervisores, jurídica, contabilidad, compras, y demás. Para ello se ha diseñado un formato donde se verifica el listado de los soportes de una cuenta para poder proceder al pago de la cuanta de dicho proveedor o contratista.

www.bdigital.ula.ve

En contabilidad se entrega un documento (tipo síntesis) a control interno con los datos de saldos y variaciones y se indica en qué están soportados. Existe un sistema de sostenibilidad contable que incluye el manual de procedimiento de la institución y los formatos asociados, el manual de control interno contable y los formatos asociados y los planes de acción; su aporte fue la revisión y revaluar lo que había para ajustarlo al nuevo marco, y se cambiaron varios formatos.

Sí, [lo que he diseñado] han sido cuadros de controles reportes personales [corresponde a formatos para el control de la información que se entrega o debe entregar]. Un plan de mejoramiento [en] que identifique los riesgos los evalúe, los valores, donde se determinen los umbrales y las acciones de control aún para los riesgos residuales [riesgos que se mantienen después de aplicar los controles establecidos en la entidad para los riesgos inicialmente determinados].

c.c Reconocimiento

Pregunta 14: ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

[Modifico los formatos o herramientas]Cada que hay cambios en la normatividad o en el mapa de procesos, y que no permita el objetivo del sistema de gestión integrado [de gestión organizacional]

Nosotros manejos el PGAT [Plan General de Auditoría Territorial] (externo, proceso auditor) y el PGA [Plan General de Auditoría] para los procesos [internos], pero ambos programas son aprobados por la alta dirección en los comités. Hemos contribuido en el proceso de seguimiento; además, cada año que vamos a formular el PGAT tomamos los resultados de las auditorías de los años anteriores y miramos las causas más comunes (de incumplimiento) en los procesos y con base en eso los incorporamos en nuestro procedimiento o hacemos las modificaciones a nuestros procedimientos o a nuestros formatos; hay unos (formatos) que han salido producto de nuestro ejercicio auditor, y otros porque ha cambiado la norma o la ley (ejemplo Decreto 648 de 2017).

[El procedimiento interno de control] Hay que actualizarlo permanentemente por los cambios normativos y las prácticas mismas cuando se identifican cambios o necesidad de actualización. La modificación de formatos se realiza de acuerdo con la evolución de los procedimientos. Todo cambio que se genere en algún tipo de procedimiento obedecerá a la necesidad de informar al área de coordinación financiera y seguidamente al área de calidad para su respectiva normalización y divulgación.

www.bdigital.ula.ve

En la entidad existe el sistema integrado de gestión que es monitoreado por la subdirección general. A través de dicho sistema anualmente se realiza una encuesta preliminar para actualizar y mejorar los formatos y se modifican cuando cambia el procedimiento o hay algo nuevo. Los procedimientos sí se actualizan todos los años, pero los formatos no han cambiado en cinco años, son generalmente estables con el modelo de control.

Pregunta 15: ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta?

Sí, porque la oficina de control interno hace esas auditorías, a nivel interno, pero a nivel de otros procesos, en los formatos se requiere información de

c.c Reconocimiento

varios procesos, para llevar a cabo un informe que la oficina de control interno deba presentar. Son personas externas de control interno pero internas a la institución. Se pueden hacer auditorías de tercera mano que son auditorías a proveedores, hay formatos para ese tipo de auditorías. Se va a hacer seguimiento a su sistema de seguridad social y salud en el trabajo, la parte ambiental (la parte normativa como la están ejerciendo).

Tenemos conformado en el municipio un comité institucional de control interno que es una instancia asesora conformada por los jefes de control interno del ente territorial (municipio de Cali). A través de dicho comité interactuamos con opiniones, compartimos experiencias, compartimos herramientas y documentos. Producto de ese espacio es como podemos incorporar herramientas de afuera hacia la entidad después de evaluar su pertinencia y aplicabilidad a la entidad; al interior, las derivamos de los resultados de las auditorías o de sugerencias de los mismos procesos. Muchas veces un proceso (y líderes de procesos) establece limitaciones o direccionamientos que implican ajustes concertados con los líderes de los procesos.

www.bdigital.ula.ve

En algunos procesos damos las recomendaciones y lineamientos para mejorarlos (controlamos, pero no administramos); hacemos observaciones y recomendaciones y queda en la potestad de los líderes de procesos aplicarlos o no; situación que a posteriori no impide el examen. Con el sistema de gestión de calidad se establecen los procedimientos de ajustes de procesos. En algunos casos, herramientas con el seguimiento a la contratación administrativa son sujetos pasivos, pero no como activos; les afecta de acuerdo con cada área competente, se controla mediante listas de chequeo. Los procesos de contacto con terceros son otros; tal vez las certificaciones que se expiden.

El tercero más involucrado en los procedimientos de la tesorería son las entidades bancarias, que de manera muy eficiente deben prestar sus servicios a la hora de tener eventualidades en las plataformas o temas administrativos que puedan generar alguna afectación a la hora de realizar un pago u otro procedimiento.

Al modificar el control de los convenios hay que ponerse de acuerdo con las entidades externas, previa aprobación interna del formato en el comité

c.c Reconocimiento

SIG. Aunque es interno, se aplica al interior del instituto para poder entregar información a tesorería. Afectan a algunos contratistas que realizan apoyo al sistema de gestión de calidad, en lo referente a los mapas de gestión de riesgos. Los afecta en la consolidación de los informes.

Pregunta 16: ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

Claro. Es un protocolo sí se hace auditoría, empezando con su plan de auditoría, un auto de apertura y las visitas que se hacen en el área.

A través del sistema de gestión de calidad y sus formatos (formatos para cambiar los formatos) y son derivados de la auditoría interna o del proceso de autocontrol. No, el manejo es distinto; se realiza mediante conductos regulares, para el caso de los contratistas es a través de la oficina jurídica; control interno realiza el control y seguimiento.

Sí, se organiza una socialización del nuevo proceso o procedimiento, previa verificación de calidad quien los formaliza y los libera, posteriormente se realiza una socialización con los involucrados; con los externos se comunica directamente el procedimiento correspondiente.

www.bdigital.ula.ve

La actualización de procedimientos antes de realizar el cambio se indagada con los involucrados que generan el procedimiento, seguido se aprueba con la coordinación financiera, después es notificado al área de calidad, este lo revisa y lo reglamenta en nuestra página Intranet, y el responsable del proceso tendrá la tarea de socializarlo.

Se comunica con los afectados por un sistema llamado ORFEO de correspondencia del Distrito; se efectúan reuniones sectoriales y se realizan los acuerdos.

n.a.

Sí, se les comunica mediante mesas de trabajo y se socializan y se pueden derivar ajustes en la validación de estos.

c.c Reconocimiento

Pregunta 17: ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

La comunicación se da a través de los informes de auditoría y demás informes, a la gerencia y también a la comunidad porque los jefes de control interno tenemos la obligación de subir a nuestras páginas web la información y a través de plataformas electrónicas en las diferentes entidades como la CGN o DAFP. Hay un comité de calidad en el sistema de gestión de calidad conformado por el comité directivo (alta dirección) que regula y administra todo lo que es procesos y procedimientos, así como de los formatos o cambios que se propongan. También existe un comité MECI-Calidad (conformado por funcionarios de segundo nivel) al que se les informa para que hagan el despliegue al interior de sus áreas de los cambios; y adicionalmente tenemos un aplicativo (software) MECI-Calidad, donde los funcionarios pueden consultar el plan de auditoría, la información, su plan de mejora, los procesos y procedimientos que le aplican y si están en la última versión (la lista de chequeo la maneja solo control interno). Eso ha ayudado a que el proceso de socialización y cambio sean más rápido.

www.bdigital.ula.ve

Sí [lo comunico], siempre se consulta previamente con la gerencia (que es el responsable del SCI).

Sí [lo comunico], porque el proceso solo debe ir firmado; yo soy quien lo proyecto, pero debe ir firmado por el coordinador financiero y la subgerencia administrativa y financiera antes de enviarlo a calidad; después de formalizados se remiten a control interno. Por medio de correos electrónicos se comunican los cambios y se da la ruta de cómo encontrarlo en la plataforma de información interna Intranet donde reposan todo los procedimientos, protocolos y formatos respectivos de la Red Norte ESE. Se comunican esos formatos.

No [comunico los formatos que elaboro], porque son controles propios.

Todos los formatos diligenciados son comunicados a los superiores que de hecho los revisan y aprueban con sus firmas; se presentan igualmente en diferentes comités de evaluación y seguimiento.

c.c Reconocimiento

Pregunta 18: ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad (en su sistema de gestión de la calidad, por ejemplo)?

Los formatos son integrados. Son formatos estandarizados que juegan un papel importante dentro del proceso del sistema integrado de gestión. Los formatos están en un software institucional al que tienen acceso todos los funcionarios de la entidad. Se incorporan a la entidad y se socializan y divulgan a través de los dos comités (comité de calidad y comité MECI-Calidad) y se publican en el software de MECI-Calidad. Los funcionarios acceden a esos cambios. Si tienen dudas, van a planeación para verificar los aspectos formales de los mismos.

Sí estamos certificados por la norma ISO 9001 DE 2015: por organización, todo documento que se vaya a generalizar o a utilizar dentro de la entidad tiene que pasar por la oficina de calidad y debe ser aprobado por oficina de calidad de estándares. Se incorporan en la intranet en el proceso que corresponda, y en la descripción de procedimientos con sus formatos en el sistema de gestión de la calidad.

www.bdigital.ula.ve

Efectivamente, el área de planeación y calidad es quien le hace seguimiento a nuestro sistema de gestión de la calidad, administrando la plataforma de información Intranet. Se incorporan en el sistema de gestión de la calidad a través de un comité del sistema integrado de gestión mediante el procedimiento de actualización de procedimientos. Hay uno que sí, otro aún no.

Estos formatos, después de revisados y firmados, son incorporados en el intranet de la entidad y en archivos compartidos; esto por parte de la Oficina Asesora de Planeación. Están disponibles para las dependencias de control y usuarios internos y externos.

Pregunta 19: ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)?

Considero que sí, una auditoría se hace con todas las normas de auditoría que tienen el DAFP, son conocidas por todos los líderes de los otros procesos y de una u otra manera hay un trabajo interactuado.

c.c Reconocimiento

Por el ejercicio auditor nosotros lo que verificamos son los controles. No siempre el control está en un formato, también está dado en tener la voluntad de hacer el seguimiento o el registro de una operación; esto quiere decir que los procesos valoran el acompañamiento de la auditoría interna cuando ven el beneficio en la mejora del proceso. El énfasis de la ISO 9000 2008 en la gestión de calidad era en el registro. El formato y las auditorías se enfocaban en eso. La ISO 2015 hace énfasis en la planeación de los procesos y las auditorías y procesos de seguimiento de resultados e impactos. Los formatos se dan producto de la auditoría donde el énfasis es en que se valore la asesoría y el acompañamiento que a través de ese formato se hace. Las áreas lo valoran a través del sistema de gestión de la calidad.

Sí, en la medida en que se verifica que mejora algo que andaba mal; es decir lo acatan. Sí, porque ellos son la fuente para que la contabilidad refleje la información correcta; al inicio se presenta resistencia por parte de algunos, pero luego se habitúan.

Efectivamente, [lo comunico a través del] el sistema de gestión de la calidad donde todos somos partícipes de construir y garantizar unas herramientas, procedimientos y formatos adecuados para el cumplimiento de los objetivos de toda la organización.

www.bdigital.ula.ve

Mientras no se haga el comité SIG, que cita a las áreas involucradas, no se ha hecho nada. En una reunión se efectúan negociaciones con los involucrados y se realizan modificaciones a los formatos propuestos. Entre ellos, el sistema electrónico de contratación. No es una obligación, pero lo utilizan. Sí lo valoran, manejan un cronograma de cumplimiento y hacen seguimiento a las evidencias de cumplimiento de indicadores y acciones de mejora.

Sí, claro.

Pregunta 20: ¿Tienen la opción las personas ajenas a su departamento de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas?

No, porque tenemos un formato, por ejemplo, de conocimiento de proveedores y contratistas, dentro del sistema de administración de riesgos y lavado de activos y financiación del terrorismo. Y lo deben hacer (diligenciar el formato)

c.c Reconocimiento

cada vez que vayan a hacer un contrato. Ese formato se adoptó y ajustado a la empresa.

Sí [tienen la opción de no cumplir las solicitudes que realizo], para el ejercicio del sistema (de control interno y formatos) el control lo tiene el líder del proceso, control interno hace auditorías y seguimientos para efectuar unas recomendaciones o establece hallazgos, si el líder ya lo monta en un plan de mejoramiento institucional ya se vuelve ley para él, es claro que termina incorporando las observaciones de control interno. Existen muchas veces donde el seguimiento y auditoría determina es el aspecto por mejorar, desde el concepto de calidad. En el control fiscal hacia los sujetos vigilados, si un funcionario incumple o cumple algo le establecen un hallazgo fiscal o disciplinario o penal. Nosotros como auditores de control interno, si en desarrollo de nuestra auditoría o seguimiento a un proceso detectamos algún hallazgo o algo (irregular), puede ocurrir que los hallazgos sean o aspectos relevantes (lo están haciendo bien), o aspectos por mejorar o no conformidades. Las no conformidades necesariamente son de obligatorio cumplimiento (requieren un plan de mejoramiento); los aspectos por mejorar son discrecionales al proceso; es decir, el proceso decide si lo monta o no si lo acoge o no, pero si no lo asume (el riesgo es que) se expone a que en una próxima auditoría se le convierta en un "no conformidad".

www.bdigital.ula.ve

Sí tienen la opción, y para eso están los espacios de comité de gerencia y el comité de control interno donde participan casi todos los directivos de la empresa. Cuando voy a aplicar una metodología o cuando voy a realizar una auditoría, yo presento mi plan de auditoría anual y se discute en ese espacio y ellos son conscientes de lo que estamos haciendo. Ya en la práctica puede aplicarse un instrumento y la persona afectada no lo ve con el sentido que la auditoría le está poniendo; pero también creo que las cosas dependen mucho de cómo se presenten y hay que hacerle ver al compañero que se está equivocando, o que el control que se está estableciendo es para mejorar los procesos y, por ende, parar mejorar la entidad, por lo tanto, no puede tener discusión.

No [las personas no tienen la opción de incumplir con mis requerimientos de control lo comunico], es posible que se demoren, pero como hacen parte de los procesos deben cumplirlo.

c.c Reconocimiento

Todos los requerimientos de control como su nombre lo dicen, hacen parte de procedimientos para ser llevados a cabo, independientemente del área se hace necesario el cumplimiento.

Sí, en el departamento de contabilidad se tienen interactuar con todas las áreas y a veces algunas áreas presentan dificultades para añadir la información complementaria requerida en un procedimiento; información que luego es requerida a contabilidad. En otras oportunidades no se incorpora información contable por olvido o descuido de otro personal y ello en ocasiones ha derivado en investigaciones disciplinarias.

No es una obligación, pero lo utilizan. Deben cumplirlo porque son apoyos para revisar y entregar información a terceros; si no entregan la información la tesorería podría tener deficiencias. No genera ninguna consecuencia.

No se tiene esa opción, es obligatorio.

www.bdigital.ula.ve

4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados)

Pregunta 21: ¿Por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

Porque esos formatos cumplen con los requisitos del sistema integrado de gestión, y lo que esté por fuera de dicho sistema no existe. Por lo tanto, todo formato, guía o protocolo debe estar dentro del sistema integrado de gestión.

[Los controlados deben cumplir con las exigencias de control porque] Si el hallazgo u observación obedece a un mandato legal debe [cumplir con lo solicitado o debe], hacerse [lo indicado], para no verse incursos en una conducta disciplinaria, y por otra parte se enfoca a la función de asesoría y acompañamiento que desarrollamos hacia los procesos; de ser "otros ojos" que te están mirando y diciendo que puedes hacerlo mejor de esta manera.

[Los controlados deben cumplir con las exigencias de control] Porque es la forma de cumplir los objetivos institucionales.

c.c Reconocimiento

[Los controlados deben cumplir con las exigencias de control] Por lo que significa la contabilidad; si alguna información no puede ser verificada eso le quita respaldo a los EEFF, y tendría que informar a la administración que alguna cifra carece de respaldo por ausencia de información requerida.

Cumplir con las exigencias de información siempre será necesario para tener resultados eficientes en cada área, ya que esto ayudará al cumplimiento de objetivos organizacionales.

[Los controlados deben cumplir con las exigencias de control] Por varias razones: 1. los hechos económicos deben ser reconocidos por la contabilidad 2. por disposición de los contratos que suscriben los trabajadores.

Sí [Los controlados deben cumplir con las exigencias de control] por la importancia para todos los funcionarios.

[Los controlados deben cumplir con las exigencias de control] Porque el control es parte importante para una buena gestión, ayuda en el cumplimiento de objetivos, consecución de resultados y el amparo, protección y productividad o rendimiento de los activos de la entidad.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 22: ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

Se levantan observaciones al sistema integrado de gestión y a la oficina de calidad por no ejercer vigilancia, y también se ha retroalimentado mucho el principio de auto control. La oficina de control interno tiene acceso al software integrado para acceder a la información y pocas veces pide información física. Los procedimientos tienen incorporadas las responsabilidades de los colaboradores.

Sí [de lo que se trata] es una no conformidad y no la incorpora o no la cumple, internamente la ley nos faculta como control interno para informar a la alta dirección quien analiza y determina si inicia un proceso disciplinario o que otra acción toma. Nuestro alcance llega hasta la evaluación de procesos y procedimientos.

[El incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos por parte de los controlados] Tiene varias consecuencias, por

c.c Reconocimiento

ejemplo, si una persona no acata una recomendación de control interno, hay una instancia que es el representante legal para ponerlo en conocimiento; una conducta de esas tiene que ser reportada a su jefe inmediato y da bases para abrir una investigación disciplinaria porque control interno dentro de la entidad es un órgano de control y ejerce una autoridad en la empresa.

[El incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos por parte de los controlados deriva en] Llamados de atención y decisiones administrativas por la forma de vinculación que se tiene [pueden ser despedidos inmediatamente, debido a que en este caso están vinculados a través de una entidad privada que suministra personal calificado]

Las consecuencias que se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información financiera pueden ser muy graves, desde que no se pueda concluir a cabalidad con las conciliaciones mensuales y descuadres contables que pueden traer consecuencias administrativas y hasta judiciales por administrar inadecuadamente recursos públicos.

[El incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos por parte de los controlados puede derivar en] Investigaciones disciplinarias únicamente.

www.bdigital.ula.ve

[En el eventual incumplimiento de exigencias de información por parte de los controlados] No se generaría ninguna consecuencia en mi caso.

Se derivaría investigaciones disciplinarias y el área al no seguir un modelo de control está expuesta a no poder ver objetivamente que tan eficaz o eficiente es su gestión; ni podría aportar nada mediante recomendaciones mejoras a la misma.

Pregunta 23: ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre?

Sí, porque eso genera cultura organizacional, cultura ética, cultura de legalidad, y cultura de calidad.

Es difícil cambiar el CHIP [forma de pensar] a la gente, por ejemplo en el caso de los procesos de calidad (pasar de ISO 9000 de 2008 a 2015); vemos

c.c Reconocimiento

que para unos ha sido más fácil que para otros, de acuerdo con su nivel de conocimiento, de su nivel profesional, de actitud, hay otros a quienes les cuesta la entidad y tienen población mayor (adulta) cerca de los 50 o 55 años que están pensando más en su salida como pensionados que en efectuar cambios, es un problema cultural y eso afecta.

Para efectos del control, el acompañamiento y la mejora es mejor tener un referente pues si dejamos la responsabilidad [del modelo] bajo la discrecionalidad sería más difícil. Si hay veces teniendo esta condición [de obligatoriedad] cuesta por un tema cultural, de clima, no estableciéndolo [el modelo de control] es bastante difícil, y más por la característica del funcionario que le comentaba está de salida [para retirarse de la entidad por jubilación].

He aprendido a valorar mucho el papel del DAFP como órgano rector del control interno del país; y considero que es muy grande el esfuerzo que hacen por mejorar los instrumentos y las directrices, por evaluar y ajustar la política a los requerimientos institucionales y del Estado. Tuve la oportunidad de trabajar en el primer modelo MECI antes de ser implementado financiado por la Universidad EAFIT y USAID de los EE. UU. Trabajamos en la base del proceso, la parte operativa del modelo, y se hizo con mucha conciencia y personal calificado de dicha universidad y dio los resultados; lo que pasa es que en el sector público ni en ninguna empresa no se puede pensar en modelos per se. Los modelos tienen que ser constantemente renovados, actualizados y ajustados porque, por un lado, va el quehacer y, por el otro lado, están las normas que van cambiando las cosas; el modelo debe ser actualizado o de lo contrario queda sin sentido, no sería funcional.

www.bdigital.ula.ve

Sí, y no [es positivo y negativo]; es positivo para tener de antemano una herramienta con qué trabajar y permite que lo puedan evaluar aun o más fácilmente (de forma igualitaria); la dificultad [o el aspecto negativo] es que se queden los modelos o que no permitan que se reflejen ciertas particularidades de la entidad.

Para toda organización siempre será necesario tener procesos y procedimientos establecidos. Esto garantizara la estandarización y la mejor manera de hacer las cosas. Sin embargo, es importante resaltar que las

c.c Reconocimiento

organizaciones son dinamizas y que hay que estar abiertos al cambio y generar modificaciones que estén dentro de la norma para cumplir adecuadamente el cumplimiento de los objetivos.

A veces se pierde el criterio profesional; es bueno porque da orden, porque en el análisis los órganos de control pueden tabular y establecer tendencias, pero con lo cambiante del mundo le atan la posibilidad del criterio profesional. Parece que el modelo no responde a ciertas exigencias actuales y no se pueden modificar porque ya están establecidos en el modelo de la contaduría general de la nación (caso de contingencia según lo que aparezca en SIPROF conciliaciones fallidas).

Es mejor un modelo que conduzca con disciplina las mediciones de los riesgos y la determinación de actividades de control que se apliquen y actualicen periódicamente.

Pregunta 24: ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran?

Realizaría las sugerencias al respecto.

www.bdigital.ula.ve

Sí, claro, porque eso está en mis funciones como evaluador de control de los controles, de acuerdo con la constitución, y si llegase a detectar en la auditoría o seguimiento alguna situación que requieran ser formalizados o controlados el deber de la oficina es informar a la alta dirección esa situación y que se normalice.

Hay dos cosas; de un lado, estas entidades necesitan reglamentos, normas y directrices y políticas para que las cosas funcionen como deben ser, porque si no existiera ese orden y reglamentación la gente "se saldría"; es decir no habría una canalización que permitiera lograr los objetivos institucionales; de otro lado eso debe ir de la mano con la cultura organizacional con los individuos y servidores públicos que ejercen esa actividad administrativa; es una simbiosis. Una norma es hueca si no tiene seres humanos que la acaten, la implementen, la entiendan, y la apliquen como lo tienen que hacer; sí le pediría a la autoridad que formalice un modelo.

c.c Reconocimiento

Sí [reclamaría la formalización de un modelo de control], en el sentido de buscar una evaluación igualitaria para verificar quien está cumpliendo adecuadamente y quién no.

Sí, como se dijo anteriormente, es mejor tener estandarizados los procesos y que la persona tenga la orientación de cómo cumplir procedimientos para disminuir el riesgo de errores en la aplicabilidad de estos, sin dejar de lado los cambios y mejora continua.

Sí, debe existir un modelo abierto, que no sea rígido, todo es un formato, todo se resuelve con un formato y lo que quede por fuera del formato no existe.

Sí, por la importancia para todos.

Por iniciativa propia elevaría petición de la conveniencia de implementar un sistema o modelo de control; en el caso de esta entidad que es de gobierno es de carácter obligatorio, por lo que tendría más exigencia.

Pregunta 25: ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados?

www.bdigital.ula.ve

Hay una cosa, cuando la función pública va a sacar algún modelo o alguna herramienta nueva, ella envía a todos los jefes de control interno el borrador para la revisión. He tenido la oportunidad para hacer observaciones. Sin embargo, el modelo que se ha utilizado aquí, aparte del modelo obligatorio, ha sido un modelo de retroalimentación de formación de mejora continua.

No hemos tenido dificultades en la implementación de los modelos de gestión por la madurez técnica y los procesos de certificación. Hay un buen ambiente que facilita el control a través de las herramientas que ya han venido desarrollando; empieza desde la misma actitud y voluntad y conocimiento de los representantes legales. En esta entidad, a pesar de haber pasado por cuatro administraciones, los funcionarios de planta o de base son los que los han ido incorporando eso y lo han seguido manejando, tanto así que han existido administraciones que han querido quitar el sistema de calidad (de ISO), pero han encontrado resistencia en los mismos funcionarios de base y de planta, quienes afirman que eso los marca, los identifica y las personas al interior de

c.c Reconocimiento

las áreas tienen apropiado [interiorizado el sistema de control] y miran la bondad del sistema y lo defiendes y desarrollan.

[La dificultad de la implementación del modelo de control] Se debe es a los sujetos, más que otra cosa. Considero que el sector público ha cambiado mucho. Las entidades hoy son muy eficientes en comparación a lo anterior, hoy tienen mucho orden; es muy curioso que en las entidades públicas se hable de la corrupción y que son inoperantes y que no funcionan; pero si usted va a la empresa privada se va a encontrar las mismas situaciones y peor; porque incluso es más transparente en muchas entidades el ejercicio de la función administrativa de las entidades públicas que están muy vigiladas porque tienen muchas normas que las obligan a una entidad privada que no tienen esa vigilancia, que pueden hacer otro tipo de cosas. Nosotros, para bien o para mal, hacemos hasta donde las normas nos lo permiten, la empresa privada puede hacer lo que quiera.

A veces situaciones de herramientas informáticas.

La aplicación adecuada del modelo de control que implementa la Red Norte ESE ha generado grandes avances por su cumplimiento.

www.bdigital.ula.ve

[La dificultad de la implementación del modelo de control se debe es a] Las particularidades de algunas entidades [y por] los sistemas de medición que no necesariamente son financieros que no son consideradas en el modelo.

[La dificultad de la implementación del modelo de control se presenta es] Cuando hay cosas o situaciones nuevas; lo que hay que hacer es verificar que se cumpla el SCI; estar atento a los cambios.

No aplica [no hay dificultades en la implementación del modelo de control]; el modelo se está aplicando adecuadamente.

c.c Reconocimiento

Anexo 2: Sistematización de entrevistas sujetos controladores

B. Sujetos controladores 297
1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder *297*
Pregunta 1: ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa en sus auditorias? ¿son varios modelos? 297
Pregunta 2: ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta?Sujetos controladosane
Pregunta 3: ¿Los controles establecidos por la entidad que representa son de utilidad para el cumplimiento de sus funciones y de los objetivos de la entidad? ¿Cómo o por qué? 299
2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores *300*
Pregunta 4: ¿Cómo considera que el control ejercido por usted en sus funciones contribuye con el desarrollo de las entidades auditadas? 300
Pregunta 5: ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control en que se fundamentan las auditorias que usted coordina o realiza (es útil, es eficaz, sirve para algo)? 301
Pregunta 6: ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila? 302
3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder *303*
Pregunta 7: ¿Conoce que valores ha agregado la entidad donde usted labora que han mejorado o perfeccionado el modelo general en que se fundamentaron? 303
Pregunta 8: ¿Cómo usted agrega valor a la aplicación del control para el cumplimiento de sus objetivos? 305
Pregunta 9: ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted mejorar su labor como auditor? 306
Pregunta 10: ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta? 308
Pregunta 11: ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 309
Pregunta 12: ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 310
Pregunta 13: ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad? 311
Pregunta 14: ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)? 312
Pregunta 15: ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos? 313
Pregunta 16: ¿En las visitas de control o auditorias que realizó a otras entidades, dependencias o sujetos considera que sus requerimientos de información y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control aplicable? 314
Pregunta 17: ¿Tienen la opción las personas vigiladas de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas? 315
4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados) *316*
Pregunta 18: ¿por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 316
Pregunta 19: ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia? 317
Pregunta 20: ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre? 318
Pregunta 21: ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran? 319
Pregunta 22: ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados? 320

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

B. Sujetos controladores

1. Unidad de análisis: Reconocimiento de ondas mayores del poder

Pregunta 1: ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa en sus auditorías? ¿Son varios modelos?

Desde el sector gobierno tenemos 2 entidades que regulan el control interno: el DAFP para el sistema de control interno y la CGN para el control contable con base en lo que señale el DAFP. En la Contraloría nos acogemos a los modelos de control que establece la DAFP y a partir de allí iniciamos la implementación de los modelos internos.

www.bdigital.ula.ve

No soy contador y no me desempeño como auditor, el modelo se fundamenta en la normatividad y no identifico un modelo específico.

Estamos en el proceso de control guiados por la Contraloría General de la República y la AGR, son los que definen las guías que se adoptan para los procesos de auditoria y los modelos de captura de información que utilizamos para los sujetos.

Los (modelos) tomamos de las normas nacionales, ahora internacionales establecimos la Resolución 120 de septiembre de 2008, donde damos unos formatos, pero son basados en la información que nos pide la Contaduría General de la Nación y la Contraloría General de la República porque nosotros le rendimos cuentas a dicha entidad solo en los estados financieros (de la contraloría departamental). También tenemos la Guía de Auditoria territorial que emite la contraloría nacional y fue adoptada, dicha guía fue generada para que habláramos un mismo idioma (de control) [Nota: la guía de auditoria territorial a que se refiere la persona entrevistada corresponde a un documento generado en el orden departamental con base en una guía general emitida por la contralora nacional en 2012; desde esa fecha

c.c Reconocimiento

hasta el momento de la entrevista existe un nuevo contralor que en 2015 generó una nueva guía de auditoria general]

Nos basamos primero en la Constitución Política, artículos desde el 267 hasta el 272 creo, que hablan sobre el control fiscal, y eso quedó aterrizado en la ley 42 de 1993, y ahora que han salido otros decretos reglamentarios como la Ley 1557 de 2015 donde dice lo de la participación ciudadana y cómo llega ella al control fiscal: nosotros basados en ese modelo o en ese mandato constitucional adoptamos unos modelos que se llaman las guías territoriales del procedimiento auditor y ya vamos por la versión 29.

Nos basamos en unas guías de la Contraloría General de la República; tomamos fuentes de información como son las rendiciones de cuenta para hacer un trabajo de planeación financiera, consideramos la transición a normas internacionales (de contabilidad, modelo contable de la CGN) y las auditorias previas que realizamos; tomamos varios procesos, varios modelos o consultas, bases de información.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 2: ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta?

Para desarrollar el control fiscal tenemos las instrucciones que vienen desde la norma internacional de INTOSAI, estamos trabajando para ejecutar las auditorias de cumplimiento, de desempeño y las financieras. Estamos haciendo esta implementación, la Contraloría ha estado regulándose por esta norma internacional y adicionales frente a lo contable tenemos esos lineamientos de INTOSAI.

N.A.

El modelo de control está dado a nivel nacional y las contralorías territoriales lo acogieron.

CGR, CGN

Para nosotros la parte más importante es la Constitución, la Ley 42 (de 1993) y en la parte territorial es la adopción del procedimiento auditor, pero también nos basamos en las Normas Internacionales de Auditoría NIA y ahora que somos miembros de la

c.c Reconocimiento

OLACEF vamos a implementarlo. No todos son miembros ahí, en Colombia solo hay 3 miembros (contralorías territoriales).

CGN, guía de la CGR.

Pregunta 3: ¿Los controles establecidos por la entidad que representa son de utilidad para el cumplimiento de sus funciones y de los objetivos de la entidad? ¿Cómo o por qué?

Sí. Hay unos formatos estándar que se tienen establecidos para la evaluación que parte de lo establecido por la CGN; ellos determinan como se hace el registro de estos seguimientos y nosotros evaluamos a partir de esos formatos.

Sí, tienen una utilidad, porque se armoniza con lo dispuesto en la ley y la constitución.

Sí claro porque de ahí se desarrolla todo el devenir, las actuaciones que hacemos en el día a día en el nivel del empleo, del cargo, y los productos que entregamos a los usuarios o las partes interesadas de la contraloría, la información que se produce.

www.bdigital.ula.ve

Si claro, porque como nosotros podemos tener alcances a la información que requerimos en el proceso auditor, cuando no tenemos el alcance (información) tenemos la facultad de sancionar y eso hace que las administraciones atiendan los requerimientos.

Sí claro, porque está más aterrizado, es la forma de encasillarnos a nosotros, de guiarnos, para que no cometamos un desfase o no estemos vulnerando el debido proceso a nuestros sujetos auditados.

Sí claro, porque al ejercer el control fiscal tenemos que ver cuáles son los controles que en su debido momento efectúan las entidades para darle un buen manejo al recurso mediante la contratación que es la fuente principal por donde se mueve todo el recurso que manejan.

c.c Reconocimiento

2. Unidad de análisis: Indagación sobre la percepción de las ondas de poder mayores

Pregunta 4: ¿Cómo considera que el control ejercido por usted en sus funciones contribuye con el desarrollo de las entidades auditadas?

Sí, porque los cambios de funcionarios facilitan la comisión de errores, entonces cuando se exige información contribuimos a que haya una gestión pública más eficaz y eficiente y que contribuya al cumplimiento de los fines del Estado.

El ejercicio hay que verlo en la parte de la mejora que se le aporta a la entidad, normalmente de ese ejercicio (de control) salen unos planes de mejoramiento que son los que adelantan las mismas entidades para mejorar en los aspectos en que las auditorias han señalado que presentan debilidades; en este orden de días si contribuye de manera significativa porque en la medida en que la entidad los aplique va a mejorar sus niveles de gestión.

Sí porque cuando se hace un proceso auditor, firma un plan de mejoramiento, aunque algunos no los cumplen y nuevamente (se hace el proceso), pero si se les dice en donde están fallando, aunque en algunos procesos auditores no se tiene total alcance a la información que uno requiera.

www.bdigital.ula.ve

El mandato constitucional nos lo dice a nosotros y a su vez nosotros se lo decimos a los vigilados: hagan las cosas bien, como está normado, ellos (los vigilados) han ido encasillándose y encarrilándose para hacer las cosas bien.

Sí claro, bajo los resultados que se obtienen mediante nuestras auditorias, brindamos que las entidades puedan obtener un mejoramiento de sus procesos, contables, administrativos, vamos en la mejora continua de las entidades.

c.c Reconocimiento

Pregunta 5: ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control en que se fundamentan las auditorias que usted coordina o realiza (es útil, es eficaz, sirve para algo)?

Al interior de la entidad el modelo es bueno, la dificultad es que depende de la alta dirección, en la medida en que ella (la alta dirección) entiende la importancia del estándar y de los procesos, se pueden aplicar y los procesos marchan bien. Pero hemos tenido situaciones en los que la alta dirección no ha sido consciente de esta importancia y esta necesidad y eso ha generado durante ese período, en que esas personas están, vacíos y resultados con baja calidad.

Para entregar un resultado en números es muy eficaz, sin embargo, para logar que haya conciencia y autocontrol en los entes territoriales no se ha dado, creo que hace falta mucha cultura ciudadana y del servidor público para aprender de todas esas auditorias y no volver a caer en los mismos errores.

Habría que hacer algunos ajustes, porque las particularidades de algunas entidades hace que tener criterios diferenciales y que ir a la generalidad no sea la mejor opción para evaluar en debida forma la gestión, pero hasta ahora el modelo en términos de la información financiera, y de gestión es adecuado; habría que ajustar en líneas (de auditorías) específicas, por ejemplo en (auditoria de) contratación, y es uno de los reparos que hemos hecho al interior de los equipos de auditoria, es que es más disciplinario, más enfocado a la parte precontractual y no a la ejecución, y es en esos dos aspectos en la ejecución donde podemos encontrar hallazgos con incidencia fiscal

www.bdigital.ula.ve

Es útil para que las administraciones mejoren, no puedo decir que es eficaz porque no lo tienen en cuenta en su totalidad, uno busca que con los procesos que realizamos ellos (los vigilados) los tomen o apliquen porque ese es el fin último de nuestro trabajo,

Tenemos varias clases de auditorías. La regulada que es para fenecer la cuenta, y las especiales que son para casos específicos, las intersectoriales cuando con otra dirección nuestra nos unimos para hacer algo específico, por ejemplo: sistema general de participación que compete a salud y educación, entonces nos unimos con la directora de educación y revisamos en varios estamentos. Otra cosa tenemos las articuladas que son con la comunidad, donde ellos son veedores y nos

c.c Reconocimiento

suministran documentos o pruebas para que actuemos en el caso específico donde vamos a auditar. El modelo sirve porque se ha mejorado a través del tiempo, se han mejorado los procesos dentro de las entidades territoriales (vigiladas).

Sí, me parece que son útiles, y que nos contribuyen en el sentido que están muy actualizados con la normatividad. Si se tomaran modelos [propios] o si se mejoran procesos debe tener en cuenta toda la normatividad actual y a veces se puede obviar algún decreto o norma, por eso son útiles.

Pregunta 6: ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila?

AGR nos vigila; la CGN determina los parámetros en materia contable; se deben cumplir con los estándares de control. (10:41) La AGR no entrega resultados, realmente está muy dedicada a vigilar las contralorías, y su sujeto principal de control es la Contraloría General de la República, y por ello siempre estamos siendo auditados, también revisa las contralorías departamentales y municipales. En los diferentes períodos en que han hecho auditoria no ha sido suficiente en la medida en que ambas entidades se vigilan mutuamente (Contraloría General y AGR) de tal suerte que esa relación no genera mayores efectos.

www.bdigital.ula.ve

AGR, es una entidad que vigila todos los procesos misionales, es un órgano de control muy estricto que nos vigila no solo el tema presupuestal, también vigila todos los procedimientos y resultados de la parte misional, muy estricto en la vigilancia de la aplicación de la metodología en las auditorias, de la comunicación de los hallazgos de las entidades, de los procesos de participación ciudadana, los tiempos de respuesta, y los temas que manejamos. Lo otro también es el resultado de los procesos de responsabilidad fiscal que es donde son muy estricto en mirar que se cumpla el debido proceso, que se surtan las instancias respectivas, los tiempos y que en realidad los fallos si estén de acuerdo con lo que determina la ley. Hace una vigilancia muy exhaustiva y muy completa de lo que deben hacer las contralorías.

N.A.

AGR, es buena, a veces se enfocan o enfrascan en cosas que uno no le ve la mayor transcendencia, pero para ellos de pronto sí. Por

c.c Reconocimiento

ejemplo, a veces de una sola (misma) observación nos pueden sacar 5 observaciones con la misma cosa, se pegan de los mismos, o a veces lo que dicen no tiene un fundamento.

Mi opinión es que nos están arañando las funciones a nosotros. La AGR particularmente veo que hacen unos aplicativos, nosotros le decimos a nuestros puntos (dependencias) que diligencien la información en esos aplicativos, luego ellos la miran (la AGR) y salen en los medios a hacer su show mediático y nos dejan como relegados (a partir de los hallazgos encontrados en la contraloría municipal); entonces creo que si vemos las propuestas de campaña de los aspirantes a la presidencia señalan que se acaban las contralorías territoriales y la AGR ha cogido un impulso para que en un futuro cercano ellos lideren (realicen) el control público en Colombia. Por eso señalo que están arañando nuestras funciones. Estamos demostrando que estamos haciendo nuestra tarea como debe ser y como lo señala la normatividad.

AGR, me parece con los resultados de las auditorias me parece que se han mejorado algunos procesos, en cuanto al proceso auditor y Misional me parece que son de utilidad para la entidad.

www.bdigital.ula.ve

3. Unidad de análisis: Extensión de las ondas de poder

Pregunta 7: ¿Conoce que valores ha agregado la entidad donde usted labora que han mejorado o perfeccionado el modelo general en que se fundamentaron?

Sí. Estábamos desarrollando unas auditorias integrales donde se articulaban todas las áreas; lo presupuestal, lo contable, la gestión, lo contractual, y dentro de esto tenemos una evaluación que se hace a la gestión y a los resultados que es algo autóctono en la medida en que son pocas las contralorías a nivel latinoamericano que manejamos diferentes áreas de auditoria; por lo general han sido netamente los temas financieros en otros países, pero en Colombia a partir de la Constitución Política tenemos varios campos de acción, no solo los temas financieros sino también los temas de gestión y de resultados, de

c.c Reconocimiento

tal manera que tenemos unas formas de evaluar gestión y resultados para poder dejar un estándar en esa evaluación. También tenemos que entregar unos resultados frente a la evaluación del control interno contable (de los vigilados) que se entrega a la Cámara de Representantes (Congreso, para el control político) de suerte que tenemos nuestros formatos y tenemos un sistema que nos permite registrar todo lo que tiene que ver con los hallazgos (que determinamos) y las opiniones que damos en materia contable y presupuestal.

Nosotros hemos establecido más participación ciudadana, queremos que las auditorias, las denuncias se atiendan más oportunamente, a pesar de que en la constitución se dijo que nuestro control era posterior y selectivo, sigo pensando que podemos hacer un conocimiento más oportuno del desarrollo de unos proyectos para por lo menos a través de las veedurías y del seguimiento impedir que algunos recursos no cumplan con su cometido.

Ha sido más de procedimiento, porque el marco general no ha variado, sino que ha sido de procedimientos en la auditoria como tal. Son aspectos que se le han agregado de pronto cada contraloría ha mejorado o que ha ayudado a corregir ciertos riesgos que se encontraron en los procesos de auditoria, ya muy particulares para cada entidad o cada contraloría territorial. Le han dado una aplicación particular en las entidades donde han llegado.

www.bdigital.ula.ve

Cuando se trabajó lo de la Guía Territorial (2012) nosotros tuvimos representación (en la mesa nacional) y de nuestra contraloría se hizo un consenso para que se llevara allá y se tuviera en cuenta y algunas cosas sí se tuvieron en cuenta. Cuando se tiene alcance podemos mejorar el modelo en su implementación, por ejemplo, cuando cambia la normatividad, es el caso de las NIIF.

Agregamos valor estableciendo y realizando nuestros procedimientos de acuerdo con las exigencias territoriales, mediante la guía de auditoría que cada día estamos mejorando.

El tema de NIAS puede estar faltando cuando hacemos las actualizaciones de nuestro proceso; hay temas que no se han abordado. Cuando vemos el proceso interno de cada dependencia indirectamente

c.c Reconocimiento

tenemos en cuenta los parámetros para el cumplimiento de nuestra función. No he sido participe de procesos (internos) que evidencien contribuciones al modelo general.

Pregunta 8: ¿Cómo usted agrega valor a la aplicación del control para el cumplimiento de sus objetivos?

Dentro de nuestra guía de auditoria están establecidos los formatos y también se establece que el auditor puede diseñar desde su conocimiento otros elementos de prueba; nuestros procesos de auditoria están enfocados a riesgos. Al inicio de la auditoria hacemos un proceso que se llama pruebas de recorrido y con esas pruebas evaluamos diferentes factores relacionados con los temas de riesgos, en ese momento implica diferencias de una entidad (vigilada) a otra, en ese caso los modelos estándar que están enfocados a la generalidad, nosotros desde la auditoria nos enfocamos a los temas de riesgos (que determinamos en cada vigilado) y hacia esos aspectos es que empezamos a proyectar nuestras pruebas de auditoria y a partir de ello (de tal enfoque específico de riesgo o focalización) empezamos a solicitar información adicional de tales puntos de riesgos.

www.bdigital.pla.ve

Precisamente tratando de implementar un modelo que promueve cultura de legalidad en los sujetos, y de cultura ciudadana en la ciudadanía.

En el caso de los auditores, lo hacemos mediante el conocimiento, la capacitación, la innovación y de las experiencias vividas (propias); si yo me encuentra en una auditoria una modalidad que podría ser algo irregular eso se retroalimenta en el equipo de trabajo y ayuda para que tomemos una respuesta para ese tipo de situaciones en otras auditorias, vamos retroalimentando y cada uno desde su profesión aporta. Los asesores (de las entidades vigiladas) pueden ser los mismos o los funcionarios han rotado y vienen a hacer las mismas prácticas (irregulares en otras entidades), ya se han identificado (por nuestra parte) y ya sabemos cómo deben ser las respuestas (que debemos dar o hacer) para detectar esa irregularidad.

c.c Reconocimiento

Yo brego a hacer mi trabajo como es, busco otras opciones para llegar a los diferentes hallazgos o a las diferentes observaciones que debemos hacer, agoto hasta el último recurso para poder cumplir con mi función. Si le toca a uno hacer más cosas para cumplir las funciones, por ejemplo, cuando uno no tiene alcance a la información le toca hacer cruces de información con todas las entidades, hacer circularización de saldos, eso es lo normal pero no está establecido en ninguna parte.

Agrego valor con los conocimientos que he adquirido con mi experiencia.

Agregamos valor en el sentido en que nosotros cuando ejercernos nuestras funciones de auditor vamos más allá, no nos quedamos solo en lo que nos pide el requisito normativo o no siempre estamos en el hecho de buscar un resultado que va a ser beneficioso para nosotros, sino es de qué manera podemos darle amplitud, claridad a la entidad de hacia dónde van esos resultados, de clarificar que estamos procurando que mejoren los procesos que mejore el personal humano con el cual ellos cuentan para desarrollar su trabajo; vamos mucho más allá, porque a veces en ciertos aspectos la norma no es clara o es muy vaga en la información, entonces recurrimos a consultas externas, normatividad adicional frente al tema.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 9: ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted mejorar su labor como auditor?

Sí. Se tienen unos formatos que se van elaborando en el desarrollo de cada auditoria, temas documentales, cada auditor nos hemos ido "especializando" en algunos aspectos (por efectos de la práctica de auditoria) y nos tienen en cuenta dentro de los conceptos que se van haciendo en la entidad, de tal forma que hay unos aspectos como por ejemplo el pasivo pensional que son temas de mucho impacto en la nación, los títulos de deuda pública, algunos aspectos que no todas las entidades manejan, algunos auditores que se especializan en esos temas y se van elaborando algunos formatos adicionales que entran a apoyarnos (en desarrollo de la labor de auditoría) y luego se convierten en estándar para los demás procesos.

c.c Reconocimiento

Sí, en lo conceptual hemos tratado de dar a los veedores y a la ciudadanía todos los argumentos necesarios de cómo hacer una veeduría, como capacitarse estrictamente y no hacer denuncias temerarias. Y en cuanto a los formatos diseñé uno muy completo para que la agente pueda hacer denuncias sobre las obras inconclusas o elefantes blancos con varios escalafones o criterios para hacer un ranking (población beneficiaria, recursos invertidos, tiempos de suspensión de la obra, entre otros).

En mi caso he diseñado unas listas de chequeo por cada proceso de contratación, para saber en dónde revisar y saber en dónde se presentan normalmente los casos más frecuentes de corrupción o irregularidades en el manejo de los recursos (La auditoría se concentra en la contratación de los recursos).

Formatos que hemos venido aplicando y se aplican en la entidad. Claro que no han sido reglamentados, sino que se aplican como un papel de trabajo para nosotros.

Evaluando y participando en la revisión y adopción de conceptos, aplicativos, procedimientos y formatos que podemos hacer y adaptar. Tenemos un plan de mejoramiento en estos momentos con la AGR en el cual nos comprometimos a sistematizar el procedimiento auditor, aun cuando tenemos un aplicativo que hemos desarrollado que queremos mejorar o desarrollar otro aplicativo.

Formatos que nos permitan tener una información más amplia, (los) diseñamos de acuerdo al objetivo que nos planteamos en cada auditoria y con los resultados que vamos a obtener, he sido participe con otros compañeros del área contable, en el diseño de formatos para (sistematizar) la información adicional que veamos que es importante recolectar o recoger, así no esté establecido en una guía o en los parámetros que nos piden, dejamos constancias de esa información y diseñamos un papel de trabajo adicional, diferente al que nos piden y queda como anexo al trabajo que realizamos.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Pregunta 10: ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta?

Sí se involucran dependiendo del nivel de cambio que se va a hacer. Por ejemplo, cuando son algunas pruebas específicas para una entidad entonces eso llega al nivel del equipo auditor y se presenta el plan que se revisa por parte de los supervisores en la parte técnica. Pero cuando ya es un tema más estándar para todas las entidades se tienen otros protocolos que se pasa la propuesta a la oficina de planeación, se hacen los ajustes que tienen que ver con procedimientos y en algunas ocasiones se trabaja con algunas entidades que se vigilan. De hecho, siempre que hemos hecho implementaciones que tienen que ver con nuevas metodologías siempre hemos hecho auditorías pilotos que se coordinan con las entidades vigiladas y, a partir de esas auditorias pilotos, posteriormente se hacen los ajustes correspondientes, y se inician (implementan) las nuevas metodologías (para todos los vigilados). Los vigilados dan aportes frente a la parte conceptual especialmente, pero la mayor parte (de los cambios) compete es al equipo de auditoría. Los vigilados reconocen y estudian los instrumentos y esas nuevas metodologías cuando ya están en producción la metodología (implementación) ellas se evalúan con las mismas herramientas. Dentro de las entidades siempre tienen personas que estudian las metodologías de la contraloría para que cuando lleguen los auditores a evaluarlos ellos conozcan exactamente los procesos y en algunas ocasiones a veces están hasta más versados que los mismos auditores.

www.bdigital.ula.ve

La ciudadanía en general y los sujetos de control, porque les comunicamos a ambos. Los afectan positivamente si la gente toma conciencia que lo que deben es cumplir con los fines del Estado, que no es ganar recursos, que no se despilfarren (los recursos) y que no deben dejar obras inconclusas. Beneficia a los sujetos contralados porque en mesas de trabajo les permite desarrollar consensuadamente (con nosotros) hasta el cambio de destino de una obra o blindarse fiscalmente para poder invertir recursos y poder terminar (la obra civil) y a la ciudadanía porque va a estar detrás de que las obras que prometieron (los políticos) se les termine por fin.

c.c Reconocimiento

No, son internas, son del trabajo de cada uno, muy del tema personal en la medida en que cada quien quiere mejorar sus habilidades en el ejercicio de la auditoria o quiere transcender en sus conocimientos profesionales. Habrá situaciones que ante la duda o en la necesidad de confirmar un procedimiento de tipo legal se hacen consultas con personas que uno conoce y que tienen la solvencia para resolverlas, pero no para los vigilados.

A los vigilados. De pronto si porque ahí plasmamos nuestra información que hemos obtenidos de ellos. Le sacamos más información a los vigilados.

Solo afecta a los funcionarios de la entidad.

No, hasta el momento no. Pedimos la información y nosotros mismos alimentamos los formatos.

Pregunta 11: ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

www.bdigital.ula.ve

Sí. Porque nuestras guías de auditoria son públicas, así que siempre están en la página web, de tal forma que cualquier ciudadano o entidad pueden conocerla, dicha guía incluye el proceso auditor paso a paso, los formatos, la forma de evaluar.

Sí, se comunica directamente sobre la estrategia que se va a desarrollar y sobre los resultados también, además ya se hace públicamente para que vaya generando cultura ciudadana; se comunica mediante boletines de prensa y en todos los medios y en la página web y directamente a todos los afectados-.

N.A

Cuando hacemos el proceso auditor mediante un oficio le informamos que vamos a hacer un proceso auditor, ahí se les dice hasta donde va nuestro alcance, que vamos a desarrollar, para hacer la labor de nuestra auditoría financiera les decimos que cuentas les vamos a

c.c Reconocimiento

auditar para que ellos sepan, si de pronto vamos a modificar una cuenta también se les informan se les modifica y se plasma en la planeación,

Se les comunica a través de la Dirección de Control Interno y de Planeación, porque si vamos a adoptar un formato tenemos que enviárselo a ellos para que nos lo aprueben y digan si reúne los estándares de calidad, nosotros estamos certificados por la ISO9001de 2015.

No se les comunica, son internos o propios y nosotros mismos los diligenciamos.

Pregunta 12: ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

Sí. En nuestro esquema está el equipo auditor, que tiene un líder de auditoria, y dentro de los procesos de calidad se tiene a un supervisor, se hacen unas mesas de trabajo donde los auditores exponen cómo va el avance de las auditorias, los procesos que están teniendo, cuáles son las herramientas que están haciendo, y en esos espacios se evalúan y se da el aval por parte de los supervisores (a los cambios o formatos que se proponen). En algunas ocasiones, mirando el impacto de lo que se esté haciendo, asciende (el formato o procedimiento) a otras instancias como los directores de vigilancia, y tenemos unos comités técnicos que son los que aprueban los informes que se entregan.

www.bdigital.ula.ve

Mi control político es la asamblea departamental, Se comunica a la Auditoría General de la República y a la asamblea departamental mediante comunicación directa, se les envía (información) sobre la estrategia que se está desarrollando sobre una de las actividades del plan de acción y también se les informa el cumplimiento de este.

Sí, tenemos unas instancias que se respetan en la forma de comunicar los resultados o de hacer los procedimientos; siempre se

c.c Reconocimiento

consultan cuando uno considera que con eso se genera un aporte, se reúne con el jefe inmediato.

Sí claro, porque todo lo que nosotros hacemos queda como papel de trabajo de la contraloría,

Se les comunica a través de los dos comités directivos que tenemos en el mes, ahí nos comunicamos todos y tenemos otros comités como el de MECI, PLANEACIÓN, entonces todos los miembros directivos estamos constantemente en comités.

No, al jefe del área le decimos cuales son los formatos que hemos diseñado para obtener la información adicional que se requiere, reposa en el área y es de conocimiento de todo el personal del área, incluyendo al jefe inmediato y luego ya no se escala el formato.

Pregunta 13: ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad?

www.bdigital.ula.ve

Sí es posible que la entidad acoja algunos de los formatos o procedimientos que se proponen, de hecho, cuando son formatos que pueden servir para otro tipo de auditorías en temas relacionados se asciende a otro nivel (jerárquico) y se pasa como propuesta de mejora dentro de los sistemas de gestión de la calidad y se deja estandarizado para que se ejecute dentro de toda la entidad.

Se incorporan en nuestro plan estratégico y nuestro plan de acción, no tenemos sistemas de gestión de calidad

Después de la consulta con el jefe inmediato, luego de la valoración se adoptan, luego es validada por los comités técnicos (instancia superior).

Algunos no han sido incorporados, pero quedan como papeles de trabajo

Sí, se incorpora en la entidad y en el sistema de gestión de la calidad y se estandariza, se convierten en formatos y procedimientos de obligatorio cumplimiento.

c.c Reconocimiento

No, hasta el momento no. Solo un formato (en 2015-16, y no como estándar de calidad) del proceso auditor que diseñamos se alimentó al área de planeación y no sé cuántas áreas de la entidad lo están utilizando.

Pregunta 14: ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)?

"Bueno en algunas ocasiones sí. Lo que sucede es que los comités están conformados por muchos abogados que ingresan en la parte de dirección y ellos no son muy versados en el manejo de formatos y en muchas ocasiones no le dan la importancia o el nivel de trabajo de lo que se está desarrollando. Hay algunos auditores que seguimos insistiendo en las mejoras y hay otros que prefieren solo dejarlos ahí quietos porque realmente el incentivo no es mucho.

(20:21) Dentro de cada una de las contralorías delegadas los auditores nos comunicamos mucho, porque en algunas ocasiones sucede alguna situación o algún riesgo que vamos identificando en el camino que requiere establecer si alguien ha desarrollado alguna herramienta de un caso similar y nos la compartimos, hay mucha colaboración. También tenemos un software donde todos los auditores registramos nuestros procesos de auditoria y tenemos la opción de revisar cualquier auditoria en todos los períodos en cualquier auditoria delegada. Por ello no necesariamente debo conocer al equipo auditor, sino que (los informes) me dicen auditorías similares a cada interés y los formatos utilizados; puedo entrar al sistema y puedo acceder a los formatos."

Sí, los grupos de interés internos y externos lo valoran porque ayudan a promocionar el tema de la ciudadanía y de apoyo y cultura ciudadana, en el caso de los vigilados no es de muy buen recibo por parte de algunos, sobre todo por aquellos que puedan verse afectados directamente, puede que los (funcionarios) que estén en la actualidad se ven afectados porque tienen que hacer erogaciones presupuestales para terminar (las obras o contrataciones), pero los anteriores porque pueden verse inmersos en procesos de investigación.

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Si, se ve que cuando (el formato) tiene una potencialidad para mejorar el trabajo que se hace se involucra en ese comité (técnico) en ese espacio, se valida de una manera formal, y se aplica por los beneficios probados. A nivel interno si se aplican, pero la labor es diferenciada por cada tipo de área o auditor.

Creo que sí, porque me tienen en cuenta para las opiniones.

Sí claro, y ahora más porque voy a ser el representante ante el comité auditor, así que voy a tener la vocería de todos. Con mayor razón tienen que valorarme ().

Si lo valoran. Se le ha dado la utilidad e importancia para la recopilación de información.

Pregunta 15: ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

Por cada auditoria adecuo los formatos de acuerdo con los temas que vayamos a auditar, o necesidad del trabajo.

www.bdigital.ula.ve

Está previsto que se haga anualmente.

Cada vez que hay una situación, un desarrollo normativo, algún evento que indica que se debe hacer el ajuste, porque seguir haciéndolo de esa forma no es práctico, no conlleva a nada.

Según la necesidad

Aquí hay unos grupos bases de cada proceso que se llama el equipo MECI para llegar al comité MECI, ellos (los del equipo MECI) son muy inquietos y de cada área son 2 personas que son nuestros auditores de calidad, son los que nos hacen auditorías internas y ellos están mirando y evaluando el cumplimiento, y sugieren mejoras (de formatos e instrumentos) para luego llevarlo al comité MECI y ahí miramos la efectividad de lo que pueda surgir y tomamos las decisiones. En cualquier momento el equipo puede cambiar formatos y sugerirlos al comité MECI, se le pide al comité directivo y a planeación para que se les dé un espacio (en una reunión) para que se presenten las modificaciones de un formato.

c.c Reconocimiento

Modificaciones se le efectúan cada vez que se realiza una auditoria, no nos quedamos estáticos en los papeles iniciales (de trabajo) que tenemos porque el área (que auditamos) es cambiante de forma constante y rápida; para cada auditoria se toman como base los formatos y papeles de trabajo inicial pero siempre se hace la revisión y retroalimentación.

Pregunta 16: ¿En las visitas de control o auditorias que realizó a otras entidades, dependencias o sujetos considera que sus requerimientos de información y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control aplicable?

Sí. Los formatos que se utilizan, los estándares, son muy generales y ellos (los vigilados) tienen que subir la información a los sistemas CHIP, a la rendición de la cuenta y deben subir (suministrar) unos formatos ya establecidos para ello. Ya en el punto del desarrollo de la auditoria si necesitamos requerir más información en la medida en que la información que nos entregan es muy general.

www.bdigital.ula.ve

(24:40) Si, porque tenemos desde la norma general las indicaciones de la contaduría para regular la forma de registro contable, cada entidad de acuerdo con su marco aplicable en los estándares internacionales, y cuando nosotros vamos a hacer las auditorias tenemos que revisar que se cumpla con la norma establecida por la contaduría y con los formatos que establecieron. tenemos otro elemento que es la rendición de cuentas (que se hace en un software) que hacen las entidades, de tal suerte que los formatos que hacemos como auditor son para apoyar y soportar las evaluaciones y con ello se cumplen con los estándares que establece la Contraloría para hacer la evaluación financiera."

Yo no hago auditorias, pero conozco los informes de control previo y lo valido y al final (el informe final) también. Si se apegaron.

Sí,

Si creo que sí.

c.c Reconocimiento

Si he hecho auditorias, voy con el equipo auditor, he podido verificar que en su gran mayoría los requerimientos e informes se apegan al modelo de control.

Sí, claro.

Pregunta 17: ¿Tienen la opción las personas vigiladas de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas?

"No. No se pueden negar porque de hecho nosotros tenemos una facultad constitucional de poder desarrollar el control y en dado caso que se nieguen a darnos información nosotros podemos hacerles unos procesos sancionatorios que pueden significar multas para los representantes legales.

(21:37) No. los formatos de auditoría los manejamos a nivel de papel de trabajo; lo que tiene que ver con documentos de evaluación están estandarizados dentro de la entidad. Los formatos adicionales que elaboramos como auditores son papeles de trabajo que nos permiten tener elementos de apoyo para soportar las evaluaciones que hacemos; los formatos que son estándar son de obligatorio cumplimiento (para los vigilados).

www.bdigital.ula.ve

(22:28) No se pueden negar a suministrar la información en la medida en que lo que se les esté solicitando sean cosas obligatorias que deban tener deben entregárnoslas, sin embargo habrá momentos en que el auditado podrá entrar a hacer algún tipo de escalamiento porque puede suceder que un auditor esté pidiendo algo que no sea viable entregar, algo que no sea factible o que le genere mayores gastos o tiempos administrativos cuando es algo que no es relevante, porque en algunas ocasiones sucede, entonces los auditados tienen la forma de solicitar que ese requerimiento no se utilice pero tienen que justificar el porqué.

El auditado no evalúa a quien lo audita, pero tiene el derecho a controvertir en el marco del debido proceso."

Sí, pueden decir que no los cumplen y se ven abocados a sanciones si está establecido en la parte sancionatoria. En el caso de las denuncias ciudadanas los interesados pueden participar de forma libre o abstenerse de participar; en el caso de los vigilados si tienen que

c.c Reconocimiento

cumplir con las exigencias de manera oportuna y con calidad so pena de sanciones pecuniarias.

No es discrecionalidad de los contralados, tienen que cumplir cuando solicitamos información.

Nosotros hacemos nuestro proceso auditor, se les comunica el informe preliminar, luego ellos tienen el tiempo suficiente para que lo controviertan, de que traten de desvirtuar las observaciones que nosotros les hemos enviado. Algunos no contestas, si no dan respuesta se da por aceptado el informe, una vez que se genere el informe final ellos deben suscribir un plan de mejoramiento con la contraloría al cual se le hace seguimiento.

De pronto se les pasa o fue negligencia, pero hay una obligatoriedad que la misma Ley 42 de 1993 lo está diciendo, que si no entrega la información que se les está solicitando está obstruyendo el control fiscal y eso es sancionatorio. No tienen la opción de desconocer los requerimientos, tienen que cumplir.

No tienen esa posibilidad. Toda la información que se les solicita ellos la suministran.

www.bdigital.ula.ve

4. Unidad de análisis: Indagación sobre la extensión de las ondas de poder (a sujetos vigilados)

Pregunta 18: ¿por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

Porque es un mandato constitucional que nos faculta para vigilar los recursos públicos, y desde la misma norma establece que deben entregarnos toda la información que como auditores requerimos para desarrollar nuestra tarea; tenemos unos elementos adicionales que precisamente son los sancionatorios en la medida que las entidades se quieran negar a entregarnos la información, porque de hecho la información es pública y tenemos la facultad de poder revisarla. Obviamente tenemos que firmar el documento que garantiza la

c.c Reconocimiento

protección de los documentos o de la información que se está desarrollando.

Porque nosotros necesitamos información para cumplir nuestros objetivos,

Porque tienen un origen legal, están establecidos en una norma que obliga a su cumplimiento

Claro, para el mejoramiento de ellos y para evitar que caigan en errores

Aquí el control lo político lo hace el Consejo Municipal, ellos harán los respectivos requerimientos y solicitarán las explicaciones.

Si claro, porque es el insumo que nosotros vamos a tener para ejercer nuestra función y nuestras revisiones; además esa información es pública las cuales ellos deben entregar y si ellos no entregan la información en un tiempo preciso tenemos la opción de consultar y utilizar la información de la rendición de cuentas en otras entidades que ellos han entregado antes (a otras entidades). Siempre la información va a estar a nuestra disposición y disponibilidad.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 19: ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

Tenemos unas herramientas que se llaman procesos administrativos sancionatorios que se aplican a las entidades cuando no entregan la información, o cuando la información es inoportuna. (El proceso) tiene unos requerimientos de entrega y puede llegar hasta multas. También tiene una repercusión con la rama ejecutiva, porque en esos casos se eleva a niveles superiores y se les informa a los ministros o a nivel de presidencia si es el caso.

Eso está reglado en el artículo 101 de la Ley 42 de 1993, los procesos administrativos sancionatorios, y particularmente el contralor lo adopta mediante resolución y allí está el procedimiento que debe realizarse, están los límites de las sanciones, y también los

c.c Reconocimiento

criterios que puede aplicar (el contralor) libremente para graduar el monto de las sanciones (pecuniarias).

La misma ley le da la facultad al Contralor (departamental) de establecer sanciones de tipo administrativo y pecuniario. Cuando se establece mediante un acto administrativo que la rendición de las cuentas debe hacerse de esta forma y se dispone de un aplicativo por la contraloría o en concurso con la AGR y se dice estos son los formatos y no reportan (el contralor) tienen una facultad sancionatoria para sancionar por incumplimiento de una obligación legal.

Por eso es por lo que le damos las observaciones administrativas con diferentes alcances que son disciplinario, penal, fiscal y sancionatorio

Habrá un (proceso) sancionatorio económico y disciplinario.

Se entra a hacer la evaluación de qué clase de información se ha solicitado y se entran a hacer las respectivas sanciones disciplinarias por entorpecer o no permitir el ejercicio del control.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 20: ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre?

Considero que el modelo de control fiscal en Colombia debiera tener un solo estándar para poder hacer una sumatoria y poder mostrar el indicador nacional de que están haciendo estos órganos de control, y es desafortunadamente lo que no tenemos, porque aquí influye mucho la capacidad financiera de cada contraloría (territorial), entonces las contralorías fuertes tienen su software especializado para cada proceso, mientras que en otras pequeñas hay todavía muchos procedimientos manuales, sobre todo en los papeles de trabajo. Sería conveniente formalizar un único modelo de control.

Si es bueno a nivel general manejar un modelo estandarizado (como parámetro) pero a veces esos modelos dejan por fuera situaciones particulares que tendrían que revisar las entidades para hacer unos

c.c Reconocimiento

ajustes; habría que pensarse en estos casos particulares en unas adaptaciones a situaciones locales o particulares. Ahorra esfuerzos en los procesos, unifica criterios.

Pues uno se debe apegar a las normas, pero si ellas si son muy estrictas y nos van a cerrar unas puertas entonces no, tenemos que buscar la verdad

Nosotros somos apegados al procedimiento y considero que es mejor que exista porque así tenemos uniformidad en los conceptos.

Desde la perspectiva personal, Considero que el modelo no es camisa de fuerza; debemos trabajar con él, pero lo vamos modificando en la medida de las necesidades. En el ejercicio de la auditoria, por ejemplo, antes de ejercer un proceso de auditoria evaluamos el tema de riesgos y eso nos va a conllevar a hacerle modificaciones a ese modelo inicial o estándar que está. En auditorias regulares, de acuerdo con el énfasis que nosotros tomamos para el año, todas van sobre un mismo parámetro y modelo; en auditorias especiales, de ciertos temas, vamos alimentando o modificando ese modelo a lo que necesitamos.

www.bdigital.ula.ve

Pregunta 21: ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran?

Se reclamaría, y se reclama formalmente en este caso en el congreso de contralores que tenemos, en la asociación, pero no unificar las contralorías (con la contraloría nacional). La unificación sería en el modelo y sobre todo en el tema tecnológico porque ya hay muchos aplicativos que permiten consolidar información.

Sí claro,

Claro, si se reclamaría para hacer un seguimiento, pero eso no quiere decir que quede cerrado.

Sí claro, es una gran ayuda de una herramienta de trabajo indispensable porque nos dice que hacer en cada fase del proceso auditor y de esa forma no vulnerar el debido proceso y el derecho a la defensa de nuestros vigilados.

c.c Reconocimiento

Claro, sería necesario porque siempre se debiera tener un estándar de los que se quiere para que se facilite también el trabajo

Pregunta 22: ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados?

n.a. datos en la pregunta 14 y respuesta adicional

Creo que la primordial es que las contralorías (territoriales) fueron afectadas a partir de 1991 en su capacidad operativa porque los recursos se disminuyeron, todas sufrieron adelgazamientos, y les quitaron una herramienta muy importante si se usa bien que es el control de advertencia. Entonces las coberturas de la auditoria en el presupuesto pueden no ser la adecuada; además porque existe una dualidad con el Sistema General de Participaciones (SGP) que debe vigilar la Contraloría General de la República, y que sin embargo también lo hacemos nosotros a pesar de que puedan aplicar el derecho prevalente. Pienso que las contralorías territoriales debemos dedicarnos a vigilar únicamente los ingresos propios del territorio y no los del SGP, y que sean (esos controles) excluyentes, así como excluyeron desde un principio el Sistema General de Regalías. Eso nos daría una mayor capacidad operativa y una mayor cobertura.

www.bdigital.ula.ve

Lo que impide que el modelo de control sea bien efectivo es que estamos en un Estado muy garantista, entonces todos los procesos de responsabilidad fiscal para una sanción pecuniaria, que debiera ser más grande en lo social, a veces no se cumple, a veces hay muchas dilaciones, no hay un parámetro estricto (para verificar el cumplimiento de las funciones de la contraloría territorial), porque caducan las acciones o prescriben los procesos."

"La dificultad es de recursos, podemos tener un modelo de control, pero a veces las entidades de control no disponen tanto de las personas, los servidores, como de los medios para revisar y validar la información y para que se cumplan los objetivos, que se cuente con una información confiable de los sujetos, que se puedan tomar algunas decisiones con algún grado de certidumbre y que se puedan proyectar a los resultados en cuanto a lo social. Si bien (los vigilados) reportan la

c.c Reconocimiento

información, muchas veces no se puede verificar, validar y confirmar la información como hechos reportados; en nuestro caso tenemos 42 sujetos a cargo y tenemos 5 auditores que simultáneamente realizan auditorias y que tenemos otros informes de ley que cumplir.

(17:32) Siempre se tiene que la auditoria es algo inquisitivo, punitivo pero cuando se genera un ambiente de confianza entre el auditor y el destinatario de la auditoria se puede entender la parte final de la mejora, termina la auditoria una base para que los funcionarios manifiestan que están fallando o que tengo debilidades en esto o me falta mejorar en esto, y normalmente se genera al final del ejercicio (de auditoria) se general algo curioso y es que, cuando no se encuentra en un funcionario obstinado que persiste en que todo lo está haciendo bien, terminan confiando mucho en los resultados del proceso de auditoría, terminan agradeciendo la auditoria como una forma de mejorar y terminan apoyándose en el ente de control para futuras actuaciones, nos siguen consultando (en casos posterior) de manera informal, no estamos obligados a hacerlo, a manera de colaboración, no se hace de manera formal.

www.bdigital.ula.ve

Los sujetos son proclives al control e impiden que se aplique el modelo de control, ellos entienden que es una función legal que tiene el ente de control que va a generar beneficios para la entidad (vigilada). En casos aislados se puede encontrar ocultamiento o manipulación de la información, pero la habilidad del auditor está en identificar la información que necesita, donde encontrarla, quien la maneja o la tiene en la entidad.

(20:26) A veces se reciben presiones en el ejercicio de sus funciones dependiendo de la envergadura del indicio sobre los hechos irregulares que se detecten y del funcionario que esté implicado (normalmente son las directivas de la entidad) y llegan las presiones por la familiaridad o del amiguismo que hacen presiones u ofrecimientos indebidos para cambiar resultados de un informe de auditoría. En estos casos hay unas directrices éticas que indican que hay que manifestar si existen relaciones de familiaridad cuando se hace la asignación de la auditoria para mantener la objetividad, evitar conflictos de intereses o evitar situaciones que afecten la ética y los resultados del proceso. Esos casos son llevados al comité y las directivas valoran si tienen que hacer un

c.c Reconocimiento

cambio del auditor o si conforma un comité o se apoya con otro auditor o se hace una visita o mesa de trabajo para blindar el proceso y evitar suspicacias."

Las causas pueden ser por la obtención de la información, que a veces no es clara o errada, que no nos suministran la totalidad de la información que solicitamos, es lo más recurrente. Cuando no se les entrega la información solicitada se plasma en el informe. A veces existen presiones en el desarrollo de la labor en años anteriores por problemas de orden público, inclusive estuvimos limitados para ir a las entidades (controladas).

No existen situaciones que impidan el cumplimiento del modelo porque la misma normatividad nos señala que cada contraloría territorial tiene autonomía para adoptar su forma de hacer la auditoría. No hemos tenido dificultades, es más como esto ya está adoptado (el procedimiento auditor) y ya lo conocen nuestros vigilados, si se llegase a saltar algo de aquí (del proceso auditor) el mismo sujeto vigilado le va a indicar tal situación. Para eso tenemos la figura (jurídica) del reclamo en la cual se establecen las vulneraciones del procedimiento. Mediante una mesa de contradicción, establecido en la guía territorial de auditoria que tenemos vigente, se pueden hacer contradicciones con lo que señalen los auditores.

www.bdigital.ula.ve

Los vigilados conocen el procedimiento por la difusión que hacemos en la página web y porque en el primer mes de cada vigencia citamos a los vigilados y les informamos donde está el procedimiento y les explicamos que auditoría les vamos a hacer en el año. Los vigilados se preparan para dicha auditoría y verifican que se cumpla con lo indicado en el procedimiento auditor publicado.

Hasta el momento siempre hemos podido aplicar los modelos que se han establecido para ejercer el control fiscal.

(Código emergente) Los informes que se entregan desde la auditoria, dependiendo del sector así mismo es el impacto que tiene, así algunas entidades se les esté entregando informes de auditoría donde se les muestra la baja gestión, u opiniones negativas en sus estados financieros y sin embargo no hay cambios (no pasa nada), continúan las cosas iguales, porque a nivel de presidencia que son quienes deben

c.c Reconocimiento

tomar decisiones drásticas para estos cambios no los hacen. En algunas entidades todos los años se entregan informes con opiniones negativas y sin embargo no se hace nada para solucionar esos factores que están generando esas opiniones negativas o esas bajas gestiones, así en algunos casos no se ve el impacto que tiene que tener un informe de auditoría que nosotros entregamos."

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Anexo 3: Modelo (instrumento) de entrevistas para entidades controladas y sus sujetos

ENTREVISTA APLICABLES A ENTIDADES CONTROLADAS Y SUS SUJETOS (jefes de control interno, contadores, tesoreros o pagadores).

Diseño del instrumento

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES - VENEZUELA
PROGRAMA DOCTORAL EN CIENCIAS CONTABLES

Entrevistador: Estudiante, Esteban S. Martínez Salinas
Fecha de entrevista:

Objeto de la entrevista: Recopilar información sobre las interacciones del control interno y externo en las entidades gubernamentales referido a la información contable.

www.bdigital.ula.ve

Declaración de confidencialidad y fines: La información obtenida solo tiene fines académicos y no se divulgarán nombres ni situaciones o apreciaciones personales que comprometan a los entrevistados o entidades que ellos representan.

Nota de agradecimiento: Agradecemos su colaboración y sinceras respuestas sobre los interrogantes. Sus aportes son muy valiosos para el desarrollo y estructuración de un trabajo académico.

La entrevista será grabada para la posterior transcripción y sistematización.

Datos generales	
Nombres y apellidos	
Entidad donde labora	
Cargo que desempeña	
Profesión	
Antigüedad en el puesto en	

c.c Reconocimiento

esta entidad	
Experiencia en entidades anteriores y cargos desempeñados	
Años de experiencia	
Género	
Fecha de nacimiento	
Grado de formación profesional	
Área de formación profesional	
Tipo de vinculación (planta o contratista)	

www.bdigital.ula.ve

Preguntas:

1. ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa?
2. ¿Los controles establecidos por la entidad y sujetos que los vigilan son de utilidad para el cumplimiento de las funciones de su entidad y dependencia? ¿Cómo o por qué?
3. ¿Revisa usted que las indicaciones o requerimientos de información de los sujetos que los vigilan se apegan a las regulaciones o al modelo de control aplicables a su entidad?
4. ¿Considera que tiene la opción de desconocer los requerimientos de información solicitados por entidades, dependencias que los vigilan o controlan? ¿por qué?
5. ¿En qué consiste y cuáles son las características del SCI de su entidad?;
6. ¿Tiene en cuenta todos o algunos componentes de un modelo mayor o general?; ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta?
7. ¿Qué características adicionales o diferentes contiene su SCI respecto del modelo general?

c.c Reconocimiento

8. ¿Cómo considera que el control ejercido sobre usted y sus funciones contribuye con el desarrollo de la entidad donde labora?
9. ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control de su entidad (es útil, eficaz, sirve para algo)?
10. ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila?
11. Ha recibido visitas de auditora recientes (últimos 2 años) (SI; NO), ¿cuántas?, ¿de qué entidad o dependencia? Si ha recibido auditorias recientes:
    a. ¿En la interacción con los individuos que lo han visitado, qué opinión tiene sobre ellos?
    b. ¿En las visitas recibidas considera que los funcionarios y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control?
    c. ¿Considera usted que ha sido "victima" de interpretaciones muy particulares de los sujetos que lo han inspeccionado?
    d. ¿En qué casos ha percibidos que los sujetos que realizan las auditorias de control solicitan información, realizan afirmaciones o conclusiones que no corresponden con sus funciones respecto del modelo de control que deben desarrollar?
12. ¿Cómo usted agrega valor a la aplicación del control para el cumplimiento de sus objetivos?
13. ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted cumplir con los requerimientos del SCI, aplicables a su área, departamento o funciones?
14. ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?
15. ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta?
16. ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?
17. ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

18. ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad? (¿en su sistema de gestión de la calidad por ejemplo?)
19. ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)?
20. ¿Tienen la opción las personas ajenas a su departamento de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas?
21. ¿por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?
22. ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

23. ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre?
24. ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran?

25. ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados?

¿Quiere formular alguna aclaración sobre la entrevista o sus respuestas?

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

Anexo 4: Modelo (instrumento) de entrevistas para entidades y sus sujetos controladores

ENTREVISTA APLICABLES A ENTIDADES CONTROLADORAS Y SUS SUJETOS (Auditores de información financiera gubernamental).

Diseño del instrumento

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES - VENEZUELA
PROGRAMA DOCTORAL EN CIENCIAS CONTABLES

Entrevistador: Estudiante, Esteban S. Martínez Salinas
Fecha de entrevista:

Objeto de la entrevista: Recopilar información sobre las interacciones del control interno y externo en las entidades gubernamentales referido a la información contable.

www.bdigital.ula.ve

Declaración de confidencialidad y fines: La información obtenida solo tiene fines académicos y no se divulgarán nombres ni situaciones o apreciaciones personales que comprometan a los entrevistados o entidades que ellos representan.

Nota de agradecimiento: Agradecemos su colaboración y sinceras respuestas sobre los interrogantes. Sus aportes son muy valiosos para el desarrollo y estructuración de un trabajo académico.

La entrevista será grabada para la posterior transcripción y sistematización.

Datos generales	
Nombres y apellidos	
Entidad donde labora	
Cargo que desempeña	
Profesión	
Antigüedad en el puesto en	

c.c Reconocimiento

esta entidad	
Experiencia en entidades anteriores y cargos desempeñados	
Años de experiencia	
Género	
Fecha de nacimiento	
Grado de formación profesional	
Área de formación profesional	
Tipo de vinculación (planta o contratista)	

www.bdigital.ula.ve

Entrevistas para sujetos que ejercen (desdoblan) el control de forma directa – entidades de contralorías.

1. ¿De dónde surge el modelo de control sobre la información contable que usted implementa en sus auditorías? ¿son varios modelos?
2. ¿Cuál es ese modelo mayor o general en que se fundamenta?
3. ¿Los controles establecidos por la entidad que representa son de utilidad para el cumplimiento de sus funciones y de los objetivos de la entidad? ¿Cómo o por qué?
4. ¿Cómo considera que el control ejercido por usted en sus funciones contribuye con el desarrollo de las entidades auditadas?
5. ¿Qué piensa usted respecto del modelo de control en que se fundamentan las auditorias que usted coordina o realiza (es útil, es eficaz, sirve para algo)?
6. ¿Qué opinión le merece la entidad que los vigila?

c.c Reconocimiento

7. ¿Conoce que valores ha agregado la entidad donde usted labora que han mejorado o perfeccionado el modelo general en que se fundamentaron?
8. ¿Cómo usted agrega valor a la aplicación del control para el cumplimiento de sus objetivos?
9. ¿Qué herramientas o procedimientos ha diseñado que le permitan a usted mejorar su labor como auditor? (conceptuales, aplicativos, formatos)
10. ¿Las herramientas o procedimientos diseñados por usted involucran a personas externas a la entidad? ¿Cuáles? ¿En qué las afecta?
11. ¿Comunica, y cómo lo hace, a los afectados o vigilados de los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?
12. ¿Comunica a sus superiores y entidades de control interno y externo los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?
13. ¿Los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos son incorporados en la entidad? (¿en su sistema de gestión de la calidad por ejemplo?)
14. ¿Las área, departamentos o sujetos involucrados en las herramientas o procedimientos diseñados por usted valoran su aporte y lo tienen en cuenta (cumplen con él)?
15. ¿En qué casos o cada cuanto modifica los formatos, herramientas o procedimientos diseñados por usted para el cumplimiento de sus objetivos?
16. ¿En las visitas de control o auditorias que realizó a otras entidades, dependencias o sujetos considera que sus requerimientos de información y sus informes se apegaron a la regulación y al modelo de control aplicable?
17. ¿Tienen la opción las personas vigiladas de no cumplir con sus requerimientos de control, formatos o herramientas?
18. ¿por qué considera que los sujetos vigilados o controlados deben cumplir con las exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?
19. ¿Qué consecuencias se pueden derivar del incumplimiento de exigencias de información, formatos o procedimientos establecidos por usted o por su dependencia?

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento

20. ¿Considera que es mejor apegarse a un modelo estandarizado de control que le indique lo que debe hacer y que no tenga que generar o hacer nuevas cosas en cada caso en que se encuentre?
21. ¿Si no existiese dicho control, usted reclamaría a la administración o a la autoridad para que lo formalizaran?
22. ¿Cuáles han sido las causas, si existen, que impiden la aplicación adecuada del modelo de control que usted implementa o de sus resultados?

¿Quiere formular alguna aclaración sobre la entrevista o sus respuestas?

www.bdigital.ula.ve

c.c Reconocimiento