

Machado, M. (2017). Mejoramiento de la gestión en el sector público: Disminuir el riesgo corrupción a partir de la cultura contable ciudadana. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 31-50

# Mejoramiento de la gestión en el sector público: Disminuir el riesgo corrupción a partir de la cultura contable ciudadana

***Marco Antonio Machado Rivera***

Profesor de la Universidad de Antioquia (Medellín-Colombia), Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia, Doctor en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela). Director del Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO) de la Universidad de Antioquia.  
[marco.machado@udea.edu.co](mailto:marco.machado@udea.edu.co)

---

Las reflexiones aquí contenidas son parte del proyecto de investigación “cultura contable ciudadana para la lucha contra la corrupción: aprendizajes para disminuir el riesgo” del Grupo de Investigación y Consultorías Contables (GICCO), financiado por el Departamento de Ciencias Contables y el Centro de Investigación y Consultorías (CIC) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia. Este artículo tiene por base la ponencia “cultura contable ciudadana para mejorar el desempeño de las organizaciones públicas: propuesta de aprendizajes para disminuir el riesgo corrupción en latinoamérica” presentada por el autor en el “XV Congreso del Instituto Internacional de Costos y 4to. Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión y Gestión de Costos” realizado en la ciudad de Lyon (Francia) los días 22 y 23 de junio 2017.

## **Mejoramiento de la gestión en el sector público: Disminuir el riesgo corrupción a partir de la cultura contable ciudadana**

Marco Antonio Machado Rivera

**Resumen:** Se hace referencia a la problemática de la corrupción en el sector público y se presentan los elementos derivados del proyecto de investigación “cultura contable ciudadana para la lucha contra la corrupción: aprendizajes para disminuir el riesgo”, con el que se espera formar ciudadanos en los temas contables básicos para participar en el control de los recursos públicos y en la lucha contra la corrupción. Se pretende realizar una breve reseña de los principales elementos de dicho proyecto de investigación en seis categorías, a saber: contextuales, problematizadores, conceptuales (tópicos), didácticos (herramientas), formativos (estrategias) y operativos (tácticas). La metodología desarrollada contiene elementos formativos de tipo descriptivo, al comienzo, y crítico, en el proceso, con una intencionalidad de aportar a la lucha contra la corrupción en los países latinoamericanos, especialmente en Colombia como país en el cual el fenómeno de la corrupción se ha manifestado profusamente en sus estructuras estatales. **Palabras clave:** Cultura contable ciudadana, gestión pública, corrupción, riesgo corrupción, lucha contra la corrupción.

## **Improvement of the management in the public sector: Decrease the risk of corruption from the civic accounting culture**

Marco Antonio Machado Rivera

**Abstract:** This article refers to the difficulty of corruption in the public sector, and presents the elements derived from the research project: *Cultura contable ciudadana para la lucha contra la corrupción: aprendizajes para disminuir el riesgo* intended to train citizens in basic accounting topics for them to participate in public resources control and in the fight against corruption. This article is intended to conduct a brief review of the main elements of such research project in six categories, namely: contextual, problematic, conceptual (subjects), didactic (tools), educational (strategies), and operative (methods). The methodology developed includes educational elements, descriptive in nature at the beginning, and critical in nature in the process, with the purpose of contributing to the fight against corruption in Latin-American countries, especially Colombia, as the country in which the phenomenon of corruption is exhibited profusely in its government structures.

**Key-words:** Civic accounting culture, public management, corruption, risk of corruption, fight against the corruption.

## **Amélioration de la gestion dans le secteur public: Diminuer le risque de corruption à partir de la culture comptable citoyenne**

Marco Antonio Machado Rivera

**Résumé :** Il est fait référence à la problématique de la corruption dans le secteur public et ils sont présentés les éléments dérivés du projet de recherche *Cultura contable ciudadana para la lucha contra la corrupción: aprendizajes para disminuir el riesgo*, visant à former citoyens, dans les sujets comptables basiques, à participer dans le contrôle des ressources publiques et dans la lutte contre la corruption. Ce travail entend réaliser un bref aperçu des principaux éléments de tel projet de recherche, à savoir : contextuels, problématisants, conceptuels (sujets), didactiques (outils), instructifs (stratégies) et opératives (tactiques). La méthodologie développée contient des éléments instructifs de nature descriptive au début, et de nature critique dans le processus, afin d’apporter à la lutte contre la corruption dans les pays latins américains, en particulier dans la Colombie comme le pays où le phénomène de la corruption s’est manifesté profusément dans ces structures de l’État.

**Mots-clés :** Culture comptable citoyen, gestion publique, corruption, risque de corruption, lutte contre la corruption.

## **O melhoramento da gestão no setor público: Diminuir o risco de corrupção a partir da cultura contábil cidadã**

Marco Antonio Machado Rivera

**Resumo:** Refere-se à problemática da corrupção no setor público e apresentam-se os elementos derivados do projeto de pesquisa “cultura contábil cidadã para a luta contra a corrupção: as aprendizagens para diminuir o risco”, com isto se espera formar cidadãos nos temas contábeis básicos para participar no controle dos fundos públicos e na luta contra a corrupção. Pretende-se realizar uma breve resenha dos principais elementos desse projeto de pesquisa em seis categorias: contextuais, problematizadores, conceituais (temáticos), didáticos (ferramentas), formativos (estratégias) e operativos (táticas). A metodologia desenvolvida contém os elementos formativos; ao princípio, de tipo descritivo, e no processo, críticos, querendo contribuir à luta contra a corrupção nos países latino-americanos, particularmente na Colômbia. País onde o fenômeno da corrupção tem-se manifestado profusamente nas suas estruturas estatais.

**Palavras-chave:** Cultura contábil cidadã, gestão pública, corrupção, risco de corrupção, luta contra a corrupção.

# **Mejoramiento de la gestión en el sector público: Disminuir el riesgo corrupción a partir de la cultura contable ciudadana**

*Marco Antonio Machado Rivera*

*Primera versión recibida en noviembre de 2017 - Versión final aceptada en diciembre de 2017*

## **I. Introducción**

Las naciones demandan diversas alternativas para progresar con base en el desarrollo de la gestión orientada a la satisfacción de las necesidades de todos los grupos poblacionales; sin embargo, este escenario también es concurrido por problemas del aparato estatal denotados como corrupción, imprevisión, ineficiencia y despilfarro, entre otros.

Los países latinoamericanos atraviesan por procesos de transformación desde diversas dimensiones, los cuales afectan sus estructuras más básicas. También estas transformaciones le demandan a los países, acciones pertinentes para que estos cambios no sean una simple consecuencia del azar. La cultura es un elemento esencial que al surgir de estos procesos de transformación, debe ser intervenida para erradicar flagelos perversos del subsistema administrativo (corrupción, imprevisión y despilfarro) que limitan las posibilidades de una gestión efectiva de los recursos públicos.

La corrupción como “enfermedad” de los cuerpos estatales se ha acrecentado en los países latinoamericanos durante las más recientes décadas. Contribuir a la lucha contra la corrupción por parte de las comunidades académicas e investigativas es esencial para el progreso de los diversos países y para la reducción de las inequidades latentes y progresivas.

La intención del trabajo se ubica en la difusión del proyecto de “cultura contable ciudadana para la lucha contra la corrupción” en un contexto heurístico de aportar soluciones mediante proyectos de investigación que pretendan la intervención de las comunidades implicadas a partir de la participación de quienes más sufren la inequidad derivada de una asignación poco justa de recursos. Se parte del supuesto de que formando al ciudadano en los asuntos crematísticos relacionados con la recursos públicos será posible

que este pueda contribuir a tener un ciudadano del común con un nivel de comprensión que le permita comprender los discursos, utilizar las herramientas y diseñar las alarmas que lo convertirán en un ser más activo en la provisión, asignación y evaluación de los recursos públicos.

La metodología de este trabajo es descriptiva a partir de fuentes documentales en sus inicios, para luego asumir un enfoque crítico que aporte a la generación de cambios en las comunidades y líderes objeto que serán intervenidos socialmente. Se enfocará en seis elementos a saber: contextuales, problematizadores, conceptuales (tópicos), didácticos (herramientas), formativos (estrategias) y operativos (tácticas). Estos tópicos invocan los procesos de construcción de categorías, lo cual se constituye en un proceso fundamental para darle sentido a los datos cualitativos; esta construcción categorial “permite visualizar la emergencia de estructuras lógicas, significados, patrones y casos atípicos ‘implícitos’ en el material recopilado en los documentos, entrevistas, grabaciones, notas de campo, memos analíticos” (Galeano, 2004: 38).

Las partes que contiene esta ponencia están relacionadas de manera deductiva comenzando por aspectos contextuales para llegar a los más operativos; se ha optado por tal organización categorial para llegar a estudiantes de las ciencias contables, administrativas y económicas en un contexto de interdisciplinariedad.

Es posible que con la participación de una ciudadanía formada en asuntos de cultura contable la lucha contra los actos de corrupción sea más eficaz, menos retórica y menos costosa en términos sociales pues a la lucha contra la corrupción se le identifica desde el imaginario popular como una causa perdida en los tiempos actuales dado lo sonado de casos como Interbolsa, Reficar y Odebrecht, entre otros. Con una ciudadanía accediendo a procesos formativos en asuntos que develen el “misterio” de los recursos públicos se podrá aportar a la utopía de fortalecimiento de los vínculos entre Universidad y Comunidad.

## **II. Investigar lo público: Enfoque contable constructivo para mejorar la gestión pública (Elementos contextuales)**

La investigación contable en Latinoamérica ha venido en crecimiento gracias al esfuerzo de investigadores que, apoyados por diversas instituciones universitarias y algunos esfuerzos individuales, han encontrado espacios para construir (divulgar y difundir) sus ideas y proponer formas de actuación conjuntas en procura de aportar al saber acerca de lo pública, dignificar el conocimiento disciplinal y cualificar la práctica profesional desde diversos saberes, entre ellos el contable. De este panorama de construcción intelectual y praxiológico no escapan países como Colombia ni disciplinas como la Contabilidad, la Administración y la Economía, entre otras.

El uso de instrumentos metodológicos diversos para analizar la evolución del pensamiento y la intencionalidad de aportar a la construcción de teorías y modelos, es un indicador muy dicente de la dinámica que ha adquirido, a guisa de ejemplo, la ciencia contable en los últimos treinta años. Sin embargo, es necesario desarrollar proyectos que reconozcan el papel transformador del conocimiento contable producido socialmente por parte de la comunidad contable nacional e internacional, a fin de vincularlo a las necesidades de las regiones y localidades.

En este contexto surge la necesidad de propiciar los nuevos relacionamientos de la Contabilidad con diversos sectores de la realidad económica y social, con un firme propósito de vincular los diversos análisis y desarrollos contables a los procesos de desarrollo nacional y regional.

Para el caso de la Contabilidad pública se requiere que sus alcances propendan por la construcción de una cultura contable que permita generar los escenarios para la lucha contra el fenómeno de la corrupción. La rama de la Contabilidad pública se erige como una posibilidad de comprender la realidad de los recursos públicos y en ello una línea de investigación como la de “contabilidad y recursos públicos” es un aliciente para orientar el papel de lo contable en la reconstrucción de los escenarios donde se compromete lo público en procura de cumplir con los fines del Estado.

Según Cerda (2004: 21) las líneas de investigación “no son obra de la improvisación o resultado de un enunciado fortuito y accidental, sino deben necesariamente hacer parte de un plan de desarrollo donde estén claramente justificadas conceptual, metodológica y técnicamente, y estén consignados sus objetivos,... y todos aquellos aspectos que contribuyan a llevarlas a la práctica.” En ese sentido es necesario continuar con la propuesta de hacer “cultura contable” para darle continuidad a la línea de investigación de “Contabilidad y recursos públicos” ubicada e ilustrada en los textos sobre su estado del arte (Libro “Huellas y devenir contable”) y sus problemas y alternativas metodológicas (Libro “Caminos contables”), respectivamente.

No desarrollar un contexto donde la cultura contable sea reconocida en sus valores y acciones coherentes, es un escenario propicio para el desarrollo de la corrupción desde sus diversas manifestaciones. Por su parte, la contabilidad pública con la información y control como productos que de esta se derivan, podría contribuir a mantener ciudadanos bien informados y personas bien formadas que sepan exigir responsabilidad y resultados a los encargados de gestionar lo público dada su comprensión del tránsito de los recursos públicos por las arcas de la estructura gubernamental.

Según Machado (2012: 154) investigar lo público tiene importancia y es una necesidad, es un reto ineludible, “para la Universidad de Antioquia y las instituciones universitarias del país, el reto consiste en realizar un

acercamiento más sólido (menos coyuntural) a lo público, mediante el desarrollo de su actividad académica, la cual debe ser creativa, participativa y social, por naturaleza”.

Es necesario no sólo reconocer lo producido en la línea de investigación “Contabilidad y recursos públicos, pues además se hace imperativo propiciar avances que permitan una vincularidad entre la tradición escrita generada desde cada línea de investigación y cada eje problematizador, en este caso en la línea de “Contabilidad y recursos públicos” y el eje problematizador de “análisis contable”. Además, es importante que los avances que hacen parte del discurso contable impregnen el discurso comunitario tanto como las nuevas realidades que exigen compromisos profesionales, meritorias ejecuciones y profundas transformaciones.

Conformar una comunidad de ciudadanos que con su cultura contable contribuyan a la lucha contra la corrupción representa avances en la cultura contable, lo que significa que para que los líderes comunitarios se formen en lo público y permitan que sobre sus hábitos formativos se cimiente el conocimiento contable disciplinal, se deben realizar esfuerzos significativos y no sólo buenas intenciones. Una vez se reconozca el papel de la contabilidad y los asuntos relevantes en el sector público, se habrá dado un paso importante para la solución de problemas concretos en el campo de lo público.

La lucha contra la corrupción en Colombia se ha venido planteando como una necesidad por parte de los organismos que conforman un sistema nacional de control, los cuales dependen en su efectividad de la participación ciudadana y comunitaria. En dicha lucha, diversos organismos y autores institucionales que han tenido el encargo de ser Contador General de la Nación (p. ej.: Nieto, Cano y Bohórquez) han denunciado la carencia de una cultura de lo público connotada en la indolencia de los ciudadanos y comunidades frente a la realidad del uso de los recursos públicos.

La cuestión no es sólo carencia de información sino la existencia de un contexto donde los ciudadanos, colectiva e individualmente, no están preparados ni formados en la cultura que permite reconocer lo público como un conjunto de bienes y derechos que pertenecen a todos los ciudadanos para su usufructo y no sólo para el uso indebido de algunos beneficiados por la vía de las preferencias y favorecimientos políticos.

Si bien es importante la participación ciudadana para el mejoramiento de la gestión estatal, también es un requisito *sine qua non* la formación de la ciudadanía para hacer posible la presencia de un ciudadano informado y formado para ser partícipe de la gestión frenética de los entes y organismos públicos, así como de la rendición de cuentas.

Un elemento esencial en la consolidación de la gobernanza como base de la gobernabilidad y de una gestión con resultados acordes a las exigencias y

demandas públicas, es la participación activa de la ciudadanía en la definición de las políticas públicas y en el control de los recursos públicos como base para la lucha contra la corrupción; aspecto que introduce las ideas de gestión pública, nueva gestión pública, buen gobierno y, más recientemente, gobernanza; para el último referente conceptual, “la idea de involucrar a la sociedad civil en la lucha contra la corrupción hace parte de una lógica de acción pública que, en años recientes, asumió la denominación de *governance*, traducido al español como gobernanza, y que alude a la posibilidad de vincular al Estado y a la sociedad en la conducción de los destinos públicos, la cual ha propuesto una reorientación al debate sobre sus roles” (Cano B.: 2008).

Se considera que el ciudadano debe no sólo estar informado mediante la participación sino formado intelectualmente para poder comprender tal información con la que se pretende que participe, de lo contrario será simplemente un “convidado de piedra” sin una participación efectiva ante sus limitaciones cognitivas en materia de recursos públicos. Para la lucha contra la corrupción se requiere de un ciudadano bien formado y, adicionalmente, bien informado; la formación es fundamental para que el ciudadano pueda comprender y participar con las informaciones que se le comparten por derecho propio. De ahí que los procesos de rendición de cuentas como obligación constitucional, política y ética de los servidores públicos requiera de una formación de los ciudadanos y comunidades en los asuntos públicos, particularmente en los que tienen que ver con las operaciones en las que de manera recurrente se presenta un alto riesgo de corrupción.

### **III. La incultura contable pública: De la corrupción como costumbre al riesgo corrupción (Elementos problematizadores)**

La cultura está relacionada intrínsecamente con el cultivo de lo humano y con las representaciones sociales que construyen y comparten los ciudadanos en torno a aspectos que les son significantes para la vida en comunidad y su desarrollo personal. Al decir de Abrams, Gupta y Mitchell (2015: 101) “la cultura pública es una zona de debate cultural que se lleva a cabo a través de los medios de comunicación, otros modos de reproducción mecánica y las prácticas visibles de instituciones tales como el estado”. La cultura pública se relaciona, entonces, con la percepción del Estado, la concepción de los recursos públicos y el grado de aceptación/rechazo frente a la corrupción desde los imaginarios compartidos por los ciudadanos.

Existen diversas expresiones significativas asignadas al término corrupción, que a pesar de su borrosidad no han impedido que su significado compartido cada día se vaya afinando en las creencias de las personas. Las personas, en general, conciben la corrupción como un “hecho” frecuente en los países

latinoamericanos, como “algo” malo o perverso en las organizaciones (sean públicas y privadas) y como un fenómeno que ocurre de manera “normal” en los entes públicos.

Una concepción generalizada del término “corrupción” es la esgrimida por Huntington (1972: 62) al caracterizarla en función de la conducta y la orientación en el actuar de los individuos en un marco de anomia al plantear que “la corrupción es una desviación de la conducta de los funcionarios públicos, que se aparta de las normas establecidas para ponerse al servicio de intereses privados”. Acota este autor acerca de la existencia de la corrupción en toda sociedad aclarando que “es más común en unas que en otras, y más frecuente en ciertos períodos de la evolución social” (Idem).

La corrupción se escenifica en los espacios sociales de generación y distribución de la riqueza; es tanto en lo público como en lo privado donde aparece como un flagelo incontrolable. Como proceso tiene características dinámicas y requiere formas de abordaje creativo y participativo para ser erradicada o, al menos, prevenida. La corrupción es un fenómeno social que somete a las administraciones públicas a situaciones de despilfarro, malversación y asignación errónea de recursos con las consecuencias asociadas a la pobreza, inequidad y percepción de desconfianza en las instituciones y los gestores públicos.

A nivel mundial la corrupción representada en los agentes que la diligenan desde los procesos de circulación de riqueza pública, se ha infiltrado en los entes públicos así como en las instituciones públicas connotando la situación de captura de los estados o la posesión indebida de los recursos públicos por parte de mafias organizadas que actúan de manera sistémica, permanente y organizada.

Transparencia Internacional, una organización que realiza un monitoreo de la corrupción a nivel mundial, no sólo informa acerca del índice de percepción de la corrupción de los ciudadanos sino que alerta a los gobiernos y comunidades que la corrupción está asociada con la desigualdad social creciente a nivel mundial Para Transparencia Internacional “más de dos tercios de los 176 países y territorios en el índice de este año caen por debajo del punto medio de nuestra escala de 0 (muy corrupto) a 100 (muy limpio). El puntaje promedio global es de 43, lo que indica la corrupción endémica en el sector público de los países” (*Transparency international*, 2016). Tal referencia porcentual permite denotar que la corrupción lejos de ser una situación coyuntural se ha tornado en un problema estructural en el contexto mundial.

Con estos índices tan altos de corrupción en promedio para los países latinoamericanos y su poco rechazo explícito por parte de ciudadanos y grupos de presión social, podría connotarse una situación de aceptación implícita de la corrupción al aceptarla como una cuestión natural a partir de su

cotidianidad. Esta situación creciente se presenta sin desmedro de los esfuerzos gubernamentales realizados a través de iniciativas como el Documento CONPES No. 167 de 2013 (herramientas de gestión) y la Guía para la gestión del riesgo corrupción de 2015.

En este escenario de permisividad (o de conformismo) y de esfuerzos que parecen insuficientes ante los constantes escándalos de apropiación indebida de los recursos públicos, la corrupción está cada día más presente en la esfera social bien sea en sus causas finales (tales como desigualdad e insatisfacción de necesidades básicas) o en sus procesos recurrentes (tales como asignación de contratos, inversión pública o recibo a satisfacción de obras públicas sin terminar satisfactoriamente). Esta presencia del flagelo de la corrupción se acrecienta en su evolución por los débiles sistemas judiciales, el aprovechamiento de los delitos contra el patrimonio público, la ineffectividad del control, la aceptación cultural, la justicia selectiva y la impunidad.

Las alternativas que se ofrecen desde diversos escenarios (grupos de investigación, comunidades, escuelas de formación, etc.) van desde el conformismo más evidente (esperar pues lo que se puede hacer es esperar una nueva generación) hasta la propuesta de pena capital (castigar de manera ejemplar o con pena de muerte a los corruptos). Otras alternativas se inclinan por las orientaciones para un mediano plazo en el que, a pesar de sus riesgos, se disponga de un tiempo prudencial y unos esfuerzos educativos que permitan a las personas formarse en los asuntos públicos.

Las alternativas irán encaminadas a formar a los servidores públicos, en algunos casos, y a establecer programas, proyectos y acciones que involucren procesos que incentiven el uso racional de los recursos públicos, en otros. De otrora algunos analistas planteaban que era necesario incrementar las tablas salariales de los servidores públicos para que tuviesen un incentivos tal que no los volviera proclives a apropiarse de los recursos públicos; sin embargo, estas decisiones y alternativas no han reducido la tendencia hacia la corrupción en Latinoamérica.

Esta situación podría interpretarse bien como un fracaso de las medidas (intentos) que luchan contra la corrupción o como un conformismo con ésta en los procesos de asignación de la riqueza pública. Sin embargo, otros discursos plantean que de seguir con las alternativas hasta ahora propuestas, no se hace posible avizorar un éxito determinante en la lucha contra la corrupción. Si de encontrar alternativas serias se trata, se hace necesario que se implementen programas de lucha contra la corrupción y, además, centrar la atención del problema en los ciudadanos como partícipes de los procesos de gestión pública. Pensar en el ciudadano como parte de la solución y no sólo como parte del problema puede ser un camino fecundo.

#### **IV. Los escenarios de la gestión y la corrupción: El discurso como generador de costumbre (Elementos conceptuales)**

Los elementos conceptuales necesarios para generar cultura contable ciudadana desde luego que comienzan por la noción de Estado que tienen los ciudadanos, su historia compartida, sus estructuras, el cometido y la funcionalidad estatal. Las finalidades estatales o mínimos exigibles al Estado, para el caso de Colombia, están definidas en el artículo segundo de la Constitución Política Nacional y deben preservarse como los orientadores de la gestión pública.

Estos elementos conceptuales, también hacen referencia a las problemáticas de la corrupción, su evolución y la posibilidad de que en el desarrollo de las operaciones del Estado se desvíen los recursos públicos hacia las arcas privadas (riesgo corrupción). Si bien la determinación de corrupción mediante juicio es del fuero de las instituciones que imparten justicia, para el ciudadano común existe la posibilidad de contribuir no sólo en la lucha contra la corrupción sino en la gestión del riesgo corrupción. En términos generales el riesgo corrupción representa la posibilidad de ocurrencia de la gestión como acto de desvío de los recursos públicos para el beneficio de los entes privados (Presidencia de la República, 2015).

Para la generación de cultura contable, se hace importante describir los aspectos relacionados con los criterios para evaluar una gestión, las funciones y las operaciones que por su frecuencia o recurrencia evidencian unos altos índices de riesgo corrupción. Los criterios de una buena gestión regularmente no son tenidos en cuenta en la rendición de cuentas ni en la evaluación de la gestión pública pues regularmente se describen hechos y cuantías asignadas a ciertos rubros y obras pero no se evalúa la gestión en función del cumplimiento de los fines estatales en términos de efectividad.

Es necesario precisar que son cinco los criterios que han sido recogidos para la evaluación y vigilancia de la gestión pública en Colombia (artículo 267 de la Constitución Política de Colombia y Ley 42 de 1993), los cuales son la eficiencia, la eficacia, la equidad, la economía y la ecología (responsabilidad ambiental). La Eficiencia es la optimización de los recursos públicos, una buena asignación de éstos es que se logren más resultados con los mismos costos; la eficacia hace referencia al cumplimiento de finalidades, objetivos, programas y proyectos de la administración pública; la equidad se concreta en la distribución de beneficios a todos los miembros de una comunidad y darle a cada quien lo que necesita (en el caso de necesidades básicas) o lo que merece (cuando se trata de asignaciones salariales); la economía hace referencia a que no se gaste más de lo que se debe gastar, es decir, buscar los mejores precios de referencia guardando

condiciones de calidad, cantidad y oportunidad, en tanto que la ecología es un “trato amable” con el medio ambiente, los recursos naturales y la biodiversidad.

Dado que la falta de control y vigilancia genera problemáticas relacionadas con los usos y efectividad en el uso de los recursos públicos, un aspecto conceptual importante son las funciones públicas del Estado. Cano (2005: 8) planteaba que era necesario realizar publicaciones sobre temas relevantes relacionados con la cultura de lo público en asuntos contables al plantear que tal necesidad se presenta “en aras de continuar promoviendo una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos”.

Al respecto se hace importante formar a los ciudadanos en asuntos de cultura contable ciudadana tales como la Gestión pública, la Contabilidad pública (financiera y presupuestal) y los aspectos vinculantes con la riqueza y los recursos públicos, entre los que se destacan el control fiscal (interno-previo-concomitante y externo-posterior), el presupuesto público y la rendición de cuentas, entre otros, como una posibilidad de vincular a los ciudadanos al uso racional de los recursos encomendados a los gobernantes. En ese escenario, al decir de Nieto (1995: 42) “La contabilidad pública propiciará, además, el fortalecimiento de una auténtica cultura contable, haciendo posible la adecuada toma de decisiones en el contexto de una moderna administración pública con enfoque gerencial.” Ello, proveería un escenario de cultura contable ciudadana que propiciaría la participación de los ciudadanos adscritos a las Juntas Administradoras Locales (JAL), Juntas de Acción Comunal (JAC) y Juntas de Vivienda Comunitaria (JVC), a título de organizaciones cívicas y comunitarias, así como a título individual en los destinos de su localidad, región y nación.

Igualmente, se dimensionan unas áreas de riesgo que en su desconocimiento se convierten en potenciales lugares de desviación y poca efectividad en la asignación y uso de los recursos públicos. De ahí que tengan sentido preguntarse por aspectos como las áreas de riesgo emergentes en la lucha contra la corrupción y los aspectos fiscales a ser considerados como aspectos formativos que pueden contribuir a mermar el riesgo de corrupción en el sector público y los aspectos que fundamenten la formación que propicie la participación ciudadana en la planeación, la gestión y el control estatal.

Los aspectos fiscales a considerar en un programa de formación ciudadana de lucha contra la corrupción no pueden ser reducidos a la rendición de cuentas pues la asimetría de información indica que mientras unos entienden medianamente lo que se informa otros no tienen derecho a conocer las cuentas o no alcanzan a mínimamente entender los datos encriptados contenidos en los reportes con que rinden cuenta los servidores que manejan fondos y bienes de la nación.

Si bien es necesario que el ciudadano participe en la lucha contra la corrupción, se requiere buscar alternativas efectivas para ello; Cano (2008) plantea que “la idea de involucrar a la sociedad civil en la lucha contra la corrupción hace parte de una lógica de acción pública que, en años recientes, asumió la denominación de *governance*, traducido al español como gobernanza, y que alude a la posibilidad de vincular al Estado y a la sociedad en la conducción de los destinos públicos, la cual ha propuesto una reorientación al debate sobre sus roles”. Sin embargo, estas posibilidades se han reducido a la idea de tener un ciudadano “bien informado” es decir, recibiendo de manera frecuente y abierta un gran caudal de información vigente.

Ante la pregunta ¿es suficiente contar con un ciudadano “bien informado”? se considera que el ciudadano debe no sólo estar informado para participar y decidir en los asuntos de interés público pues, en esencia, debe ser consciente y estar formado intelectualmente para comprender tal información con la que se pretende que participe, de lo contrario será simplemente un “convidado de piedra” sin una participación efectiva. Para la lucha contra la corrupción se requiere, ante todo, de un ciudadano bien formado y, adicionalmente, bien informado; la formación es fundamental para que el ciudadano pueda comprender y participar con las informaciones que se le comparten por derecho propio.

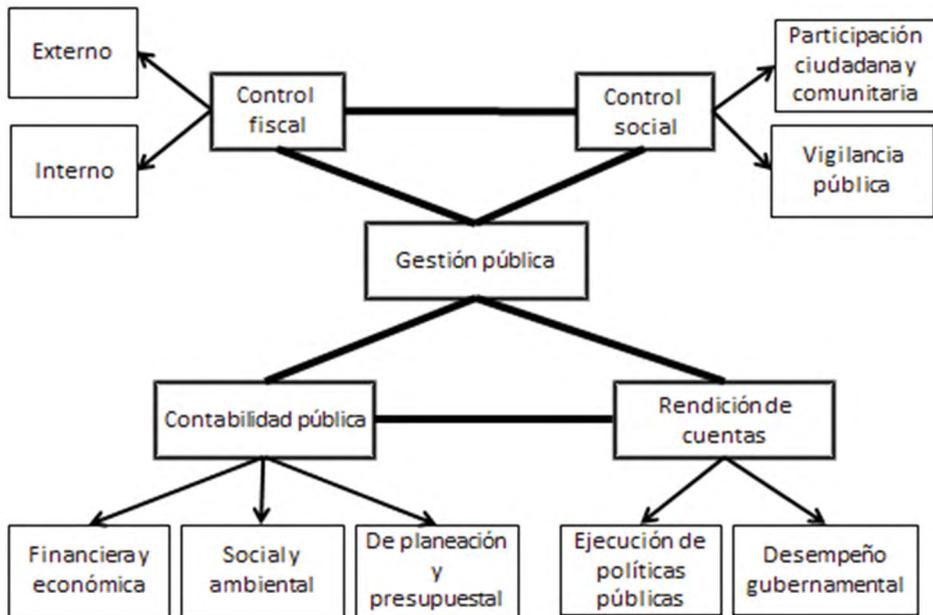
La formación en lo “público” requiere de una matriz que interrelacione la misión del Estado con su operatividad recurrente lo cual es posible cuando se hace referencia al quehacer del Estado (contenido en la formulación de las funciones públicas) y a sus operaciones que con recurrencia cotidiana llevan a cabo los servidores públicos en procura del cometido estatal.

Dos aspectos que se han ido configurando como esenciales en la formación de cultura contable ciudadana son los relativos a la función pública y la proveniencia-asignación de los recursos públicos. Por esta razón, a continuación se hará una breve referencia a los aspectos formativos en el nivel misional (representado en las funciones para servir lo público) y las operaciones recurrentes del sector público.

En cuanto a las operaciones para servir lo público baste con mencionar que la gestión pública está encaminada a garantizar el logro de los mínimos necesarios para una vida digna sintetizados en el artículo 2 de la Constitución política nacional (caso de Colombia). La gestión pública como eje de estas funciones es objeto de información y control, los cuales han emergido como procesos relevantes en la construcción de la democracia. El primero de ellos (la información) se pretende surtir a través de los sistemas de información contable públicos (contabilidad pública) sobre asuntos financieros, económicos, sociales y ambientales en términos pasados, presentes y proyectados (presupuestales) así como de la rendición de cuentas. El segundo (el control) se pretende surtir

con la vigilancia externa (control fiscal) e interna (sistema de control interno) de los procesos y resultados que involucran el manejo o la gestión de los recursos públicos (Ver: Figura 1).

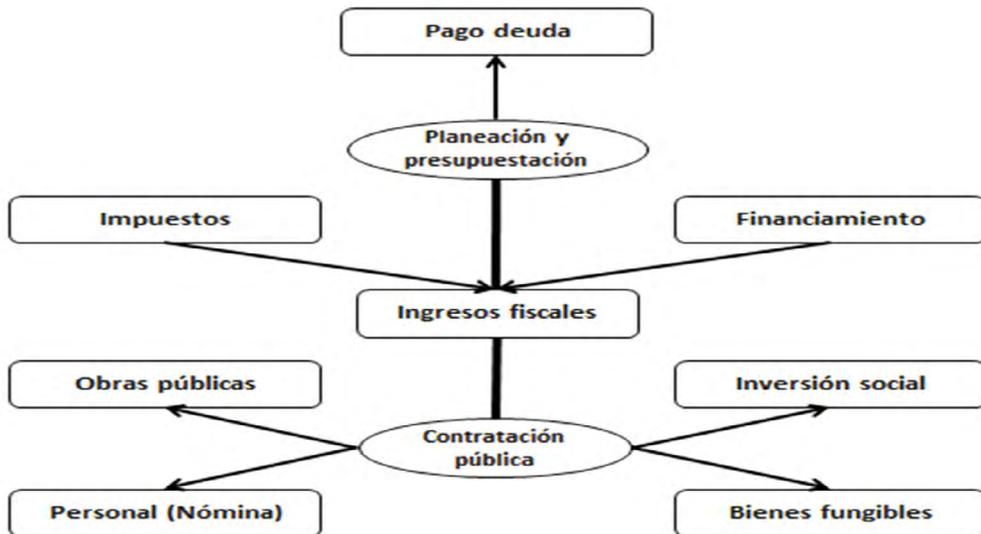
Figura 1. Funciones para servir lo público



Fuente: Elaboración propia

En cuanto al otro aspecto formativo base de la matriz, algunas de las operaciones recurrentes se enuncian de manera breve a continuación, en un contexto de planeación y asignación presupuestal, en su orden, la gestión (recaudo y asignación) de los ingresos públicos (ingresos fiscales) por la vía de impuestos y financiamiento, la contratación pública (en general), la construcción de obras públicas, la inversión social, la asignación de gastos de personal (nómina), así como la adquisición y uso de los bienes fungibles y el pago de la deuda, entre otras. Estas operaciones son las de mayor recurrencia en las organizaciones que manejan fondos y bienes de la nación, además de que son las que presentan, por tal recurrencia, el más alto nivel de riesgo corrupción. En la Figura 2 se relacionan estas operaciones recurrentes sobre las cuales es necesario realizar labores de construcción colectiva de cultura contable.

Figura 2. Operaciones recurrentes en el sector público



Fuente: *Elaboración propia*

La primera operación recurrente es la gestión de los ingresos públicos representada en la planeación y ejecución de diversos procesos de responsabilidad connotados como el recaudo de los fondos públicos bien sea por contribuciones de los ciudadanos o la adquisición de créditos de la banca nacional o internacional o por la generación de rentas propias del Estado con sus empresas.

Para la gestión de los ingresos de carácter tributario se parte del aspecto normativo que autoriza al Estado a crear, modificar o extinguir algún tributo; se procede a generar la obligación a cada uno de los contribuyentes, ya sea esta obligación creada por medio de impuestos, contribuciones o tasas. En el caso de los empréstitos (con la banca privada nacional o internacional) el Estado se compromete con ciertas garantías a cambio de una suma determinada de recursos líquidos para financiar sus planes de desarrollo. Para el caso de las rentas propias, su obtención se relaciona con el valor económico agregado de las empresas. Una gestión ideal en materia de ingresos es producto de la evolución de las necesidades a través del tiempo y depende de la necesidad de los recursos, su planeación y la gestión de recaudo.

La segunda operación recurrente es la contratación pública (en general) de los diversos bienes y servicios con los que se permite al estado obtener los recursos necesarios para cumplir con su cometido. Se requiere que el Estado contrate a los mejores en las mejores condiciones de cantidad, calidad y oportunidad involucrando el principio de economía.

Un aspecto relevante en referencia a la contratación son las etapas que deben cumplirse para llevar a cabo una gestión contractual relevante, tales como la planeación, pre-contractual, contractual y post-contractual. La vigilancia de la contratación es esencial para que se garantice una adecuada asignación de los recursos para el gasto o la inversión, así como una transparente y meritoria selección de los contratistas.

La tercera operación recurrente es la construcción de obras públicas, la cual es importante por la cuantía de las asignaciones que se realizan para este fin. Estas construcciones están orientadas a la dotación de infraestructura, especialmente, a través de empresas, consorcios y uniones temporales particulares, aunque también lo puede realizar a través de personal vinculado a entes públicos y de equipamiento estatal.

Esta operación recurrente representa que el Estado fomente el desarrollo y crecimiento económico del país, brindando condiciones físicas actuales y garanticen las condiciones futuras que permitan una óptima movilidad vehicular y del ser humano a nivel local, a través del mejoramiento, mantenimiento y construcción de la malla vial y redes peatonales del territorio; con el ejercicio recurrente y planeado de esta operación se pretende incrementar la cantidad y calidad del espacio público y de las zonas de disfrute de los habitantes. El Estado debe cumplir con una serie de acciones las cuales consisten en la regulación, planificación, ejecución, proyección, presupuesto, contratación, mantenimiento, mejoramiento y rehabilitación de los proyectos y obras de la infraestructura de transporte.

Una buena gestión en materia de obras públicas, debe interpretarse en función de sus buenos resultados medidos en beneficios de las comunidades a partir del uso de su construcción y adecuación; tales resultados deben ser medidos de forma objetiva, periódicamente y acorde con los objetivos inicialmente propuestos en los planes, programas y proyectos. Toda buena gestión no debe ser ajena al impacto ambiental que acarrea la construcción de obras públicas y debe ser, ante todo, transparente para evitar el deterioro del capital social y natural.

La cuarta operación recurrente es la inversión social connotada como la destinación que los responsables del gasto público realizan para cumplir con los fines sociales de una población o región. Se garantiza con esta asignación recurrente de recursos públicos, la lucha contra la desigualdad y se procura una adecuada satisfacción de las necesidades sociales de manera equitativa preservando el medio ambiente, la biodiversidad y los recursos naturales.

Dentro de las grandes partidas de inversión social se encuentran las infraestructuras, las cuales desde sus planes de inversión requieren ser acompañados por fondos de inversión social. Se parte de que la infraestructura es la base para el progreso de las naciones y se reconoce la importancia de su papel en el desarrollo de los sistemas económicos.

Una gestión efectiva en materia de inversión social se enfocaría en el impacto que puedan ocasionar estas construcciones tanto a la comunidad como a la sociedad en general. Como finalidades de una buena gestión en materia de inversión social, emergen la superación de la pobreza, la protección del medio ambiente, el desarrollo de la educación y la cultura, la salud, la vivienda, la integración social y muchos otros, cuya importancia para la sociedad es manifiesta, y que al no ser adecuadamente considerados por las personas y agentes económicos en su habitual operación en el mercado, deben ser garantizados por otras vías.

La quinta operación recurrente con nivel de riesgo de corrupción alto, es la asignación de los gastos de personal (nómina). La gestión pública se mide por los procesos y resultados que se obtengan de la gestión de los servidores públicos, orientados por el Estado a través de la política pública laboral para una transparente y adecuada asignación de salarios entre los diferentes servidores públicos.

El Buen Gobierno se desarrolla con servidores públicos honestos, con una evidente transparencia que permita analizar los mecanismos empleados para la asignación de salarios y mejoras en las condiciones laborales; igualmente, la gestión de nómina implica la calidad de los servidores públicos para que brinden resultados que favorezcan los intereses ciudadanos.

La sexta operación recurrente es la adquisición y uso de los bienes fungibles del sector público, los cuales hacen parte de los activos (inventarios) de la entidad pública. Algunos fungibles sirven a la entidad pública en el desarrollo de sus operaciones, otros pueden ser destinados al beneficio de una comunidad determinada.

Hacer referencia a la gestión ideal en cuanto a la compra y uso de fungibles, debería ser un tema que traspasara las fronteras de eficiencia y eficacia para enfocarse en la economía, equidad y ecología. Cuando nos referimos a los fungibles, como todos esos materiales de los que dispone el Estado para el desarrollo de sus actividades principales y de apoyo, se debe pensar en una adecuada adquisición y asignación de los mismos, es decir, no es gastar más ni menos, es gastar bien o hacer un uso racional en función del cometido estatal.

La séptima operación recurrente es el pago de la deuda pública o servicio de la deuda con la cual se devuelven las sumas correspondientes a los empréstitos, el costo del dinero al igual que la moratoria. Es importante en la gestión de la deuda tener en cuenta las condiciones, el costo del dinero, el costo de oportunidad y el costo-beneficio en aras de la economía y la eficiencia.

Es de vital importancia que se lleve a cabo el control social sobre estas operaciones recurrentes descritas pues “es un elemento determinante para atenuar o eliminar los mayores riesgos que enfrenta la inversión en infraestructura e impiden sus efectos sobre la equidad y disminución de

pobreza” (Aguirre, 2016). De esta manera, es posible asegurar que dicho control garantice que la corrupción, la inequidad y la pobreza disminuyan para beneficio de la sociedad.

## **V. Formación contable ciudadana para la lucha contra la corrupción: La construcción colectiva de cultura (Elementos didácticos, formativos y operativos)**

Una vez abordados estos aspectos en materia contextual, problematizadora y conceptual, se hace necesario hacer referencia a los elementos didácticos, formativos y operativos que permitan llevar a cabo un proyecto de cultura contable para la lucha contra la corrupción.

Los elementos didácticos hacen referencia a los caminos de enseñanza-estudio-aprendizaje necesarios para generar cultura contable ciudadana. Los elementos relacionados con la didaxis de lo público que se describirán a continuación, de manera breve, son el seminario virtual, la cartilla digital/impresa, los indicadores de gestión, los juegos didácticos y el acompañamiento de alfabetizadores 3C (en cultura contable ciudadana).

En primera instancia, el “seminario sobre la cultura contable pública” (en fase de edición) contiene diez videos (cada uno de 30 minutos) sobre los siguientes aspectos: video promocional, video del significado de “lo público” (entrevistas), video de contexto de “lo público”, la gestión pública, corrupción y riesgo corrupción; video de introducción a las operaciones recurrentes y seis videos de estas operaciones, sus interrelaciones y una aproximación a cada una de estas en asuntos relacionados con lo conceptual, lo legal, lo contable financiero y presupuestal, el control fiscal (interno y externo) y la rendición de cuentas. Estos videos serán dispuestos en el canal GICCO (*YouTube*) y conformarán un “seminario virtual sobre lo público” para el que las personas interesadas deberán presentar un examen que certifique su formación como alfabetizadores y ciudadanos con formación en “cultura contable ciudadana contra la corrupción”.

Actualmente, el grupo de investigación GICCO se encuentra en la fase de edición de una cartilla (impresa y virtual) sobre los “elementos de cultura contable ciudadana” que deben expresarse en un lenguaje claro, conciso y comprensible. Tal recurso didáctico es esencial en el propósito de formar ciudadanos para la lucha contra la corrupción.

También el grupo de investigación construye un sistema de señales para alertar a la ciudadanía en el riesgo de corrupción que se basa en los indicadores y alertas de colores con base en criterios que caracterizan una efectiva gestión pública desde cada operación recurrente. Así, tener la señal roja significará un nivel muy alto de riesgo corrupción, alerta naranja corresponderá a alto riesgo, amarilla un riesgo medio y verde simbolizaría normalidad.

Los juegos didácticos y otras herramientas lúdicas son los medios que permitirán generar conciencia y conocimiento reflexivo acerca del cumplimiento de los fines estatales. Algunos de los juegos didácticos elaborados como prototipo son “forma-palabras”, “rompecabezas”, “crucigramas”, “ruleta”, etc.; herramientas lúdicas complementarias son los juegos de ronda y las actividades colectivas desarrolladas en grupos tales como las carreras de observación, los socio-dramas y los concursos.

Los elementos formativos son las estrategias que se han diseñado y se ejecutarán para formar formadores, formar alfabetizadores, alfabetizar ciudadanos, evaluar los aprendizajes y sostener en el tiempo los procesos formativos.

Formar formadores es una estrategia que consiste en darles a los estudiantes la posibilidad y motivación para participar en un proyecto de investigación que involucre procesos formativos en lo público. Hasta la fecha se han formado seis estudiantes en las operaciones recurrentes y fruto de su trabajo es cada uno de los videos (del seminario virtual). Igualmente, se encuentran en formación cinco estudiantes que dinamizan el “semillero de investigación para alfabetizadores 3C”. Los estudiantes que participarán como formadores de alfabetizadores y los alfabetizadores que irán a las diversas localidades de la ciudad de Medellín y otras del Área Metropolitana recibirán como incentivo la homologación de su trabajo de grado I, Trabajo de grado II y Consultorio contable (requisitos para optar al título de Contador público). A cambio de ello el grupo GICCO recibirá un avance generoso en la línea de investigación “contabilidad y recursos públicos” y la población de Medellín (así como la del Área Metropolitana) recibirá una orientación básica de cultura contable para la lucha contra la corrupción.

La idea es formar a los ciudadanos a través de un seminario (virtual y presencial), acompañarlos (por parte de los estudiantes alfabetizadores), evaluar sus aprendizajes y certificarlos a través del Centro de Investigaciones y Consultorías –CIC- y la Unidad de Extensión de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia.

Finalmente, los elementos operativos son las tácticas que se han diseñado y se implementarán para realizar el trabajo de dotar a los ciudadanos de una cultura contable para la lucha contra la corrupción. Tales elementos son la promoción de actividades a través de los canales virtuales de internet en general y de los que dispone la Universidad, la visita a localidades, comunas y barrios, así como las labores de formación (conferencia, asesoría y lúdica) y alfabetización de tipo presencial (con la visita a comunidades y localidades) y virtual (a través del seminario y la cartilla virtual).

Que el ciudadano se forme y participe en los procesos de gestión del riesgo corrupción, puede significar que la comunidad pueda comprender de

manera consciente los datos y las informaciones que se presentan en general y en relación con los procesos de rendición de cuentas que regularmente cobijan los recursos líquidos y materiales tales como los representados en las cuentas de tesorería y almacén, requerimientos y características (Presidencia de la República y Departamento Nacional de Planeación, 2014). Un ciudadano bien formado o alfabetizado sabrá si ha sido beneficiado o perjudicado por la gestión que de sus recursos públicos realizan las oficinas y administraciones públicas; este ciudadano contribuirá a la consolidación de la democracia o, en su ausencia, la corrupción como “enfermedad” social hará metástasis en el “cuerpo” estatal.

## **VI. Conclusiones**

Es importante resaltar que no es posible contribuir a la lucha contra la corrupción sin tener ciudadanos bien formados en asuntos crematísticos públicos, es decir, relacionados con la riqueza pública. No es suficiente con tener a los ciudadanos informados y partícipes de procesos decisorios si su papel se reduce al de un individuo manipulable y objeto de desinformación dada la poca o nula comprensión de la información compartida. La información se publica pero no se hace pública pues sólo se presenta y no se divulga; para que la información adquiera la connotación de “pública” se requiere de la posibilidad de descifrar los datos que se encuentran encodificados en los estados contables y en los informes a través de los cuales rinden sus cuentas públicas los servidores públicos.

Este trabajo comparte los elementos pedagógicos y herramientas didácticas para transformar la cultura de lo público y aportar a la construcción de una cultura contable pública que permita que la ciudadanía participe en los procesos contra la corrupción y no parezca que comulga con este flagelo dada su situación pasajera de incultura. Se espera, finalmente, que este trabajo de investigación derivado de un proyecto de investigación, pueda ser replicado en otras ciudades de Latinoamérica para concientizar a los ciudadanos del papel tan importante que tienen los ciudadanos en la lucha contra la corrupción a partir de formarse en los asuntos de generación y distribución de la riqueza pública.

## **Referencias Bibliográficas**

- ABRAMS, P., GUPTA, A. & MITCHELL, T. (2015). *Antropología del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica.
- AGUIRRE, F. (2016). *El estado y la inversión en infraestructura: Sus efectos sobre las dinámicas territoriales*. (12-12-2016). Obtenido de: <http://www.rimisp.org/wp-content/uploads/2012/06/72.pdf>.
- BERNAL, Cesar A. (2006). *Metodología de la investigación*. 2a. Ed. México: Pearson Educación.

- BONILLA-C., E. & Rodríguez, P. (2000). *Más allá del dilema de los métodos*. Bogotá: Editorial Norma.
- CANO, B., Luisa, F. (2008). La participación ciudadana en las políticas públicas de lucha contra la corrupción: respondiendo a la lógica de gobernanza. *Revista Estudios Políticos*, 33, pp. 147-177.
- CANO, P. Jaime, A. (2005). *Textos de Contabilidad pública, Documento No. 1*. Bogotá: Contaduría General de la Nación.
- CAÑIBANO, L. (1979). *Teoría actual de la contabilidad*. 2ª. Edición. Madrid: Ediciones ICE.
- CERDA, H. (1991). *Elementos de investigación: como reconocerlos, diseñarlos y construirlos*. Bogotá: El Buho.
- CONSEJO NACIONAL DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL (CONPES)-REPÚBLICA DE COLOMBIA-DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (2013). *Documento CONPES Número 167*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- CUADRADO, A. & VALMAYOR, L. (1999). *Teoría contable. Metodología de la investigación contable*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana.
- ESPINOSA, G. (2012). La contabilidad en el sector público. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría*, pp.158-226.
- GALEANO, M., María, E. (2004). *Diseño de proyectos en la investigación social cualitativa*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
- GALEANO, M., María, E. (2003). *Investigación Social Cualitativa. Estado del Arte*. Colección académica Medellín: U.de A.
- HUNTINGTON, Samuel P. (1972). *El orden político en las sociedades en cambio*. Barcelona: Paidós.
- MACHADO, R., Marco, A. (2017). *Cultura contable ciudadana para mejorar el desempeño de las organizaciones públicas: propuesta de aprendizajes para disminuir el riesgo corrupción en Latinoamérica*. Ponencia presentada al XV Congreso del Instituto Internacional de Costos y 4to. Congreso Transatlántico de contabilidad, Auditoría, control de gestión y gestión de costos. Lyon (Francia), 22-23 de junio de 2017.
- MACHADO, R., Marco, A. (2012). *Contabilidad y gestión pública: de la rendición de cuentas a la información contable social*. En: Caminos contables. Medellín: Sello editorial CIC.
- NANDY, A. (2011). *Imágenes del Estado*. México: FCE.
- NIETO, S., Edgar, F. (2005). *Cultura contable pública: el ciudadano, accionista del estado*. Bogotá: Contaduría general de la Nación.
- NIETO, S., Edgar, F. (1995). *Textos de contabilidad Pública, Documento No. 6*. Bogotá: Contaduría General de la Nación.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2015). *Guía para la gestión del riesgo corrupción 2015*.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (2014). *Manual único de rendición de cuentas*.
- ROMERO, E. (2003). *Presupuesto y contabilidad pública*. Bogotá: ECOE.
- SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA (2015). *Control social y veedurías ciudadanas*. Obtenido de: <https://www.superfinanciera.gov.co/>
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL. (2017). Sitio web: <https://www.transparency.org/>