

471



VI° CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

CORRIENTES 1983

LAS CONTADURIAS GENERALES Y EL CONTROL DE GESTION

Autores:

Cra. Lina Guillermina Domingo de Aguirre

Cra. Estela Rosa María Giglioli de Córdoba

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA

441



INDICE

LAS CONTADURIAS GENERALES Y EL CONTROL DE GESTION

	<u>PAGINA</u>
- CONTROL: Concepto y Finalidad	1
- LA NECESIDAD DE CONTROL	1
- CONTROL INTERNO: Alcance del mismo	3
- NORMAS LEGALES SOBRE CONTROL INTERNO-SALTA	5
- AUDITORIA OPERATIVA: Definiciones	8
- ALCANCE	9
- MOMENTOS DEL CONTROL	10
- SUJETO	11
- OBJETO	13
- EJECUCION	13
- OBJETIVOS	15
- CONTROL DE GESTION: Concepto y Alcance	16
- INSTRUMENTOS DE QUE SE VALE	16
- LA NORMATIZACION DE LA AUDITORIA OPERATIVA	17
- CRITERIOS	18
- METODOS DE RELEVAMIENTO	19
- CONSIDERACIONES FINALES: SINTESIS	20
- BIBLIOGRAFIA	22

- CONTROL: CONCEPTO Y FINALIDAD

A partir de los conceptos y elementos que definen el Control y Control Interno, y en consideración con las disposiciones legales que en la actualidad rigen la materia en el ámbito de la Administración Pública, el presente trabajo apunta a lograr que se incluyan en las mismas una más amplia concepción del Control, orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economía y eficiencia y complementario del de legalidad y regularidad de las operaciones, y a que el mismo sea ejercido por el organismo máximo de Control Interno: Las Contadurías Generales. En las confrontaciones de los conceptos teóricos y normas legales se consideran las leyes, decretos y reglamentaciones de la Provincia de Salta, lo que no significa que el resultado final no esté dirigido a las Contadurías Generales del país.

De todos los criterios expuestos por los estudiosos de este elemento de administración, se desprende que el Control implica:

- 1º) a) Medición de resultados.
 - b) Examen de resultados y comparación con metas y planes.
 - c) Análisis de las Variaciones.
 - d) Medidas correctivas.
 - e) Adopción de tales medidas.
- 2º) Que su finalidad fundamental no es la de descubrir errores o irregularidades, sino crear un ambiente de corrección en los actos administrativos y de acatamiento a las normas legales que dan estructura a las sociedades modernas, todo ello condicionado a que se cumplan los fines para los cuales fueron creados los servicios públicos y entidades en las cuales el Estado participe.
- 3º) Que está ligado con la decisión. "Cuando hay una decisión hay que controlarla y cuando hay Control es porque antes hubo una decisión".

- LA NECESIDAD DEL CONTROL

Para asegurar una buena Administración, se ubique ésta en el ámbito público o privado, es necesario que se cumplan las funciones de previ-

//...

sión, organización, conducción, coordinación y control tendientes al logro de objetivos, y adhesión a políticas y planes fijados, logrando un equilibrio entre los objetivos establecidos, los medios de ejecución y los resultados finales.

Es el Control un elemento de la administración y un auxiliar importante para la dirección, que le proporciona a los niveles de decisión información indispensable para el conocimiento sobre la marcha de un Estado, Empresa, Organismo, Departamento o Sector, que puede ejercerse de formas distintas y aplicarse a todas las operaciones cualquiera sea su naturaleza y / a todos los agentes, cualquiera sea su nivel jerárquico. Al decir de Fayol el Control se aplica a todo, a las cosas, a las personas y a los actos y para que sea eficaz debe ser realizado en tiempo oportuno, y posteriormente / determinar si las recomendaciones fueron tenidas en cuenta, exigiendo además una continua atención y condiciones especiales en quien lo realiza tales como: competencia, sentimiento del deber, independencia, juicio y tacto.

En la actualidad, los Estados deben asumir además de la atención / de las clásicas funciones de Policía, Defensa, Educación y Servicios Públicos, la de promoción del desarrollo y bienestar del pueblo al menor costo / social. Tales responsabilidades exigen una administración pública eficiente, eficaz y económica, y es así que cada vez más se aplican planificaciones, / se perfecciona la técnica de la programación presupuestaria, de capacitación de personal, de incorporación de medios de procesamiento de datos.

Es por todos sabido que los gobiernos desean evidenciar qué hacen con los tributos que imponen, para el progreso del país y del bienestar de la comunidad, contrayendo al mismo tiempo la obligación de rendir cuentas / de su gestión de forma tal que pueda evaluarse si esta fue eficaz y eficiente y al menor costo.

Todas estas nuevas concepciones de la Administración Pública inci-

///...

...///

- 3 -

den también en el control, el que también debe extender su campo de acción y de este modo el tradicional control de legalidad de los actos administrativos, debe complementarse con un nuevo control, de mérito o eficiencia de la labor realizada.

Definida, aceptada y vigente la necesidad de un control estatal / que abarque la legalidad y la eficiencia, deben establecerse los Organismos de Control, responsables de llevarlo a cabo, debiendo contar con los elementos idóneos que le permitan ejercer el control en su moderna concepción. Se ha definido a las Contadurías como los Organismos Superiores de Control / Interno, perteneciente a la Administración Central.

Sin embargo, es necesario que exista complementación entre los Organismos de Control Interno y los de Control Externo, ambos serán los responsables de verificar y evaluar la legitimidad de los actos, contratos, ingresos, gastos y cuentas, comprobar la productividad y eficiencia de los organismos y funcionarios de la Administración Pública en el cumplimiento de / planes y programas de Actividades, si las Rendiciones de Cuentas están debidamente documentadas y permiten deslindar responsabilidades. Todo ello / sin dificultar o entorpecer el normal desenvolvimiento de las Instituciones sujetas a Control.

Para que ello sea posible, es imprescindible que los alcances del Control Interno y Externo estén delimitados en las normas legales que rigen el accionar de los mismos.

- CONTROL INTERNO: ALCANCE DEL MISMO

De los conceptos vertidos por diferentes autores e instituciones / sobre Control Interno, queda claro que:

- 1º) Es aquel que llevan a cabo ejecutivos de los organismos que integran la administración provincial y organismos centrales creados con esta finalidad y dependientes del Poder Central.

///...

- 2º) Que su objeto es lograr una razonable protección del patrimonio; cumplimiento de políticas; información confiable y eficiente; adecuada estructura organizativa y eficiencia operativa.
- 3º) Que los datos para efectuar el examen son obtenidos de estadísticas, // sistemas contables, de procesamiento de datos, auditorías, etc. Por tal razón la contabilidad pública debe ser una constante preocupación de / las Contadurías Generales ya que sus registraciones son de fundamental importancia para este Control.
- 4º) Que su finalidad es practicar una efectiva evaluación de la gestión estatal, detectar problemas o desvíos, superarlos y solucionarlos.
- 5º) Que el Control Interno comprende dos aspectos: uno contable y otro administrativo u operativo.

El primero está referido al Plan de Organización, a los métodos, procedimientos y sistemas que tienden a la protección del patrimonio, a la / confiabilidad de lo expresado en los estados contables.

El segundo está enfocado hacia la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas determinadas.

Considerando que a los efectos de su credibilidad, el dictamen de los estados contables debe emanar de auditorías ajenas al organismo o empresa, queda para el control interno el ámbito de la eficiencia operativa con preferencia al Control Contable, lo que no significa descuidar este último.

Actualmente, en el Control Interno, el análisis se realiza mediante la comparación de los resultados contra normas ya establecidas, sin entrar a evaluar la eficacia de estas normas. El auditor interno no opina si la política cuyo cumplimiento se está verificando es la más adecuada. Controla que los bienes estén registrados y resguardados, pero no establece si su uso es el más eficaz; controla los datos contables y su exactitud, pero no opina si los mismos han sido obtenidos utilizando los métodos técnicos/

más progresistas que se adecúen a las características de la empresa, evalúa la eficiencia en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas pero / puede ocurrir que esas responsabilidades no se hayan adjudicado a las personas más adecuadas.

No deben interpretarse éstas omisiones como deficiencias en la labor de los auditores internos; se trata simplemente, que ellos realizan las funciones de control con un enfoque contable y legal, de acuerdo a los actuales esquemas y concepciones, tal como está estructurado en la legislación vigente.

- NORMAS LEGALES REFERIDAS AL CONTROL INTERNO DE LA PROVINCIA DE SALTA

La Ley de Contabilidad Provincial hace referencia al Control Interno ejercido a través del Presupuesto, los Sistemas Contables, y la auditoría, estableciendo:

ARTICULO 3º.- La estructura del presupuesto adoptará las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las funciones del Estado, los órganos administrativos que las tengan a su cargo y la incidencia económica de los gastos y recursos.

ARTICULO 42º.- Todos los actos u operaciones comprendidos en la presente // ley deben hallarse respaldados por medio de documentos y registrarse contablemente de modo que permita la confección de cuentas, estados demostrativos y balances que hagan factible su medición y juzgamiento.

ARTICULO 49º.- La Contaduría General confeccionará el plan de cuentas y determinará los instrumentos y formas de registro.

ARTICULO 71º.- La Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económica-financiera de la hacienda pública, a cuyos efectos tendrán acceso directo a todo tipo de documentación y registros referidos al ámbito de su competencia, en uso de las funciones que tiene establecidas y de las técnicas usuales de control.

...///

- 3 -

ARTICULO 73.+ Además de las tareas mencionadas en los artículos 42 y 71 de la Ley, corresponderá a la Contaduría General:

- a) Intervenir las entradas y salidas del Tesoro y arquear periódicamente sus existencias;
- b) Registrar las operaciones de la Tesorería General;
- c) Verificar los balances de rendición de cuentas;
- d) Controlar la emisión y distribución de los valores fiscales;
- e) Asesorar al Poder Ejecutivo en la materia de su competencia;
- f) Las demás funciones que se le asignen por vía reglamentaria.

ARTICULO 74°.- Cuando Contaduría General intervenga en actos administrativos presuntivamente violatorios de disposiciones legales y reglamentarias, lo comunicará al Tribunal de Cuentas suspendiendo su trámite y ejecución / hasta que aquel se pronuncie. Tal pronunciamiento será comunicado por el / Tribunal de Cuentas al Poder Ejecutivo a los fines que corresponda.

ARTICULO 75°.- En aquellas jurisdicciones en que funcione una Dirección General de Administración, funcionará una contaduría central a cargo de un / contador de la jurisdicción, a quien corresponderá:

- a) El registro de la gestión financiero-patrimonial de la jurisdicción;
- b) El control interno tendiente a asegurar la regularidad de esa gestión;
- c) Las demás funciones que se le adjudiquen por vía reglamentaria.

La Ley de Contabilidad si bien no define expresamente al Control Interno, / deja establecido su campo de acción a:

- Registro de las operaciones
- Formulación de la Cuenta General del Ejercicio
- Auditoría Interna

cubriendo aspectos formales, legales, numérico y documental, y asignando a- / simismo esta función a las Direcciones de Administración.

El Decreto Nº 511/79, crea Servicios Administrativos pertenecien- / tes a cada uno de los Ministerios, estableciendo que éstos conformarán el /

///...

sistema de Control Interno, manteniendo relación funcional con la Contaduría General de la Provincia, quien coordinará la operatoria del sistema, / dictará reglamentaciones, y proveerá normas generales y manuales de procedimiento, asignándole además el control sobre estas Direcciones de Administración, todo ello dirigido a mejorar las operaciones que se realicen en el ámbito de la Administración Central.

A su vez el Decreto Nº 1652/81 que aprueba la estructura orgánica y funcional de la Contaduría General de la Provincia, le asigna a ésta el / Control Interno de la gestión económica-financiera y patrimonial de la hacienda pública, teniendo acceso directo a todo tipo de documentación y registros referidos al ámbito de su competencia, en uso de las funciones que tiene establecida y de las técnicas usuales de control, a tales fines tendrá potestad normativa para fijar sistemas uniformes de contabilidad gubernamental y control interno.

Le establece funciones como:

- Organismo Asesor del Gobierno
- Organismo Rector del Sistema de Control Interno

Entre las primeras dice: Proponer la legislación y reglamentación para el / logro de la eficiencia en materia hacendal. Por lo que, si bien el mayor / énfasis está dirigido al aspecto financiero, tiende hacia la eficiencia de la gestión hacendal.

Corresponde entonces hacer incapié en esta meta ambiciosa y necesaria, y tratar de llevar la normativa legal a complementar los actuales controles con aquellos que señalen si la Entidad está administrando y utilizando sus recursos (humanos, materiales y financieros) en forma económica y eficiente, a la par de determinar si los proyectos se cumplen, si se logran los objetivos y si se han de considerar las alternativas que pudieran obtener los resultados deseados al menor costo.

- AUDITORIA OPERATIVA Y EL CONTROL DE GESTION

Partiendo de las recomendaciones formuladas por la Comisión N° / 2 del V Congreso Nacional de Contadurías Generales recomienda que: Las Contadurías Generales, en su carácter de órganos competentes para el ejercicio del Control de la Hacienda Pública no limiten el alcance de este concepto / a cuestiones de índole legal y contable y procuren ampliar el mismo al examen de la gestión hacendal de un ente, con el propósito de evaluar la eficiencia y economía en su planificación, organización y uso de los recursos asignados, analizando el logro de los objetivos trazados". Esto significa / orientar el control hacia la gestión de un organismo, de un sector, de un / departamento, utilizando a la Auditoría Operativa como instrumento para su realización y en consecuencia, ubicarlo dentro del control realizado por / cada institución.

- DEFINICIONES

(2) "La Auditoría Operativa", suele definirse como un examen integral y constructivo de la estructura orgánica de la empresa y de sus componentes, de sus planes y políticas, de sus controles financieros y operativos, de sus modos de operación y del aprovechamiento de sus elementos / físicos y humanos".

(3) "La Auditoría Administrativa, puede definirse como el examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental o de cualquier otra entidad y de / sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales".

(4) "La Auditoría Operacional es un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas de una entidad efectuada por auditores profesionales con la finalidad de verificarlas y evaluarlas tanto como para establecer el grado de eficiencia, efec

///...

tividad y economía de la planificación, organización, dirección y control interno e informar sobre los hallazgos significativos resultantes presentando conclusiones y recomendaciones para mejorarlos".

De los distintos conceptos vertidos en las definiciones precedentes, podemos inferir las características distintivas de la Auditoría /

Operativa:

- Alcance
- Momentos del Control
- Sujeto
- Objeto
- Ejecución
- Objetivos

- ALCANCE

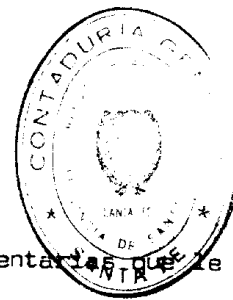
La Auditoría Operativa es integral, abarca la totalidad de las operaciones de una empresa, tanto financieras como administrativas pero, no necesariamente tiene que ser continua, ni tampoco completa, es decir dirigida a la totalidad de las actividades del ente, ni en forma permanente, sino que dirigirá su atención en forma selectiva a las actividades y materias consideradas como críticas.

Es decir comprende el análisis y evaluación de los:

- 1- Componentes Financieros: El examen de la gestión financiera incluye / la labor tendiente a determinar si:
 - a) La entidad auditada mantiene un control efectivo sobre los ingresos, gastos, bienes y obligaciones.
 - b) La citada entidad responde de manera adecuada por los recursos, obligaciones y operaciones.
 - c) Los informes financieros contienen datos precisos, confiables y útiles y si se presentan razonablemente.

...///

- 10 -



d) La entidad cumple con las normas legales y reglamentarias que le son exigibles.

2- Componentes de eficacia: Este examen incluye una investigación sobre los resultados o beneficios logrados y averiguar si los programas o actividades están alcanzando metas establecidas.

3- Componentes de eficiencia: En el examen de eficiencia se investiga si la entidad auditada, al desarrollar sus actividades, presta la debida atención a la conservación de sus recursos financieros y materiales y al aprovechamiento de los recursos humanos.

- MOMENTOS DEL CONTROL

La intervención de los "auditores profesionales" debe ser "a priori" y "concomitante".

En la auditoría operativa, el análisis debe ir más allá de la comparación entre las "normas, políticas y procedimientos" con los resultados (control, concomitante), se debe analizar el origen de las normas, / políticas y procedimientos, haciendo un replanteo de éstos cuando sea / conveniente, advirtiendo al Ejecutivo las posibles consecuencias que traería aparejado la aplicación de las mismas.

Con respecto al control "a posteriori", compartimos el criterio / del Contador General de la Provincia de Mendoza, Dr. Carlos Humberto Palomino, al considerarlo inoportuno y contraproducente cuando se lo realiza totalmente independiente del control preventivo y concomitante, por cuanto provoca en el funcionario directivo un fuerte recelo, quitándole creatividad e iniciativa, limitándose a ser un mero administrador del / presupuesto debido al temor de un futuro juzgamiento. Lo adecuado sería que el control "a posteriori" sea complementario del control preventivo y concomitante y realizado dentro del término del mandato del funcionario.

///...

...///

- 11 -

Consideramos oportuno transcribir a continuación un ejemplo expresado por el Cr. Palomino en las "Primeras Jornadas Nacionales de Presupuesto y Control", realizado en Salta en Junio del corriente año, referidos/ a los momentos de control:

"Cuando nos decidimos a construir un edificio, el presupuesto no solo / incluye las previsiones de costo, tanto de insumos como de mano de obra, sino también las previsiones de cómo se va a ejecutar, con especificaciones ajustadas a las normas vigentes impuestas por la Municipalidad o los Organismos de Urbanismo. Esas disposiciones contenidas en el presupuesto de cómo se debe construir, componen sin duda, el control preventivo. También en esa construcción vamos a aplicar el "control concomitante", / no solo para que se cumpla lo que habíamos previsto ejecutar, sino para corregir los desvíos adecuados a la circunstancia que en el momento de / ejecutar se presentan.

Si se llega finalmente a la terminación de la obra, no vamos a derribar la pared para ver si las cañerías fueron bien colocadas o si se adecuan a la calidad prevista, eso se debe hacer en el momento de la ejecución, en las especificaciones originales, pero si luego aparecen fallas de tipo constructivo o de los llamados "vicios ocultos", ahí si aparece el / control "a posteriori" y debe estimar cuáles son las causas, juzgar e / inclusive aplicar las sanciones que correspondiere ..."

- SUJETO

La realización de la Auditoría Operativa debe estar a cargo de un equipo de "Auditores Profesionales" dependiente de la Contaduría General integrado por Profesionales en Ciencias Económicas o Licenciados en Administración de Empresas con un "Coordinador General" que tendrá la difícil tarea de gobernar, controlar e informar respecto de las funciones de su equipo.

///...

Dado que dentro del ámbito de la Administración Pública existen / Departamentos o Direcciones de Control de Gestión, Auditoría Operativa o similares, sería conveniente que los mismos quedaran bajo el control del "Equipo de Auditores Profesionales" o bien, integrados a éste.

La utilización de personal de Auditoría con experiencia, está frecuentemente limitada a la auditoría financiera y de legalidad para que / a través de algunos años de experiencia en ésta, puedan desarrollar las habilidades prácticas necesarias para la evaluación de eficiencia y economía.

El personal de apoyo con experiencia práctica en disciplinas o áreas altamente especializadas es necesario a veces, pero no siempre. No se utiliza personal de apoyo especializado tanto en la evaluación de la eficiencia y economía, como en la evaluación de los resultados de programas.

Sin embargo, el ejercicio del debido cuidado profesional exige del auditor, jefe del equipo de auditoría, determinar cuando se requiere habilidades y experiencias no disponible dentro de los elementos del equipo.

La "independencia de criterio", es cualidad esencial para obtener una evaluación objetiva e imparcial. Esta independencia tiene dos aspectos principales:

- 1) La ubicación del auditor dentro de la organización es factor determinante del valor y amplitud de los servicios que preste. Clásicamente se define el "auditor profesional" como elemento "staff" de la empresa, permitiéndole actuar como asesor de los niveles jerárquicos ya // que los conocimientos que tiene de la entidad, le dan los elementos / que le permitan colaborar con sugerencias y recomendaciones.

///...

- 2) La objetividad para la función no permite que el auditor planee, ni/implante procedimientos, lleve registros o participe de alguna manera en la actividad que normalmente debe revisar.

- OBJETO

La Auditoría Operativa tiene por objeto, el "Control de gestión de la hacienda pública" a fin de medir eficiencia, economía y efectividad / en su planificación, organización, dirección y control interno.

Esta auditoría se orienta a identificar oportunidades para lograr / aumentar el grado de las tres "E" (símbolo de la auditoría operativa).

Eficacia: Rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos.

Efectividad: Logro de los objetivos o metas programadas.

Economía: Operación al costo mínimo posible.

La evolución de la eficiencia y economía, recae principalmente sobre los recursos utilizados o consumidos por la entidad auditada, en contraste con el enfoque sobre información (auditoría financiera), legislación (evolución de cumplimientos) o programas (evaluación de resultados).

- EJECUCION

El proceso de auditoría operativa gubernamental está compuesto generalmente de cinco fases:

Fase I : Estudio preliminar de la entidad.

Consiste en:

- a) Recopilar información escrita y oral en base a los documentos básicos del ente, de manera que permita ambientar al auditor rápidamente y sirva a la vez para iniciar la preparación del archivo permanente, acerca de sus actividades, objetivos, políticas, normas, procedimientos, etc.

- b) Conocer personalmente a los funcionarios competentes o autoridades y las instalaciones donde se desarrollará la auditoría.

Fase II : Revisión de la legislación aplicable a la entidad, objetivos, / políticas y normas adoptadas.

La tarea a desarrollar en esta segunda etapa, orienta a la auditoría hacia el marco legal y normativo general dentro del // cual funciona la entidad y sus servidores, permitiendo de esa/ manera:

- a) Conocer la forma como se lleva a cabo los objetivos establecidos en la normativa legal;
- b) Determinar el alcance y objetivos de las actividades que le son relativas a dichas normas;
- c) Determinar el alcance de la autoridad y responsabilidad conferida al organismo auditado.

Fase III : Revisión y evolución del sistema de control interno de la entidad.

Esta fase tiene por propósito efectuar una revisión y prueba / preliminar de los controles internos del ente a fin de evaluar su efectividad e identificar las posibles deficiencias en el / sistema administrativo, que puedan requerir un examen más detallado.

En efecto este momento de pausa, reflexión y planificación del resto del examen es una de las funciones más importantes del / auditor jefe del equipo. Sin embargo las decisiones a tomar so bre las posibles áreas críticas tiene que ser discutidas con / los miembros del equipo de auditores que participaron en las/ primeras tres fases, con el auditor supervisor y la más importante, con los funcionarios apropiados de la entidad misma.

Fase IV: Examen detallado de las áreas críticas, recolección de datos, análisis y evaluación.

Consiste en analizar exhaustivamente las deficiencias del sistema de control interno, sus causas y efectos, para formular / las recomendaciones tendientes a su corrección.

Fase V: Comunicación de los resultados.

Constituye la comunicación verbal a través de una o más conferencias finales efectuadas al finalizar el trabajo de campo para discutir el borrador del informe y su presentación final por escrito. Esta fase del proceso constituye el objetivo de la Auditoría Operativa.

- OBJETIVOS

El objetivo de la Auditoría Operativa, es poner a prueba el funcionamiento de los sistemas de control gerencial, informar a la Dirección / de las condiciones observadas, sacar conclusiones y formular recomendaciones.

A fin de evitar una connotación negativa, las Contadurías Generales que son quienes tendrán a su cargo las tareas de control, deberán informar a las entidades auditadas que:

- a) Las auditorías operacionales emprendidas, serán de carácter evaluativo y no investigativo.
- b) Las auditorías pondrán énfasis en un análisis objetivo y no tendrán / por objeto criticar a ninguna persona u organización específica.
- c) Los informes de auditoría serán equilibrados, en el sentido de que se hará lo posible por identificar las áreas que alcanzaron éxitos, así como también aquellos en los cuales la gestión no se conformó a las / previsiones originales.
- d) Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones se basarán en hechos documentados y no en apariencias o suposiciones.

///...

...///

- 15 -

- e) Se hará lo posible por establecer una relación cooperativa de trabajo con los funcionarios de las entidades auditadas, adoptando de esta / manera, una política de "puertas abiertas" en virtud de la cual ponga a prueba el programa de auditoría detallado y el método que proyecta/ utilizar, como así también los cuestionarios u otras técnicas de reco- lección de datos objetivos, a fin de determinar su propiedad y carác- / ter práctico.

CONTROL DE GESTION: CONCEPTO Y ALCANCE

Para la doctrina francesa el Sistema de Gestión "es un conjunto integrado de procesos de decisión orientados a determinar o prever, organizar y facilitar la acción individual o colectiva a las personas o grupos en las distintas actividades que les son asignadas en una organización. El control de ese siste- ma consistirá en la revisión crítica y el ajuste de planes, para lo cual será necesario obtener en forma permanente información adecuada, veraz y oportuna que permita medir sistemáticamente los resultados obtenidos, compararlos con los previstos y ejecutar las acciones necesarias para corregir los desvíos / producidos.

INSTRUMENTOS DE QUE SE VALE EL CONTROL DE GESTION

Planeamiento

Presupuesto

Sistema Integral de información

Sistema de Costos

Análisis de estructura organizativa

Análisis de Estados

Auditoría Operativa

Estos instrumentos presuponen:

- 1) Establecimiento de estándares o normas con respecto a ciertas unidades que representan los resultados deseados.

///...

...///

- 17 -

- 2) Comparación entre las normas, planes o presupuestos y resultados.
- 3) Información de desvíos y acción correctiva.

Su ubicación institucional ha estado siempre orientada a colocarlo como un / sistema de control interno bajo la órbita del Poder Ejecutivo.

El énfasis está dado en el contralor de metas y objetivos, en el seguimiento de la ejecución física del plan o programa, en la determinación de las desviaciones producidas, en el suministro de información a las áreas responsables / para la toma de decisiones.

El Control de Gestión es una etapa que se inserta dentro del proceso administrativo (Planificación, programación, organización, dirección y control), ejecutado por la Administración Activa, a quien le interesa el seguimiento de las acciones de sus organismos y dependencias para verificar el cumplimiento de / los planes y programas determinar sus desviaciones y adoptar a tiempo las medidas correctivas pertinentes.

LA NORMATIZACION DE LA AUDITORIA OPERATIVA

Si tomamos en cuenta que la Auditoría Operativa, aún no tiene la suficiente antigüedad, toda vez que la comparamos con la Auditoría legal-financiera, no sería acertado hablar de "Normas de Auditoría Operativa" sino solamente de "Recomendaciones".

No obstante suele aplicarse las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", hasta tanto se dé cumplimiento "Al estudio y elaboración de un / proyecto que contenga las pautas básicas a las que se ajustará este tipo de / auditoría", según las recomendaciones efectuadas por Comisión N° 2 del V Congreso de Contadurías Generales.

Consideramos oportuno transcribir la opinión de C.Lazzati al decir:

"La adopción de normas en materia de dictamen, así como de las demás normas / de auditoría, contribuye a mejorar el servicio que los auditores brindan a / sus clientes y a la comunidad. Además dichas normas hacen más comprensivas, /

///...

...///

- 18 -

tanto para los profesionales como para los demás interesados, las cuestiones generales vinculadas con el alcance de la auditoría, el significado de la opinión contenida en el dictámen y la responsabilidad consecuente del profesional. La existencia de normas no implica de manera alguna restringir la libertad de criterio que debe ejercer un profesional al emitir su dictámen".

CRITERIOS

Los criterios utilizados por el auditor al evaluar la eficiencia y economía son de suma importancia.

Normalmente no existen criterios tan claros o aceptados como aquellos suministrados por los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" ó las disposiciones legales.

Muchos criterios de eficiencia y economía son basados en el sentido común y prácticas prudentes bien conocidas o comunmente aplicadas.

Al escoger criterios, es esencial que el auditor aplique su juicio profesional, frecuentemente el mejor criterio es simplemente una mejor manera de llevar a cabo una tarea o lograr un fin.

Las prácticas que sirven mejor como criterios al auditor, son // aquellas que dieron éxito a las operaciones a través de la experiencia de muchas entidades sobre varios años.

No obstante, es aconsejable discutir los criterios considerados // apropiados con los funcionarios responsables, con el propósito de lograr la aceptación de los mismos como válidos.

Si los funcionarios no aceptan la validez de los criterios empleados por el auditor al evaluar la eficiencia y economía, es probable que tampoco aceptarán las recomendaciones resultante del desarrollo de los hallazgos.

Fuentes posibles de criterios son: disposiciones vigentes, normas internas, políticas, procedimientos, opiniones de la misma administración, // experiencia previa del auditor con entidades o actividades similares, etc.

///...

MÉTODOS DE RELEVAMIENTO

El relevamiento consiste en conocer la operatoria de los distintos sectores o el fluir de la información, para detectar la existencia de debilidades que podrían ocasionar tanta escasez de control, como la generación de/ineficiencias que impidan un correcto accionar al Ente.

El relevamiento del C. Interno debe efectuarse mediante la utilización de los métodos o procedimientos técnicos, que pasamos a detallar:

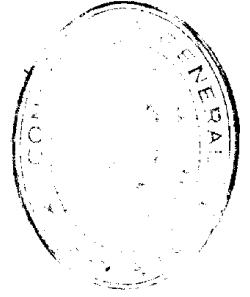
- Descriptivo
 - Cuestionario
 - Cursogramas
 - Combinación de métodos
- } Métodos Básicos

Cada uno estos métodos básicos tienen sus ventajas e inconvenientes, todos cumplen con el mismo objetivo, corresponde pues al auditor combinar el uso de los mismos a fin de lograr:

- a) Mejor exposición
- b) Mejor análisis
- c) Mejor comprensión
- d) Menor tiempo insumido
- e) Menor costo operativo
- f) Mayor eficiencia operativa

ELECCION

La elección de un método como único para todo un trabajo de relevamiento y evaluación del C. Interno, debe ser desechado principalmente si optamos por el método descriptivo. Este método resulta sumamente costoso por la cantidad de horas que insume; podría utilizarse el método de los cuestionarios con el complemento de las partes normativas y con el diagrama de los circuitos principales de la empresa, pero para la auditoría interna, el que mejor se adapta es el método de los cursogramas, ya que estos permiten detectar cuáles son los puntos débiles de los sistemas y la rápida confección de/propuestas o sugerencias para corregir debilidades.-



- CONSIDERACIONES FINALES

- SINTETIZANDO:

* La Contaduría General como Organismo Superior de Control Interno dirige el mismo hacia lo formal, contable y legal, ámbito determinado por la legislación vigente y fundamentalmente a las Reparticiones que integran la Administración Central. No obstante que los Decretos, Reglamentaciones y Resoluciones que definen y concretan el Control Interno tienden a ampliar su campo de acción, todavía no son suficientes para alcanzar la meta perseguida: El Control de Gestión.

* El Control debe aplicarse a actos, personas y cosas, en el momento oportuno, sin entorpecer el normal desenvolvimiento de organismos y funcionarios controlados, requiriendo en quien lo realiza condiciones / especiales tales como independencia de criterio, competencia, sentido del deber, tacto, etc.

Determinando luego si las recomendaciones fueron tenidas en cuenta o de / contrario las causas que no lo hicieron posible.

- CORRESPONDERIA, para lograr este Control de Gestión que:

* Se amplíen y se incluyan en las normas legales de fondo, los alcances del Control, dirigido a determinar la eficacia, eficiencia y economía, a fin de:

- Plasmar la jerarquía y autoridad que deben tener los organismos Superiores de Control.
- Lograr la aceptación de las recomendaciones.
- Evitar resistencias y rechazos por parte de Organismos y funcionarios / sujetos a control.

* Incorporar a la Contabilidad Pública, instrumento importante / del Control de Gestión, la Contabilidad de Costos, en razón que constituye una forma de control y una base para la toma de decisiones, sea cual /

fuere la forma jurídica de la organización, y exista o no fin de lucro.

* Impulsar la Auditoría Operativa como medio para determinar la eficacia, eficiencia y economía de la gestión financiera y operativa, como así también todo instrumento aplicable a la determinación de este / objetivo.

* Conformar una planta de personal suficiente e idónea que posibilite la utilización y aplicación de técnicas adecuadas, previendo capacitaciones y actualizaciones periódicas en todos los niveles.

* Evitar la atomización del Control, ya que el ejercicio parcializado del mismo a través de diferentes organismos dificulta y limita la fiscalización, definiendo para ello las competencias y atribuciones / de las Contadurías Generales como Organos de Control Superior, responsables de evaluar la gestión de la Administración Pública Provincial.

* Analizar la estructura orgánica y funcional de las Contadurías Generales a efectos de determinar si permiten lograr este control, o si deben introducirse modificaciones a la misma.

* Otorgar a las Contadurías Generales suficientes atribuciones para decidir en cada caso concreto a qué aspecto del control debe darse / prioridad y cual será el alcance del mismo.

* Ubicar a las Contadurías Generales dentro de la estructura / provincial en un nivel que les permita actuar con la autonomía que requiere la función de Control.

B I B L I O G R A F I A
=====

- 2 - Jorge Isaac, BENZRIHEN : "La Auditoría y el Control Interno en el Sector / Público Nacional"- Edición MACCHI- 1977.
- 3 - William P.LEONARD : "Auditoría Administrativa"- Editorial DIANA- Méxi
co 1973.
- 4 - ILACIF- 1971 : "Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional
en el Sector Público".
- Rubén Oscar RUSENAS : "Manual de Control Interno"- Editorial CANGALLO-
Buenos Aires- 1978.
- Ernesto Raúl LAMAS : "Un eficaz Control Estatal"- Ediciones MACCHI -
1980.
- Revista Contabilidad y
Administración : "Los Costos, el Control de Gestión y El Sistema
Presupuestario". Octubre 1982.
- Cra. Lea Cortés de /
TREJO : "La Atomización del Control Hacienda Público Argen
tino"- Revista Actualidad Administrativa Nº 7-8/
2do. y 3er. Trimestre/79.
- Enrique FOWLER NEWTON : "Tratado de Auditoría"- Buenos Aires 1977.
- Dr.Carlos H.PALOMINO : Panelista de la Mesa Coordinadora de Contadurías
Generales en las "Primeras Jornadas Nacionales /
de Presupuesto y Control" realizadas en Salta en
Junio de 1983.
- Horacio LOPEZ SANTISO : "Un Nuevo Enfoque sobre la Auditoría y sus Nor-/
mas"- Editado por Federación Argentina de Conse-
jos Profesionales en Ciencias Económicas- 1975.
- Cr. Rubén C.A. CARDON : "Los Organismos Superiores de Control y una mar-
cada tendencia a ampliar el campo Hacienda Públi-

///...

...///

co. Ediciones Especiales N° 3- Centro de Investi-
gaciones y Perfeccionamiento en Ciencias Económi-
cas y Administración Pública- Universidad Católi-
ca de Córdoba 1982.

Henri FAYOL :

"Administración Industrial y General".