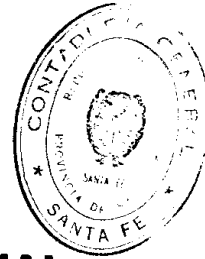


465

1983



**VIº CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES**

CORRIENTES, SEPTIEMBRE DE 1983

**LAS CONTADURIAS GENERALES
Y EL EJERCICIO DEL
CONTROL PUBLICO HACENDAL**

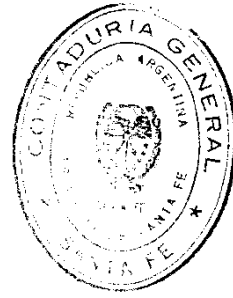
AUTORES:

Cra. Ana María Lema de Bilbao

Cra. Susana Marisa Fernández

Contaduría General de la Provincia de La Pampa

**VIº CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES**
Corrientes, septiembre de 1983



**LAS CONTADURIAS GENERALES Y EL EJERCICIO
DEL CONTROL PUBLICO HACENDAL**

AUTORES:

Cra. Ana María Lema de Bilbao

Cra. Susana Marisa Fernández

Contaduría General de la Provincia de La Pampa

LAS CONTADERIAS GENERALES Y EL EJERCICIO DEL CONTROL PUBLICO

HACENDAL

S U M A R I O

Control Público. Concepto	1
Clasificación del Control	3
Análisis de la Situación Vigente en la Nación y las Provincias. Disposiciones Constitucionales, Legales y Reglamentarias	3
Legislación Comparada y Otros Antecedentes de Aplicación en el Extranjero y en Nuestro País	10
I- En Europa	10
II- En Asia	13
III- En Africa	15
IV- En Oceanía	16
V- En América	17
VI- El Tema en Organismos Internacionales	22
Doctrina. Corrientes de Opinión Tradicionales y Tendencias Modernas: Necesidad del Ejercicio del Control de Gestión	24
El Tema en Congresos, Conferencias y Asambleas Internacionales, Latinoamericanos y Argentinos	27
I- Internacionales	27
II- Latinoamericanos	30
III- Argentinos	31
CONCLUSION. Control de Gestión. Definición. Componentes. Importancia	34
Organos que deben Ejecutar el Control de Gestión.	
Formas de Instrumentarlo	36
Citas Bibliográficas	43

CONTROL PUBLICO. CONCEPTO.

Para analizar el comportamiento de las Contadurías Generales como órganos de control de la Hacienda Estatal, es / necesario previamente tratar de encontrar una definición de control público que nos parezca aceptable.-

En nuestro sistema de gobierno republicano y represen-
tativo, la división de los poderes que establece nuestra Constitución Nacional y las Constituciones Provinciales se basa en el esquema siguiente:

"El órgano de la voluntad- Poder Constituyente- da las normas básicas de organización política y de gestión gubernamental, administrativa y de control.-

El órgano de la dirección -Poder Legislativo-... sancio-
na la planificación y el presupuesto y da las normas generales del procesamiento de la gestión ejecutiva.

Y el órgano ejecutivo -Poder Ejecutivo-... ejecuta las directivas acordadas por el órgano de la dirección ajustándose a la Constitución Nacional y a las leyes de aplicación.

Los actos y hechos, en tanto se realizan y una vez realizados han de ser controlados, para determinar si se ejecutan o si han sido ejecutados legal, contable, efectiva y eficientemente, de conformidad con lo previsto en los pertinentes planeamientos". (1)

Siendo el Poder Legislativo el depositario natural de la soberanía popular, ya que de acuerdo a nuestro régimen constitucional está integrado por representantes del pueblo, es de él del que emanan las directivas de gobierno para el poder administrador, y tiene también la facultad de controlar las

acciones que ese poder administrador lleve adelante, en ejercicio del mandato conferido.-

El Poder Legislativo concreta ese control de varias maneras, por ejemplo a través de organismos de control delegado -los Tribunales de Cuentas- que lo realizan en forma externa. Pero también el poder administrador se autocontrola mediante órganos de control interno que pueden tener o no, dependencia jerárquica dentro de su organización, principalmente las Comisurías Generales.-

El instrumento de control por excelencia es el Presupuesto.- "El presupuesto es un acto legislativo "de" control "pam" el control. Controla el presente y el futuro, a través de una "previsión" y predeterminación de las erogaciones, y controla el pasado, a través de un cotejo de los que fue (realidad material) con lo que debió ser (realidad formal) por vía de la cuenta de inversión"- (2)

Coincidimos entonces con el Doctor Matocq, en lo que debe considerarse como control de la hacienda pública, cuando dice: " La determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento simultáneo de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento, encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes, integran el campo de lo que debe entenderse por control de la hacienda pública". (3)

Entendemos, asimismo, que el control debe manifestarse no sólo mediante una acción de verificación de los actos o hechos de gobierno, sino también dando lugar a una decisión posterior, que permita corregir las fallas detectadas a efectos de minimizar los desvíos en el futuro.-

CLASIFICACION DEL CONTROL.

Siguiendo la doctrina existente en la materia podemos clasificar fundamentalmente el control de las siguientes maneras:

a) Según el momento en que se ejerce: previo o preventivo, cuando actúa a nivel de proyecto de los actos de gobierno; concomitante o simultáneo cuando se ejerce a medida que se desarrollan las acciones del organismo controlado; y ulterior o "a posteriori", cuando evalúa el cumplimiento de los actos de gobierno, ya realizados.-

b) Según el órgano que lo ejerce: interno, cuando el órgano controlante está incorporado a la estructura jerárquica del controlado; externo, cuando aquel es independiente de este último.-

4.
c) Según su naturaleza o alcance: legal o formal cuando examina si se cumplen las disposiciones vigentes; y sustancial de mérito o de gestión, cuando su objetivo apunta a analizar el grado de cumplimiento de los fines previamente fijados y a la determinación de la relación resultados obtenidos sobre esfuerzos aplicados.-

En base a esta última clasificación analizaremos la situación actual y la proyección futura en materia de control público hacendal.-

ANALISIS DE LA SITUACION VIGENTE EN LA NACION Y LAS PROVINCIAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES LEGALES Y REGLAMENTARIAS.

Prácticamente toda la legislación vigente en materia de control apunta al ejercicio del control formal o de legali-

dad.

Analizando nuestra ley suprema, la Constitución Nacional, encontramos las siguientes disposiciones que se refieren al tema en cuestión:

a) El artículo 4 establece: EL GOBIERNO FEDERAL PROVEE A LOS GASTOS DE LA NACION CON LOS FONDOS DEL TESORO NACIONAL FORMADOS DEL PRODUCTO DE DERECHOS DE IMPORTACION Y EXPORTACION, DEL DE LA VENTA O LOCACION DE TIERRAS DE PROPIEDAD NACIONAL, DE LA RENTA DE CORREOS, DE LAS DEMAS CONTRIBUCIONES QUE EQUITATIVA Y PROPORCIONALMENTE A LA POBLACION IMPONGA EL CONGRESO GENERAL Y DE LOS EMPRESTITOS Y OPERACIONES DE CREDITO QUE DECRETE EL MISMO CONGRESO PARA URGENCIAS DE LA NACION O PARA EMPRESAS DE UTILIDAD NACIONAL. Es decir nos indica cómo se forma el Tesoro Nacional, a efectos de cubrir los gastos que demandan el desempeño del poder administrador, para ejecutar los planes de gobierno. Estos fondos se originan fundamentalmente en el derecho de imposición que la misma Constitución otorga al Poder Legislativo. Como una consecuencia natural del derecho del pueblo a saber en qué destinos se gastan los dineros públicos, es que la misma Carta Magna establece en:

b) Artículo 67: CORRESPONDE AL CONGRESO: inciso 7) FIJAR ANUALMENTE EL PRESUPUESTO DE GASTOS DE ADMINISTRACION DE LA NACION Y APROBAR O DESECHAR LA CUENTA DE INVERSION. La aprobación / del presupuesto es un acto de control preventivo, de carácter formal, la cuenta de inversión representa la ejecución de ese presupuesto, dando lugar a que el Poder Legislativo ejerza el control a posteriori.- Ese control es de carácter legal y financiero. Podemos sintetizar las atribuciones del Congreso en

la frase de González Calderón, cuando dijo: "En un sistema de gobierno representativo y libre, no se concibe que el Poder Ejecutivo pueda gastar las rentas nacionales o invertir las a su capricho sin autorización alguna de los representantes directos del pueblo, que provee las fuentes de donde dimanaban aquellos..." (4)

c) Artículo 67 - inciso 28): HACER TODAS LAS LEYES Y REGLAMENTOS QUE SEAN CONVENIENTES PARA PONER EN EJERCICIO LOS PODERES ANTECEDENTES Y TODOS LOS OTROS CONCEDIDOS POR LA PRESENTE !!/ CONSTITUCION AL GOBIERNO DE LA NACION ARGENTINA. Este precepto de nuestra ley suprema encierra el control político que el Poder Legislativo está facultado para ejercer, mediante el dictado de las normas que sean menester.

d) Artículo 86.- EL PRESIDENTE DE LA NACION TIENE LAS SIGUIENTES ATRIBUCIONES: inciso 13) HACE RECAUDAR LAS RENTAS DE LA / NACION Y DECRETA SU INVERSION CON ARREGLO A LA LEY O PRESUPUESTO DE GASTOS NACIONALES. En esta norma constitucional se resume la potestad del Poder Ejecutivo, para hacer cumplir las decisiones del pueblo, tomadas por el Poder Legislativo.

Por su parte, y siempre en el ámbito nacional, la Ley de Contabilidad, Decreto - Ley 23.354/56 y modificatorias contiene las siguientes disposiciones referentes al control de legalidad:

a) Artículo 50.- LOS CONTADORES FISCALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOLO DARAN CURSO A LIBRAMIENTOS QUE CORRESPONDAN AL PAGO / DE SUMAS CIERTAS Y LIQUIDADAS POR LOS RESPECTIVOS SERVICIOS / ADMINISTRATIVOS. Esta intervención previa de los libramientos configura la función de control formal en la etapa preventiva.

No obstante, además del órgano de contralor externo: también la Contaduría General de la Nación debe intervenir los ingresos, egresos de fondos, según lo que manda el:

b) Artículo 73: CORRESPONDEN A LA CONTADURIA GENERAL inciso b) ejercer el control interno de la hacienda pública; inciso e) intervenir las entradas y salidas del Tesoro y arquear las / existencias. Es una manifestación más del control legal financiero. Resulta necesario aclarar que el control legal aunque no está definido en las disposiciones mencionadas, tampoco es excluyente de otras formas de control, que podrían llegar a aplicarse como consecuencia de la interpretación amplia de / ciertas normas contenidas en la misma Ley de Contabilidad. Por ejemplo en su artículo 38, describe el procedimiento de preparación de la cuenta general del ejercicio, que la Contaduría General remite al Tribunal de Cuentas. Este organismo estudia la documentación contenida en la misma, informa sobre sus aspectos legales y contables, y puede agregar además de estados de los saldos presupuestarios y de las observaciones formuladas, TODA OTRA INFORMACION QUE ESTIME CONVENIENTE. Es una aclaración muy importante, a nuestro entender, si tenemos en cuenta que -como ya se ha dicho en otros Congresos y en publicaciones especializadas- no puede negarse que tanto el presupuesto como la cuenta de inversión son estados contables, y que como tales pueden ser dictaminados en cuanto a la razonabilidad que representa la información contenida en los mismos. Esta norma es la llave que permitiría al Tribunal de Cuentas de la Nación, dictaminar también sobre el grado de eficiencia, economía y efectividad con que los objetivos del gobierno se cumplieron.-

Volviendo al control formal o legal, también en los artículos 103 y 116 de la Ley de Contabilidad se plasma el mismo, al establecer los juicios de cuentas y de responsabilidad, como atribuciones y deberes del Tribunal de Cuentas.

En el orden provincial, la Constitución de La Pampa, establece que el ejercicio del control financiero de legalidad le compete a la Contaduría General en forma preventiva, como condición indispensable para que puedan realizar los pagos. Dice así: EL CONTADOR GENERAL NO PRESTARÁ SU CONFORMIDAD A PAGO ALGUNO QUE NO ESTE AUTORIZADO POR LA LEY GENERAL DE PRESUPUESTO O POR LEYES ESPECIALES QUE DISPONGAN GASTOS.-

EL TESORERO NO PODRÁ EFECTUAR PAGO ALGUNO SIN AUTORIZACION DEL CONTADOR. (art.99).-

La Constitución provincial no define qué debe entenderse por conformidad pero coincidimos con la Cra. Lea.C. Cortés de Trejo, al decir:"... que el control previo al pago no debe quedar limitado a un simple control de legalidad financiera: las Contadurías deben fiscalizar el cumplimiento de dicho principio, pero también deben resguardar el correcto y adecuado empleo de los bienes y recursos públicos, para que el patrimonio fiscal, que en definitiva es de toda la comunidad, sea eficientemente administrado".-(5)

Por su parte, la Constitución de la Provincia dedica un capítulo al Tribunal de Cuentas, al decir en su artículo 96: EL TRIBUNAL DE CUENTAS FISCALIZARA LA PERCEPCION E INVERSION DE LAS RENTAS PUBLICAS PROVINCIALES Y LAS CUENTAS DE LAS INSTITUCIONES PRIVADAS QUE RECIBAN SUBSIDIOS DE LA PROVINCIA REFERIDAS A LA INVERSION DE LOS MISMOS. De lo que se infiere

re, que pone en manos del Tribunal de Cuentas el control formal de los actos administrativos, facultades que éste ejerce de acuerdo a su ley orgánica, Decreto-Ley 513/69, que le fija intervención previa, concomitante y posterior.-

No puede desconocerse que en algunos ámbitos provincia les se manifiesta la particular situación de que existe superposición de competencias en materia de control, entre los organismos de control externo delegado (Tribunal de Cuentas) y los órganos de control interno (Contaduría General). Sin embargo, ello no implica que las facultades de contralor legal por parte de los primeros, excluya a las contadurías generales de su ejercicio, ya que la función de control es propia de su esencia, por la naturaleza de su competencia y por los antecedentes históricos que la avalan. "Nuestro país cuenta / con una serie de instituciones y dependencias que ejercen control en distintas áreas y materias, pero no nos cabe duda que en lo relativo al manejo hacendal público, el control interno a cargo de nuestras Contadurías Generales es el que registra antecedentes de más antigua data y cuenta con una tradición secular. Basta decir, para afirmar este concepto que ya en / las leyes de Indias campeaban señorialmente, llenas de títulos, honores y privilegios, las figuras del Contador General, y del Tesorero General, y ello es así porque las Contadurías pertenecen a ese privilegiado grupo de instituciones que son de existencia natural y necesaria, que nacen con el propio estado y coexisten con él; pero estos atributos subsisten a través del tiempo por las importantísimas funciones que le / son propias y no sólo porque la Carta Magna de alguna / provincia lo haya elevado al rango constitucional".- (6)

La Ley de Contabilidad de la Provincia de La Pampa ¹¹
ja las atribuciones de la Contaduría General estableciendo
que le compete la fiscalización y vigilancia de todas las ope-
raciones financieras y patrimoniales del Estado así como que
tiene a su cargo el exámen administrativo de la Cuenta de In-
versión. Y la reglamentación de este artículo le autoriza a
 requerir de cualquier rama ordinaria o descentralizada de la
 Administración Provincial, todos los antecedentes que le sean
 necesarios y facilitarle las comprobaciones o verificaciones
 directas.-

Asimismo, en el artículo 42, determina cuál será la
 función que ejercerá el Tribunal de Cuentas en oportunidad de
 informar la Cuenta de Inversión, con un texto muy similar al
 de la Ley de Contabilidad de Nación (art.38 ya citado), cuan-
 do dice: que adjuntará... toda otra información que estime con-
veniente, permitiendo en forma implícita que pueda emitir opi-
nión sobre el accionar del Gobierno y los resultados obteni-
dos.-

En resúmen, todas las normas analizadas hacen referen-
 cia expresa al control legal o formal, y aunque no lo definen,
 indican qué comprende, en términos generales. Pero de ninguna
 manera debe entenderse que estas atribuciones conferidas a /
 los organismos de contralor sean excluyentes o limitativas, ya
 que se interpreta que los mismos pueden llegar más lejos en su
 accionar, al poner en práctica pautas con control de gestión.-
 estudiando la economía, eficacia y eficiencia con que se desa-
 rrollan los actos del Poder Administrador.-

Cabe señalar que en nuestra Provincia se están elabo-
 rando proyectos de nuevas leyes de contabilidad y orgánicas

de la Contaduría General, la Tesorería General y el Tribunal de Cuentas, que incluyen entre sus disposiciones la práctica del control de gestión como el complemento necesario del control de legalidad, respondiendo a un requerimiento propio de las administraciones modernas y dinámicas.

Volveremos a referirnos a estos proyectos al finalizar / nuestro trabajo, en oportunidad de expresar las conclusiones a que arribemos.

LEGISLACION COMPARADA Y OTROS ANTECEDENTES DE APLICACION EN EL EXTRANJERO Y EN NUESTRO PAIS.-

El concepto de control ha evolucionado a partir del mero control formal hacia concepciones más útiles y afines con la complejidad de las grandes organizaciones administrativas. / Sin desconocer la importancia de aquél, es menester tomar conocimiento de las normas constitucionales, legales y reglamentarias que han incorporado el control de gestión a las atribuciones de los organismos de contralor, en otros países.

El examen de la legislación comparada nos permitirá obtener conclusiones sobre la innegable tendencia a generalizar / el control de mérito, en el extranjero, ya que en nuestro país como veremos, su aplicación ha sido limitada.

I- EN EUROPA.-

a) En Alemania Occidental. La Corte Federal de Auditoría tiene, a partir de 1952, facultades para tomar intervención en cuestiones de eficiencia de los servicios públicos. Y en la Constitución de 1969 se establece que ese organismo de control, además de realizar el control formal o juicio de cuen- ///

tas, debe opinar sobre aspectos tales como la economía, eficiencia y regularidad de la ejecución presupuestaria. Dicha opinión se concretará en informes de frecuencia anual a entregar al Gobierno Federal, así como al Parlamento.-

b) En Francia. Las erogaciones presupuestarias son pagadas por un agente llamado "contable" que tiene entre sus facultades, la de observar la orden de pago del funcionario que la extendió: ejerce, en consecuencia, un control formal. Pero al juzgar la inversión de los fondos, la Corte de Cuentas, organismo colegiado que tiene naturaleza de cuerpo Judicial, realiza un examen legal y agrega un estudio sobre la eficiencia con que fueron utilizados los recursos públicos.-

Paralelamente, existen dos organismos más de control: la Corte de Disciplina Presupuestaria creada en 1938, que ejerce un control de legalidad presupuestaria sobre el accionar de los funcionarios administrativos, cuya presidencia la ejerce la misma persona que es presidente de la Corte de Cuentas; y la Comisión de Verificación de Cuentas de las Empresas Públicas, que también empieza a funcionar ese mismo año y está vinculada a la Corte de Cuentas y cuyo objetivo es ejercer el control de eficiencia presente y futuro de las empresas del estado, así como también realizar el juicio de cuentas. Se hace notar que se trata de un cuerpo que mantiene su independencia política del gobierno.-

c) En Holanda. La Corte General de Auditoría tiene poderes / que le otorga la Ley de Contabilidad, referidos a la supervisión de la administración financiera y específicamente, de la eficiencia en la administración y las políticas adoptadas.

Para ello se divide en dos oficinas: La Oficina de Organización y Eficiencia y la Oficina de las Políticas. Es decir que además del control de regularidad, también puede opinar sobre la eficiencia de las políticas y los planes de gobierno, aunque no tiene atribuciones para desaprobar un gasto por causas de ineficiencia.-

d) En Inglaterra. El Parlamento ha autorizado al Contralor / y Auditor General a extender sus facultades de control hacia aspectos de economía, eficiencia y efectividad, aplicando la teoría de llamado "valor por dinero", comparando los logros alcanzados con los objetivos fijados y determinando cuando / ello sea posible, los costos en que se incurrió en la aplicación de las políticas de gobierno. Entre los puntos que se tienen en cuenta en esa supervisión hay algunos tales como: productividad de los factores del costo, mano de obra, materiales, uso de instalaciones, tiempos perdidos o relativamente utilizados, duplicidad de tareas, horarios extraordinarios innecesarios, etc.-

e) En Noruega. La Constitución de 1814 tiene disposiciones referidas al control parlamentario de los fondos manejados por el Estado, pero también establece el funcionamiento del Departamento de Auditoría, que ejerce no sólo el control financiero, sino también, en nombre del Poder Legislativo, el control crítico y sustancial, mediante un examen económico de las acciones gubernamentales.-

f) En Dinamarca: La Auditoría Gubernamental ejerce las funciones que le asignó la Ley de Contabilidad y Auditoría de 1926; Dispone que las cuentas públicas deben ser examinadas,

fundamentalmente, con un sentido económico.-

g) En Suecia.- El control formal o legal de las acciones gubernamental es ejercido por la Contraloría General. La eficiencia y resultado de los gastos públicos la evalúa un organismo de auditoría independiente, que examina especialmente el funcionamiento de los servicios públicos.-

h) En Austria.- La Corte de Cuentas de este país agrega al control tradicional, el control de eficiencia, economía y oportunidad.-

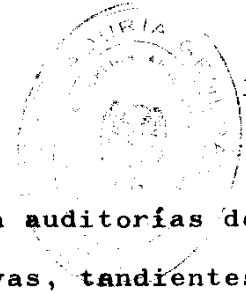
i) En Italia.- La Corte de Cuentas se consolidó con la sanción de la Constitución de 1917, que concretó en sus normas una realidad histórica de ese país. Así es que al control contable y de legitimidad se agrega el control sustancial y de mérito.

j) En España.- La nueva tendencia en materia de control de gestión no ha tenido aún a nuestro entender, una repercusión en la legislación vigente. Pero funcionarios de la Madre Patria pertenecientes al Tribunal de Cuentas han entendido que es insuficiente el control de legalidad, propiciando en varias oportunidades la modificación de los textos legales, lo que no ha tenido éxito todavía.-

II) EN ASIA

a) En Israel.- La Contraloría Estatal, está obligada por su Ley orgánica, no sólo a examinar formalmente los fondos y las existencias, sino también la legalidad de ingresos y egresos y la eficiencia y economía de la gestión del Estado.

Pero además tiene el deber de analizar las condiciones de moralidad en la prestación de los servicios públicos en los minis-



terios y en las corporaciones estatales.-

b) En Japón.- La Junta de Auditoría realiza auditorías de carácter legal o formal y auditorías operativas, tendientes a determinar el grado de economía, eficiencia y efectividad de los actos de gobierno.- Persigue como objetivo la adecuación de la contabilidad pública y la eliminación de sus defectos.

c) En Nepal.- Una reciente modificación de la Constitución ha permitido a la Oficina del Auditor General examinar las cuentas de los organismos y corporaciones públicas teniendo en cuenta además de la legalidad y regularidad, las cuestiones de economía y eficiencia.-

d) En Singapur.- El Auditor General de este país tiene también el ejercicio de la auditoría con amplios alcances, comprendiendo aspectos tales como: componentes financieros o tradicionales, acatamiento a las disposiciones legales, reglamentarias y políticas; y comportamiento referido a los resultados obtenidos. La Auditoría Operativa es un instrumento de control gerencial.-

e) En Chipre.- Este país, que estuvo bajo el dominio de Gran Bretaña tenía alrededor del año 1879 un funcionario llamado Auditor, que además de las funciones de contralor ejercía las de Contador del Estado. En 1883 se separaron ambas funciones, dependiendo de la Oficina similar del Reino Unido, y luego de la Oficina de Auditoría de Ultramar, hasta la independencia / del país. La Constitución de la República dispuso posteriormente que el Auditor sería un funcionario independiente de los demás poderes del Estado, estando a cargo de la Oficina de Auditoría. La misma Constitución establece el alcance de las fun

15.-
ciones de este Organismo, que no se limitan a la verificación de las normas legales y reglamentarias, sino que apuntan a / examinar si las erogaciones se efectuaron teniendo en cuenta conceptos de economía, evitando el despilfarro y la extravagancia. Incluye, asimismo, normas referentes al mantenimiento y conservación de los bienes activos, y a la observancia de pautas de conducta de los responsables.-

f) En Malasia.- Existe legislación específica, del año 1977, debiendo el Auditor General opinar si los fondos aplicados cumplieron con los propósitos previstos, y si el Gobierno se / ha desempeñado con la suficiente eficiencia, teniendo en cuenta objetivos de economía y efectividad.-

g) En Filipinas.- En el año 1975 se dictó un decreto presidencial estableciendo las funciones a cumplir por parte de la Comisión de Auditoría, que abarcan un examen de la regularidad y legalidad de las cuentas y las operaciones financieras, así como de la eficiencia y economía en el uso de los recursos, y el grado de cumplimiento de los propósitos fijados.-

h) En Ceylán.- El Auditor General tiene amplia libertad de acción en cuanto a las tareas de auditoría. En su informe anual debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

- 1- acatamiento a las disposiciones legales;
- 2- que los sistemas contables, financieros y de control sean eficientes y operativos;
- 3- programas de gobierno eficientes y estudio de los resultados obtenidos;

III - EN AFRICA

a) En Zambia.- La organización en materia de control es simi-

lar a la de Gran Bretaña, y tal vez, más amplia aún, dado que se extiende a los organismos paraestatales, municipales y / cualquier otro que maneje fondos públicos. La Auditoría operativa u operacional que se aplica tiene en cuenta la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones de la hacienda pública.-

IV - EN OCEANIA

- a) En Fidji.- El Auditor General incluye en sus informes datos relativos a errores o irregularidades detectadas, con el fin de que sean subsanados, incluyendo conclusiones obtenidas como consecuencia de la aplicación de técnicas de auditoría que se basen en el principio del "valor por dinero".-
- b) En Australia.- Desde 1975 se ha tendido hacia una auditoría de eficiencia, tratando de intensificar el control donde potencialmente hubiera debilidades, aplicando la teoría del valor por dinero. La extensión del control de gestión alcanza a los organismos gubernamentales y a las empresas del Estado.-
- c) En Nueva Guinea.- En oportunidad de independizarse de Australia este país organizó a partir de diciembre de 1973, la Oficina del Auditor General, habiéndose dictado una Ley de Control y Auditoría que especifica la naturaleza de las funciones que el mismo debe realizar. Además de los controles tradicionales puede efectuar auditorías operacionales específicamente sobre las erogaciones, aunque también sobre los ingresos, en la medida y oportunidad que considere conveniente.

V - EN AMERICA.-

a) En Estados Unidos.- En 1921 se crea la Contraloría General como órgano representante directo del Congreso para fiscalizar las transacciones financieras gubernamentales. Además de poder realizar auditorías independientes, puede investigar todo lo que se relacione con movimientos de fondos públicos, / informando al Congreso sobre el resultado obtenido, pudiendo incluir recomendaciones, para lograr mayor efectividad en las acciones gubernamentales. Se controla especialmente cómo se aplican los fondos públicos, dando lugar al control de eficiencia. En los últimos años ha implementado programas de auditoría consistentes en la medición de la eficiencia en términos de costos.

En 1945 comenzó a aplicarse control de gestión en el Departamento de Defensa. Algunas técnicas más modernas que el control tradicional se incorporaron con posterioridad: por ejemplo, en los años 50 los presupuestos por programa, y en 1970 los presupuestos base 0 en el Estado de Alabama, gobernado por aquel entonces por James Carter.-

b) En Canadá.- La oficina del Auditor General, ha producido recomendaciones que incorporó metodología enfocada hacia un nuevo concepto de la auditoría, tratando de establecer las / pautas que permitan asegurar a los contribuyentes que los gobiernos gastan los fondos públicos atendiendo a razones de economía, eficiencia y efectividad. Se llama también auditoría "comprensiva o integrada", y es ejercida no sólo a nivel nacional, sino también provincial o municipal. En los últimos / años ha podido establecer sistemas preventivos que permitan evitar el derroche del dinero público por parte de los administradores financieros.

c) En Nicaragua.- Por Ley del año 1979 se crea la Contraloría General de la República ante la necesidad de replantear el control tradicional ejercido por el Tribunal de Cuentas, y evolucionar hacia nuevas técnicas de auditoría que permitan participar en la planificación y el desarrollo de la economía y la producción.-

d) En Ecuador.- En 1977 se dicta la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, que describe el sistema de control de los recursos públicos, refiriéndose directamente a la auditoría operacional, como "consistente en el examen y evaluación que se realiza con respecto a una entidad u organismo, para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía en su planificación, organización, dirección, control interno y uso de sus recursos: verificar la observación de las disposiciones pertinentes y formular comentarios como conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades y materias examinadas; dirigirá su atención en forma selectiva a las actividades y materias consideradas como críticas".-

e) En Venezuela.- A partir del año 1959 los informes del Contralor General de la República incluían conceptos referidos a la necesidad de modificar la legislación tradicional en materia de control, evolucionando hacia nuevas concepciones que permitieran un control de mérito, ya que no sólo importa que los servicios públicos se presten, sino que interesa sobremanera saber a qué costo se prestan, cómo se determinan esos costos, todo lo cual aconsejará si los servicios deben seguirse prestando o si es conveniente reemplazarlos por otros más económicos.- Estos estudios podrán realizarse mediante la aplicación de estadísticas y análisis económicos y financieros y en

forma selectiva.

Las inquietudes de este funcionario tuvieron eco con la sanción, en 1975, de la ley orgánica de la contraloría general, que se orientó claramente hacia el control de gestión.

f) En Brasil.- Los Tribunales de Cuentas de este país ejercen el control concomitante y posterior de los gastos y los ingresos, recibiendo documentación en su sede, o saliendo a realizar "inspecciones en el lugar" o sea, verificaciones en las reparticiones auditadas. Hasta 1964 se efectuaban controles de tipo formales, pero a partir de ese año, con la Reforma Administrativa de Castello Branco, se evolucionó hacia formas más efectivas de control de las erogaciones, de la responsabilidad de los agentes públicos y de los resultados alcanzados.

Esta tendencia se manifestó en una reforma constitucional y quedó plasmada en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Unión en el año 1967, eliminando el formalismo y // tendiendo hacia el control sustancial.

g) En Perú.- En el año 1972 se dictó un decreto-ley por el // cual se estableció el sistema nacional de control, que está // orientado a la aplicación de técnicas de control de gestión, además del control tradicional. Estas disposiciones fueron reglamentadas por Normas Técnicas de Control, expresándose que es finalidad de las mismas "evaluar la eficiencia de la administración pública". Se destaca que la auditoría gubernamental es responsabilidad de un solo equipo, que debe emitir un único informe.

h) En Chile.- A partir del año 1973, se realizaron modificaciones legales que introdujeron pautas de aplicación de audi-

toría operativa gubernamental, considerada, "tal vez, la herramienta más completa de control" a efectos de evaluar la efectividad y eficiencia con que son utilizados los recursos humanos, financieros y materiales.

Se determina que la auditoría operativa tiene tres componentes:

- 1º) Componente Financiero: se refiere al cumplimiento de disposiciones vigentes en materia del uso de los fondos públicos y a la confiabilidad de los informes financieros;
- 2º) Componente de Eficacia: abarca la investigación de los resultados obtenidos, en base a las metas predeterminadas;
- 3º) Componente de Eficiencia: pone énfasis en el uso y conservación de los medios financieros, materiales y humanos, a efectos de lograr un óptimo aprovechamiento de los recursos.

La principal exigencia de la auditoría operacional es determinar las causas de las desviaciones o deficiencias, a fin de solucionarlas. Necesita la actuación coordinada de especialistas de diversas disciplinas, actuando en forma conjunta.

i) En Colombia.- A partir del año 1980 se tendió al dictado // de normas legales que dispusieran la aplicación de auditorías operativas en las empresas comerciales, industriales y de economía mixta, en las que el Estado tuviera participación mayoritaria. Estas técnicas debían emplearse en forma selectiva y orientadas a la verificación de los logros alcanzados, con recomendaciones tendientes a asegurar el correcto mantenimiento y rendimiento de los recursos materiales y financieros de la // empresa auditada.

j) En Argentina.- En nuestro país se comenzó a hablar de con-

trol de gestión alrededor del año 1963, a través de bibliografía específica. En el año 1965 se hizo referencia a este nuevo tipo de control en un discurso del ministro de Economía de la Nación, del gobierno del Dr. Arturo H. Illia, y siempre relacionado con las empresas del Estado. Posteriormente aparece en el Anexo 3 del Acta de la Revolución Argentina, en el año 1966, como integrando el Sistema de Planeamiento y Acción para el Desarrollo. Se plantean entonces, dos posiciones:

a) una que pretende asignarle alcances jurídico-institucionales (legalidad)

b) otra que lo circunscribe al plano operatorio, del seguimiento de la acción ejecutiva.

Ni una ni otra tienen demasiada suerte en el sector público, ya que los distintos órganos de planeamiento del mismo, no alcanzan a comprender con claridad su naturaleza y alcances.

La mayoría apunta hacia el seguimiento de las obras públicas, en función de su avance físico, su ejecución. (8)

Otro antecedente es la situación derivada de la sanción de la ley nacional Nº 18.360/69 reglamentaria del funcionamiento de la empresa Ferrocarriles Argentinos que estableció que a la misma no le serían aplicables las normas de la ley de Contabilidad. Ello dio lugar a opiniones especializadas, tales como: "Antes de cambiar los órganos de control o disminuir sus atribuciones, lo que corresponde hacerse es:

1) perfeccionar las normas de operatoria empresarial para adaptarlas a las modalidades que sean propias de cada una de ellas;

2) disponer explícitamente que se realice control de méri-

to". (9)

Durante el año 1972 el Tribunal de Cuentas de La Nación fiscalizó a las empresas del Estado regidas por las leyes Nº 13.653 y Nº 15.023 expresando en su informe anual que contempló "además del control de legalidad, el examen de la aplicación adecuada de la técnica contable, lo inherente al análisis en algunos aspectos, de la eficiencia de la gestión realizada por dichos entes".

*En 1973 y hasta 1976, la cosa no varía sustancialmente, y tampoco se define en el ámbito oficial qué se entiende por control de gestión. ^N

Recién en 1977, con la creación de la Dirección Nacional de Control de Gestión dentro del Ministerio de Planeamiento, se hecha alguna luz sobre el punto". (10)

VI - EL TEMA EN ORGANISMOS INTERNACIONALES.-

a) En las Naciones Unidas.- En el Manual de Auditoría Gubernamental de Países en Desarrollo, aparecido a fines de 1977 se hace hincapié en la evolución del criterio tradicional de Auditoría Gubernamental hacia otro más amplio, de rendimientos u o peracional, al realizar sus exámenes o verificaciones en términos de economía, eficiencia y efectividad de las transacciones gubernamentales.

En el año 1978, en un documento sobre la Contabilidad Gubernamental en la Gestión Económica para el Desarrollo, se expresa que "la contabilidad en el sector público se ha aferrado en general, a un enfoque de teneduría de libros o de carácter administrativo-legalista. EL PAPELEO ES ENORME, A PESAR DE LO

CUAL NO SE MEJORA NI LA EFICIENCIA, NI LA RESPONSABILIDAD, NI EL CONTROL FINANCIERO". En el año siguiente, al emitir un documento sobre "Comprobación de las Cuentas Gubernamentales" se hace referencia por una parte, a la función de la auditoría / tradicional, en cuanto a la verificación de la legalidad y exactitud de las transacciones, pero menciona que se hace necesario dar una nueva dimensión a sus funciones mediante la participación gradual, en colaboración con el organismo de planificación y programación, para evaluar los resultados de programas y proyectos gubernamentales.

En 1980, se realizó la Quinta Reunión de Expertos sobre / el Programa de las Naciones Unidas, en materia de Administración y Finanzas Públicas, y éstos aconsejaron que en la Estrategia Internacional para el Desarrollo para el decenio de 1980, se incorporaran, entre otros principios, "mejores normas para la gestión financiera, la contabilidad y la comprobación de // cuentas".

b) En la Organización de Estados Americanos.- En 1981 su Secretario General define las funciones a cumplir por la Auditoría Interna de la Secretaría General, estableciendo que se efectúen auditorías tanto en su sede como en los países miembros y otros sitios, a efectos de determinar si las funciones de planificación, organización, dirección, documentación, contabilidad, custodia y control de los recursos se llevan a cabo:

1) de acuerdo con las instrucciones y otras disposiciones administrativas;

2) de manera eficiente, efectiva y económica, y

3) en congruencia con los objetivos generales de la organización y con las más altas normas de gestión administrativa,

DOCTRINA. CORRIENTES DE OPINION TRADICIONALES Y TENDENCIAS MODERNAS: NECESIDAD DEL EJERCICIO DEL CONTROL DE GESTION.

Desde tiempos remotos, desde que han existido las organizaciones públicas y privadas que han manejado fondos de cualquier naturaleza, se manifestó la necesidad de dar cuentas del movimiento realizado, apareciendo el control como institución indispensable para responder a esos fines.

Cabe recordar las palabras de Aristóteles, vertidas en su libro: "Algunos funcionarios manejan grandes sumas de dinero: de ello resulta necesario contar con otros funcionarios para recibir y examinar las cuentas. Estos revisores, no deben, por su parte, manejar fondos de ninguna naturaleza. Los diferentes pueblos los llaman examinadores, auditores, escrutadores o abogados públicos". ("La Política")

Históricamente, el referirse a la vigencia del control implica hablar de control formal o legal. Es el que primeramente se plasmó en disposiciones de cumplimiento obligatorio: Constituciones, leyes, reglamentos, y el que, en forma explícita se consagra en nuestras normas.

En los tiempos modernos, especialmente en los últimos años, se ha planteado un desafío entre la administración legalista en oposición a la administración eficiente.

Hay numerosos autores que son fervientes defensores del principio de legalidad, entendiendo que es el fundamento indispensable para el desenvolvimiento de las actividades de la Hacienda Pública, que garantiza los derechos de los administrados.

Se ha dicho que: "El principio de legalidad es el escudo protector de la arbitrariedad, del error, de los desvíos de / poder y de la discriminación del tratamiento igualitario".

"Resultaría tautológico, aunque nunca superabundante, afirmar que la conducta del Estado sólo puede exteriorizarse / mediante una administración legal o que las actividades de los órganos y de los funcionarios deben desempeñarse de acuerdo a lo establecido en la ley, según las formas procesales y los / fines que ella persiga. Pero, analizar las atribuciones, la / competencia del órgano, las formas cumplidas y los recursos / previstos para garantía de los administrados, no agotan el conocimiento, la justificación, y la real vigencia del principio de legalidad". (11)

Otras opiniones advierten el peligro de respetar exageradamente los textos legales, en desmedro del espíritu de las / leyes. "La Administración está ... al servicio de múltiples y ambiciosos fines, los cuales no se consiguen sólo con dictar normas jurídicas, ni aún con cambios de estructuras, sino un/ niendo a ellas, una sección eficaz que flexibilice y adecúe / las estructuras administrativas a las nuevas circunstancias, con personas capaces y dotadas de espíritu público, con funcionarios y empleados suficiente y convenientemente adiestrados con vocación administrativa, sentido de responsabilidad y de servicio. EL ESPIRITU CON QUE SE APLIQUEN LOS REGLAMENTOS O SE EJECUTEN LOS PLANES Y PROGRAMAS POR MUY PERFECTOS QUE ESTOS / SEAN, ES TAN IMPORTANTE COMO SU LETRA".

"El excesivo formulismo de una Administración subordinada al derecho positivo obstaculiza su actuación, entorpece su

comportamiento, y la convierte en un órgano público inoperante, incapaz de rendir los servicios que debe prestar a la comunidad nacional, provincial o local. Es menester por ello, / como medida racionalizadora urgente, tender a superar aquel / formulismo para organizar la Administración con criterios /// pragmáticos y de eficiencia".

"Aunque la Administración Pública ha de funcionar dentro de marcos jurídicos, incluso en estos casos, existe un margen considerable para el uso de técnicas modernas de gestión, a / fin de aumentar la capacidad de gestión pública de los sistemas nacionales". (12)

4 "A menudo, obsoletos procedimientos administrativos en los negocios fiscales pueden servir para dilatar y obstruir / nuevos programas o estorbar la iniciativa y libertad de acción que un administrador necesita. En otras instancias, los procedimientos de fiscalización inadecuados para asegurar la responsabilidad pública, la falencia de métodos eficaces y modernos en el control de los gastos ilegales, la ausencia de / vigilancia adecuada y oportuna para investigar e informar sobre la ineficiencia de los servicios, los gastos antieconómicos, el despilfarro y la extravagancia en el consumo de los / dineros públicos, socava la moral del servicio, limita la efectividad de los programas gubernamentales y deteriora la // confianza de los ciudadanos de su gobierno". (13)

Es así como se sigue evolucionando hacia conceptos de economía, eficacia y efectividad como componentes necesarios / de un tipo de control más moderno, como instrumento preventivo y correctivo de deficiencias o irregularidades, que es ne-

cesario detectar y corregir para conseguir administraciones / cada vez más eficientes.

Aparece la administración científica con el uso de la // computadora, con la aplicación de técnicas estadísticas y con la formulación de estados contables y financieros en reemplazo o como complemento de la rendición documentada de cuentas. Esta información novedosa es de carácter gerencial, sirve para la toma de decisiones de los órganos directivos y los ejecutivos de mayor nivel; contribuye a la mejor realización de / los fines del Estado, ya que como se ha dicho antes, no basta con que el mismo cumpla con los objetivos fijados, sino que es importantísimo que lo haga de la manera más eficiente y económica, garantizando el óptimo uso de los dineros públicos. Y / esto se conjuga con el principio de democracia, que además de significar la participación activa del pueblo en el manejo de la cosa pública, también se compadece con el derecho de los / ciudadanos a conocer si los fondos provistos por ellos han sido utilizados de la mejor manera posible.

TRATAMIENTO DEL TEMA EN CONGRESOS, CONFERENCIAS Y ASAMBLEAS INTERNACIONALES, LATINOAMERICANAS Y ARGENTINAS.- (14)

I) INTERNACIONALES.-

a) Bruselas, 1956.- El Segundo Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores trató el tema sobre los medios de controlar las empresas nacionalizadas y organismos en que el Estado tuviera participación financiera, recomendando : // "Que el Control ejercido por esa Institución (el organismo superior del control de las finanzas públicas) debe recaer no / sólo sobre la exactitud de las cuentas sino también sobre la

calidad de la administración y el rendimiento de la empresa.

b) Río de Janeiro, 1959.- El Tercer Congreso Internacional recomendó sobre la Fiscalización Jurídico Financiera Superior / en la Ejecución de los Planos Económico y Social, expresando que el principal problema se plantea cuando instituciones superiores tienen por finalidad única ejercer el control de legalidad, y no permitiéndoles pronunciarse acerca de las finalidades o economicidad de la planificación. No obstante, se entendió que esas instituciones deben informar al Parlamento sobre las fallas o irregularidades comprobadas en la ejecución de los planes.

c) Viena, 1962.- El Cuarto Congreso Internacional recomendó, cuando se controlen empresas de carácter privado en las que / el Estado participe económicamente, que el control no sólo abarque la regularidad contable sino también la economía, la / legalidad y la integridad moral de la gestión, tanto en relación con los objetivos como con los medios disponibles.

d) Jerusalén, 1965.- El Quinto Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores expresó, que en el caso de entidades que apliquen el sistema de presupuesto "funcional", / la contabilidad pública deberá suministrar, además de la información tradicional, elementos que permitan determinar el / costo de los servicios públicos, a efectos de poder evaluar / la eficiencia y rendimiento de los mismos.

e) Montreal, 1971.- Aunque en las oportunidades mencionadas / precedentemente se trató de alguna manera la orientación del control público hacendal hacia objetivos de eficiencia, en // 1971, el Séptimo Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras

zadoras Superiores inicia una sostenida política en materia / de control de gestión. Entre sus principales recomendaciones pueden mencionarse "que el control gubernamental, que va más allá de las operaciones financieras y de los asuntos contables, sea ampliado progresivamente", que "la competencia en materia de ingresos fiscales, que debería incluir el examen de la honestidad fiscal, permite todas las fiscalizaciones, y se extiende al examen de la observación de la legislación y de la reglamentación", que "el personal de control encargado de las fiscalizaciones gubernamentales, de cualquier envergadura que sea, sea formado profesionalmente, y dirigido de / manera adecuada".

f) Lima, 1977.- El Noveno Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores recomendó, en sus conclusiones, entre otras las siguientes:

- 1) la tarea tradicional de las entidades fiscalizadoras superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones;
- 2) a este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación, sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos;
- 3) los objetivos de control a que tiene que aspirar la entidad fiscalizadora superior: legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones, tienen básicamente la misma importancia;
- 4) al ejercer el control de la eficacia de los gastos, se de-

berán realizar todos los esfuerzos para establecer criterios adecuados para medir el estado actual contra los objetivos del programa;

5) el control financiero y operacional deberá hacerse de manera coordinada entre los diferentes niveles de administración de los programas.

g) Viena, 1979.- Se realizó el Seminario sobre Auditoría Gubernamental patrocinado por las Naciones Unidas, que arribó a la siguiente conclusión: "Que las instituciones superiores de Auditoría están llegando a ser la más importante herramienta para la evaluación de la eficiencia, efectividad e impacto de los programas y proyectos gubernamentales", existiendo unanimidad en este aspecto en que la tradicional auditoría fiscal se encamina hacia una auditoría administrativa.

II) LATINOAMERICANOS.-

a) Chile, 1965.- En el Segundo Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores con respecto al tema /// "Control Financiero", se llega a la siguiente conclusión: // "Se recomienda a las entidades fiscalizadoras latinoamericanas que adopten, en la medida en que su propia legislación / lo permita, sistemas de control objetivo de resultados y practiquen análisis contables de la gestión financiera, considerando el rendimiento de los gastos, según su destinación económica o su aplicación funcional, sin que esto implique un / control de conveniencia o de oportunidad. En esa oportunidad la delegación argentina manifestó: "que conviene dejar bien en claro que las funciones de las entidades fiscalizadoras /

tienen que estar dirigidas a lograr los sistemas de control / más eficientes, ya sea éste previo, concomitante o a posteriori, más nunca inmiscuirse en la acción ejecutiva, que está reservada al poder administrador".

b) Vancouver, 1976.- En esta reunión celebrada en Canadá, el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, presentó en la XII Conferencia Latinoamericana de Contabilidad, un trabajo referido a "La Auditoría Operacional en el Sector Público" donde expresa: "La Auditoría Gubernamental no sólo debe orientar su acción al control financiero y legal, sino también a la evolución de la gestión administrativa de la entidad, por medio de la auditoría operacional, a fin de verificar si viene alcanzando sus metas con eficiencia, efectividad y economía. Esta extensión del alcance de la auditoría debe efectuarse paulatinamente y sólo a base de capacitación adecuada y de acumulación de experiencia".

III) ARGENTINOS.-

a) Mendoza, 1968.- En el Segundo Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas las provincias de Santa Fé y Mendoza presentaron trabajos relacionados con el tema control de mérito y oportunidad. Se llegó a la conclusión de que este tipo de control excedía las atribuciones y facultades otorgados por las disposiciones vigentes a los Tribunales de Cuentas, sin descartar la posibilidad de su implantación en el futuro. Y recomendó se lo incluyera en el temario del próximo congreso.

b) La Plata, 1970.- En el Tercer Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, la provincia de Buenos Aires presentó otro tra

bajo sobre control de gestión, pero el Congreso llegó a la conclusión de que, en aquel entonces el control de eficiencia en la Administración Pública no le competía a los Tribunales de Cuentas, ya fuera por sus funciones técnicas de control como por sus potestades jurisdiccionales. No descartando, empero, que en el futuro pudiera ubicarse este género de control en la órbita de los Tribunales de Cuentas, en la medida en que los mismos evolucionaran en tal sentido.

4 c) Catamarca, 1982.- El Quinto Congreso Nacional de Contadurías Generales, trató como uno de los temas del mismo la Auditoría Operativa. De los distintos trabajos presentados se advierte una coincidencia, en general, del concepto de auditoría operativa, existiendo, en cambio, diversidad de criterios sobre la relación auditoría operativa-control de gestión, aspirando a que sean las Contadurías Generales quienes la utilicen como una muy importante herramienta de control. Así, en tanto que la opinión contenida en el trabajo de la Contaduría General de Catamarca, expresó que la Auditoría Operativa "es un instrumento válido para ejercer el control de gestión en la hacienda pública", la Municipalidad de Buenos Aires, prácticamente identificó ambos conceptos, al decir: que la Auditoría Operativa es "el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia y la economía en el uso de los recursos, analizar el logro de los objetivos y políticas trazadas y examinar el cumplimiento de las leyes y disposiciones vigentes". Esta definición es, como vemos, coincidente con el concepto de control de gestión que existe en la legislación comparada, la doctrina y el tratamiento del tema por diversos organismos especializados.

d) Santiago del Estero, 1983.- En el Congreso de Tribunales de Cuentas recientemente reunido en esta ciudad, se aprobó por amplia mayoría una ponencia que recomendó incluir el control de gestión en la órbita de facultades de los Tribunales de Cuentas, excediendo el limitado campo del control de legalidad.

C O N C L U S I O N

Control de Gestión:

Definición. Componentes. Importancia.

En los tiempos que corren actualmente el significado de la palabra control, referido a la hacienda pública, debe ser entendido en sentido amplio, ya que no sólo tiene "una finalidad técnico-legal vinculada con la regularidad de los actos / de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos; sino además persigue un objetivo más amplio, de tipo político, cual es la apreciación de la orientación general del gobierno del Estado, costo y eficiencia de los organismos oficiales, y adecuación de las actividades desarrolladas a los planes de acción económico-social" (15)

Coincidiendo con el Cr. Blarduni en que un sistema de contralor debe integrarse con los siguientes elementos:

- 1) una característica o condición controlada (planeación)
- 2) un grupo censor (ejecución)
- 3) un grupo de contralor (evaluación)
- 4) un grupo activante o retroalimentador (decisión) (16)

podríamos definir al Control de Gestión como aquel tipo de contralor que consiste en un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas de una entidad, efectuado por auditores profesionales, con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, tanto como para establecer / el grado de eficiencia, efectividad y economía de la planificación, organización, dirección y control interno, e informar sobre los hallazgos significativos resultantes, presentando recomendaciones y conclusiones para mejorar el sistema, y dando lugar a una decisión posterior del "grupo activante" tendien-

te a corregir los desvíos o irregularidades detectados.

En consecuencia, podríamos decir, que el control de gestión se integra con tres componentes básicas, a saber:

EFICIENCIA: Rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recurso . En tal sentido, debe tratarse de optimizar el aprovechamiento de los elementos afectados al cumplimiento de las acciones de gobierno, cómo pueden ser evitados los despilfarros de los fondos públicos, el malgasto, los horarios extraordinarios innecesarios, el desperdicio de bienes materiales y la afectación de estos recursos a la satisfacción de necesidades que resulten prioritarias.

"Tolerar el derroche y la ineficiencia es un privilegio, podríamos decir, de un país rico. Y creemos que nuestra economía de estos días está lejos de ser lo suficientemente sana y robusta como para soportar tales cosas". (17)

EFFECTIVIDAD: Logro de los objetivos o metas programadas. Es decir, el análisis de los resultados obtenidos, en relación con los fines o las políticas trazadas, detectando si los mismos no fueron alcanzados en la medida esperada y si ello fue debido a un manejo ineficiente de los recursos o a que la planificación no fue correctamente formulada.

ECONOMIA: Operación al costo mínimo posible. No importa simplemente que se apliquen los recursos necesarios para desarrollar determinado programa de gobierno, sino que también esos recursos se consigan a precios razonables, y al hablar de recursos nos referimos a los medios financieros, materiales y humanos de que se vale el poder administrador para cumplir con sus objetivos.

"Malgastar es algo universal. Desde que la vanidad es sin límites, los ejemplos de gastos improductivos e infructuosos / son innumerables. Es casi imposible que país alguno pueda eliminar en forma absoluta los gastos antieconómicos. Es que el / origen del mal no es abierto y visible. Por ello constituye una aflicción que casi existe en secreto, salvo que especialísimas circunstancias, seguidas de laboriosas investigaciones y análisis de las registraciones administrativas y financieras, / arroje algo de luz sobre estas cuestiones, o ponga al descubierto, si no fraude, malversación o defraudación, al menos la tan mentada "mala Administración" que permite encubrir cualquier clase de gastos improductivos, antieconómicos, y aún el dispendio o derroche más descarado de los dineros públicos".

(18)

Por ello, el Control de Gestión debe también apuntar a / descubrir la inmoralidad, la deshonestidad o falta de responsabilidad de los funcionarios públicos.

Organos que deben ejecutar el control de gestión. Formas de instrumentarlo.

Existen variadas y encontradas opiniones doctrinarias sobre la cuestión de si el control / ^{de gestión} debe integrar el área de competencia de los órganos de control externo o de los órganos / de control interno.

Ejemplo de las primeras opiniones sería la siguiente: // "Las principales funciones en orden al examen de legalidad deberían, quizás, ser realizadas por el "control interno", a través de las técnicas de auditoría interna. Esta, debidamente / instrumentada, tendría un conocimiento más íntimo de las acti-

vidades de los organismos a que sirve. El "control externo" podría concentrarse en más modernos tipos de fiscalización, en el análisis de los procedimientos administrativos, en la investigación de cuestiones de particular importancia, en la consideración de materias que involucran principios generales, en cuestiones de economía y eficiencia". (19)

En tanto que otra autorizada corriente de opinión, se manifiesta de otra manera: El control de gestión, "en realidad, se trata de UN SISTEMA DE INFORMACION PARA LA TOMA DE DECISIONES Y QUE DEBE PERMANECER EN LA ORBITA DEL ORGANO EJECUTIVO / (CONTROL INTERNO) SIN OTROS ALCANCES QUE LA RESPONSABILIDAD DISCIPLINARIA DERIVADA DE LA ACCION Y EL OBJETIVO DE LA CORRECCION DE DESVIACION PARA CONCRETAR LOS PLANES PREDETERMINADOS.

Es privativo del órgano ejecutivo. Nunca debe mezclarse con el CONTROL LEGAL. Puede tener connotaciones legales, pero con el control meritum NUNCA con el control contable o financiero.

SU UBICACION SERA EL NIVEL MAXIMO SUPERIOR DE LA ORGANIZACION A LA CUAL SIRVE "LOS OJOS DEL REY", COMO DECIA AQUELLA FAMOSA FRASE. ES LA SUPERVISION ADMINISTRATIVA QUE APUNTA AL LOGRO DE LOS OBJETIVOS MAXIMOS, SIN PREOCUPARLE LOS CONTENIDOS / LEGALES, CONTABLES O FORMALES.

FUNCIONA, COMO TODO INSTRUMENTO DE PLANEAMIENTO, SOLO EN UN MEDIO HOMOGENEO. SI NO HAY PREDETERMINACION Y CUANTIFICACION TEMPORAL DE LAS ACCIONES, NO TIENE POSIBILIDADES.

SE EXPRESA A TRAVES DE UNIDADES DE MEDIDA PREDETERMINADAS Km. camino, tt de agua potable, m2 de viviendas, unidades de medida, etc.

SE INSTRUMENTA POR UN SISTEMA CENTRALIZADO DE INFORMACION Y SE CONTROLA MEDIANTE AUDITORIAS DE GESTION OPERATIVA.

ES UN INSTRUMENTO VALIDO, COMO TODO SISTEMA, DEPENDE DE MUCHAS VARIABLES EN CUANTO A SU EXITO: PERSONAL, MEDIOS MATERIALES, FINANCIEROS, APOYO SUPERIOR, ETC. (20)▲

Y el Dr. Granoni, cuando caracterizó a las Contadurías Generales como órganos de "control externo" de naturaleza / funcional, estableció que "les corresponde ejercer la vigilancia de la regularidad, con la atribución de formular "observación". Su competencia se extiende al control jurídico / (pero no jurisdiccional) y al extrajurídico. Debe participar en el control de gestión". (21)

También en alguna oportunidad, la Cra. Lea C. Cortés de Trejo expresó una recomendación en el sentido de "modificar los textos constitucionales para que establezcan las potestades de control de las Contadurías Generales, debiendo fijar en forma expresa que les corresponde el control interno, de / legalidad y de resultados, de eficiencia y de eficacia, de la gestión financiero-patrimonial de la hacienda pública, determinando el ámbito de su competencia". (22)

En oportunidad de ser consultado sobre el carácter constitucional de las Contadurías Generales, el Dr. Dromi expresó só:

"Contaduría General ejerce una función de control de la administración con carácter de órgano desconcentrado, que deberían ser contralorías con pleno control en el manejo de la cosa pública, con un alcance total, sin restricciones de apelativos".

"El control que deben ejercer es total, no admite división, y por ende, incluye tanto al de legalidad como al de oportunidad, mérito, gestión, etc."

En oportunidad de proponer normas de auditoría para el sector público, el Dr. Benzrihen, expresó que "la auditoría gubernamental ... ya no concierne exclusivamente a las operaciones financieras, sino también se ocupa de si los organismos están logrando los objetivos previstos en los programas y si sus erogaciones se están haciendo con economía y eficiencia, y de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

....La Contaduría General de la Nación, órgano de control de la hacienda pública nacional, ya viene transitando, de alguna manera, desde hace algunos años, el campo de la auditoría tal cual se la propone... (23)

De la información recopilada y las opiniones consultadas, nuestra Contaduría General ha llegado al convencimiento de que el control de gestión debe integrar, sin duda alguna, las atribuciones de los organismos de control interno, especialmente de las Contadurías Generales.

Se ha dicho que el control de gestión es un tipo de control que puede llegar a tener importantes connotaciones políticas, y que por consiguiente no puede ser ejecutado por organismos internos, que mantengan dependencia jerárquica con el organismo controlada. Estamos en condiciones de aseverar que si ese control es ejercido por un grupo de profesionales con adecuada preparación técnica, experiencia, idoneidad y objetividad, en definitiva, independencia de criterio, puede arribar a mejores resultados en tanto que los auditores internos es-

tán integrados a la organización, pueden participar en la etapa de la planificación de las acciones de gobierno y en su cumplimiento, y están compenetrados de los procedimientos y metodología que aplica el órgano controlado.

Teniendo en cuenta que los resultados que se obtengan deben incluir información sobre las deficiencias de orden administrativo o financiero detectadas, es indispensable que el organismo que ejerce el control de gestión/^{cuenta} con el respaldo político que asegure la inamovilidad de sus funcionarios, y es necesario también que el órgano controlado se sirva de esa información para adoptar decisiones que reviertan las irregularidades denunciadas.

Haciéndose eco de la nueva corriente de opinión en materia de control, nuestra Contaduría General está intentando adecuar la legislación vigente mediante la incorporación de pautas referidas al control de gestión. En el anteproyecto de Ley de Contabilidad de la Provincia se han incluido las siguientes disposiciones:

ARTICULO 43. CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO: Operado el cierre de un ejercicio, la Contaduría General cerrará sus libros y preparará la Cuenta General del Ejercicio la que estará constituida por los siguientes estados:

.....
1) se acompañará un informe técnico producido por cada uno de los poderes relativo a la evaluación de la gestión de sus respectivas jurisdicciones.

ARTICULO 45. ELEVACION DE LA CUENTA GENERAL. A los efectos del cumplimiento del artículo 74, inciso 6) de la Constitu-//

ción Provincial, el Poder Ejecutivo procederá a elevar en los plazos indicados, la Cuenta General del Ejercicio, integrada por los estados detallados en el artículo 43 de la presente / ley, constituyendo así la rendición de cuentas de su gestión, y el informe del cumplimiento de las metas y objetivos que // por mandato presupuestario le encomendara el Poder Legislativo.

ARTICULO 65. NORMAS GENERALES (DE LA CONTABILIDAD DEL ESTADO)

.....
La registraci3n contable se estructurará de forma tal que permita la confecci3n de estados, balances y cuentas que concu- / rran a hacer posible la medici3n y juzgamiento de responsabilidades, el mérito de la gesti3n y la adecuada y oportuna toma de decisiones.

En cuanto a la oportunidad de llevar a cabo el control / de gesti3n, entendemos que puede ejercerse en tres momentos: / en forma preventiva, participando en la planificaci3n y determinaci3n de los programas gubernamentales, especialmente si / quien lo ejecuta es, como dijimos, un organismo de contralor interno; en forma concomitante, es decir, a medida que se desarrollan las acciones de gobierno, para visualizar sobre la marcha los desvíos que se vayan produciendo, y poder corregir los a tiempo; y a posteriori, como una evaluaci3n final de los logros obtenidos en relaci3n con los objetivos fijados.

En cuanto a las formas de instrumentarlo, consideramos / indispensable contar con Presupuestos por Programas o Presupuesto Base Cero, o alguna otra técnica presupuestaria que // permita incluir en el presupuesto tradicional el plan de Gobierno, con clara determinaci3n de los objetivos del Poder //

Administrador, que, a manera de parámetros, servirán para efectuar las comprobaciones finales que permitan conocer el grado / en que se alcanzaron aquéllos.

Como instrumental adecuado para realizar el control de // gestión podemos citar las técnicas estadísticas o de investigación operativa, que mediante muestreos selectivos brindan elementos para examinar datos, efectuar análisis y obtener conclusiones que sirvan para la toma de decisiones.

Todo lo dicho redundará en definitiva, en beneficio de la propia Administración, ya que sólo de esta manera debe entenderse el control, como un objetivo superior, que garantice el óptimo funcionamiento de la organización a la cual sirve.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1- BENZRIHEN, Jorge Isaac- La auditoría y el control interno en el sector público nacional. Ediciones Macchi, Julio de 1977.-
- 2- DROMI, José Roberto - El Presupuesto: Instrumento Constitucional de Gobierno y Control. Primeras Jornadas Nacionales de Presupuesto y Control. Salta, Junio de 1983.-
- 3- MATOCQ, Eugenio A. - Tratado de Contabilidad Pública. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires , 1962.-
- 4- GONZALEZ CALDERON, Juan A. - Derecho Constitucional Argentino. Buenos Aires, 1931.-
- 5- CORTES de TREJO, Lea Cristina - Las Contadurías Generales y los Textos Constitucionales - Actualidad Administrativa Nº 4. 1978.-
- 6- ARZELAN, Luis Marcelo - Las Contadurías Generales, Organismos de la Constitución - Actualidad Administrativa Nº 3. 1978.-
- 7- CARDON, Ruben C.A. - Trabajos diversos publicados sobre legislación comparada.-
- 8- NUÑEZ, José Ariel - Control de Gestión - Boletín Informativo del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas // Nº 31. 1982.-
- 9- COLLAZO, Oscar J. - El Control de Legalidad y Gestión del Presupuesto Nacional, trabajo presentado a las "Terceras Jornadas de Finanzas Públicas". Córdoba, 1970.-
- 10- NUÑEZ, José Ariel - Obra citada.-
- 11- MICELE, Mario - La Significación del Principio de Legalidad en la Administración Moderna - Actualidad Administrativa Nº 13. 1981.-

- 12- CARDON, Rubén C. A. - El Dilema de la Administración Moderna: Legalista o Eficaz. Boletín Informativo del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas Nº 31. 1982.-
- 13- CARDON, Rubén C. A. - Nueva dimensión del campo de la Auditoría Gubernamental Moderna. Seminario Internacional de Administración. Alemania, 1981.-
- 14- CARDON, Rubén C. A. - Trabajos diversos sobre el tema.-
- 15- FONROUGE, Giuliani - Política Financiera. Buenos Aires.-
- 16- BLARDUNI, José Alberto - Enfoque Institucional de las Contadurías Generales. Actualidad Administrativa Nº 4, 1978.-
- 17- CARDON, Rubén C. A. - Hacia el control de eficiencia, economía y efectividad en el sector público empresarial. Segundo Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Mendoza, 1978.-
- 18- CARDON, Rubén C. A. - Citando a Normanton, B.L.E.-
- 19- CARDON, Rubén C. A. - Trabajos citados anteriormente.
- 20- NUÑEZ, José Ariel - Obra citada.
- 21- GRANONI, Raúl A. - El Control de las Haciendas Públicas. Actualidad Administrativa Nº 11, 12, 1981.-
- 22- CORTES de TREJO, Lea Cristina - Las Contadurías Generales y los textos Constitucionales. Actualidad Administrativa Nº 4. 1978.-
- 23- BENZRIHEN, Jorge Isaac - Obra citada.-