

**1983**

**VIº CONGRESO NACIONAL  
DE CONTADURIAS GENERALES**



**CORRIENTES, SEPTIEMBRE DE 1983**

**LAS CONTADURIAS GENERALES  
Y EL CONTROL DE GESTION**

**AUTORES:**

**Cra. Adela Ybarra**

**Cr. Diego Cazorla Fábrega**

**Contaduría General de la Provincia de Corrientes**

VIº CONGRESO NACIONAL  
DE CONTADURIAS GENERALES  
Corrientes, septiembre de 1983

LAS CONTADURIAS GENERALES  
Y EL CONTROL DE GESTION

AUTORES:

Cra. Adela Ybarra

Cr. Diego Cazorla Fábrega

Contaduría General de la Provincia de Corrientes

**INDICE**  
**LAS CONTADURIAS GENERALES Y EL**  
**CONTROL DE GESTION**

	PAGINA
INTRODUCCION.. .. .	4

**PRIMERA PARTE**  
**EL CONTROL PUBLICO**

1 – Generalidades .. . . . .	8
2 – Definiciones doctrinarias .. . . . .	8
3 – Elementos .. . . . .	9
4 – Principios .. . . . .	10
5 – Control y ciencia .. . . . .	10
6 – Clasificaciones .. . . . .	11

**SEGUNDA PARTE**  
**EL CONTROL DE GESTION**

1 – Control de legalidad y control de mérito .. . . . .	22
2 – Evolución doctrinaria .. . . . .	22
3 – Antecedentes nacionales y provinciales .. . . . .	23
4 – Control de Gestión .. . . . .	25
4.1. Funciones del Estado .. . . . .	25
4.2. Caracterización del Control de Gestión .. . . . .	26
4.3. Implementación en la Provincia de Corrientes .. . . . .	27
4.3.1. Introducción .. . . . .	27
4.3.2. Alcance .. . . . .	28
4.3.3. Proceso .. . . . .	28
4.3.4. Sistema informativo .. . . . .	29
4.3.5. Medios de procesamiento .. . . . .	30
4.3.6. Programa .. . . . .	31
4.3.7. Cronogramas .. . . . .	31
4.3.8. Informe de Progreso .. . . . .	32
4.3.9. Informe de Control Presupuestario .. . . . .	32

4.3.10. Anexo I .....	33
Anexo II .....	34
Anexo III .....	35
Anexo IV .....	36
Anexo V .....	37
Anexo VI .....	38
Anexo VII .....	39
Anexo VIII .....	41
Anexo IX .....	42

**TERCERA PARTE**

**REGIMEN JURIDICO DE LAS CONTADURIAS  
GENERALES**

1 – Consideraciones previas .....	44
2 – Caracterización funcional .....	44
3 – Esquema constitucional .....	48
4 – La Contaduría General de la Provincia de Corrientes .....	55
4.1. Constitución .....	55
4.2. Ley de Contabilidad .....	55

**CONSIDERACIONES FINALES**

<b>BIBLIOGRAFIA CONSULTADA .....</b>	<b>62</b>
--------------------------------------	-----------

INTRODUCCION

7

El Estado es el exponente más amplio, elevado e importante, fruto de una evolución histórica cuyo fin supremo es la satisfacción de necesidades derivadas de la vida en comunidad, que el hombre individualmente considerado no está en condiciones de proveer.

La coordinación económica activa a que da lugar la consecución de tales propósitos, tomando en su mayor parte riqueza privada, en forma de contribuciones obligatorias da lugar al concepto de Hacienda Pública.

El doctor Eugenio A. Matocq considera como tal a la "conjugación" dinámica de los órganos y del patrimonio del Estado, puestos en juego administrativamente, para el logro de sus fines".

Los elementos que contribuyen a dar vida a la Hacienda Pública son cuatro:

1. Las necesidades colectivas.
2. Los medios económicos o materia administrable (impuestos, prestaciones, tasas, etc.)
3. Los órganos, o sea las personas que invisten la representación de la sociedad política, cuyas funciones le son determinadas por aquella, dentro de su respectiva competencia.
4. La acción de los órganos sobre los medios, hechos y actos tendientes a la obtención y conservación de esos medios y a su aplicación para la satisfacción de dichas necesidades colectivas (gestión financiero-patrimonial).

De esta manera lo concibe Oscar I. Collazo.

Siguiendo a este autor podemos afirmar que la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir y su posterior juzgamiento, encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes nos introducen al concepto de control de la Hacienda Pública.

Como sabemos el mismo es ejercitado por órganos especializados, además de los propios órganos de gestión.

La ubicación institucional de los mismos en la estructura gubernamental, sus atribuciones, alcance y tipificaciones, difieren — en nuestro país — si bien podemos observar elementos comunes.

La doctrina relacionada con el control público tampoco es uniforme.

La evolución filosófico-política de las funciones del Estado, determina una adecuación modernizada de la estructura estatal, procedimientos, etc., a fin de cumplir sus elevados objetivos con arreglo a criterios de oportunidad, de economicidad y mérito, lo cual plantea a su vez un esfuerzo a los estudiosos de estos temas para concebir nuevas formas de control que permitan verificar el grado de eficacia y eficiencia en la gestión hacendal, además del tradicional de legalidad.

A nuestro entender estos Congresos que realizan las Contadurías Generales del país, en su condición de órganos de control interno, constituyen el medio idóneo para debatir estas cuestiones, tendientes al perfeccionamiento de nuestras instituciones.

En la medida en que podamos plasmar nuestras coincidencias los argumentos se irán consolidando y constituirán la fuente más adecuada para que los órganos decisivos las incorporen a la estructura normativa.

Este modesto trabajo se propone ofrecer a la consideración de distinguidos colegas un esfuerzo por caracterizar globalmente el control público, la estructura institucional y legal del mismo enfatizando el análisis en las Contadurías Generales y pasando revista a las herramientas de control más modernas, en especial al llamado "Control de Gestión" y la posibilidad de su implementación.

Pretendemos que nuestras conclusiones y recomendaciones sirvan de base a un fructífero intercambio de ideas, del cual surgirá la consolidación de nuestras experiencias y la afirmación de las propias convicciones.

7

PRIMERA PARTE

7



## EL CONTROL PÚBLICO

### 1. Generalidades

El control público constituye un principio natural inserto en la estructura del poder estatal, ya que no se concibe "poder sin control", más aún en los tiempos del Estado Providencial.

El control debe ser un instrumento para evitar el abuso y la arbitrariedad. Debe tener calidad y eficacia. Debe servir para hacer efectiva la responsabilidad pública de los funcionarios y proteger los derechos de los ciudadanos.

El control debe instrumentarse, como consecuencia de la organización democrática de la vida comunitaria.

El control en el campo de la administración privada tiene orientaciones de carácter pragmático con sistemas derivados de las ciencias económicas, objetivos concretos y definiciones claras.

En cambio en la Administración Pública el derecho, la ciencia política, la ciencia de la administración y las ciencias económicas participan con sus ideas, a las cuales se han agregado últimamente ciencias prácticas como la ingeniería y las disciplinas físico-matemáticas, consecuencia del desarrollo tecnológico. Todo ello es fruto de la creciente evolución de los fines del estado, que se manifiestan en productos y servicios aptos para la satisfacción de necesidades públicas.

Doctrinariamente — en la actualidad — se plantean dos problemas básicos:

- a) Revisión de la estructura administrativa y procedimientos.
- b) Reforma integral de los sistemas del control administrativo.

### 2) Definiciones Doctrinarias

"El control es una técnica o procedimiento tendiente a exteriorizar actos o hechos que posibiliten decisiones".

En esencia, el control es un medio que hace posible un fin: una decisión.

La naturaleza de la decisión es la que califica al control y determina las disciplinas cuyos principios y reglas las regirán.

El control etimológicamente, proviene de:

—calicismo: comprobación, inspección, intervención, registro.

—anglicismo: dominio, supervisión, gobierno, manejo o dirección de una cosa.

Aplicado a la Administración podríamos decir: comprobación e inspección para manejo de un asunto.

Para Giménez Castro "es el sistema que permite conocer las realizaciones comparadas con las metas y planes, establecer normas de autoevaluación y tomar la acción correctiva que se considere más adecuada".

Para Medina "es la medición de los resultados actuales y pasados, en relación con lo esperado ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes".

Para Bangs y O. Hagemann: "es la técnica de poner en marcha planes, observando, inspeccionando y registrando los progresos de manera que se mantenga una comparación entre lo planeado y los resultados reales".

### 3. Elementos

- a) órgano controlante.
- b) órgano o persona controlada.
- c) actos o hechos del controlado sobre los que se ejerce el control.
- d) procedimiento o técnica que cumple el órgano controlante sobre los actos o hechos.

#### 4. Principios

De diversos autores, lo podemos sintetizar así:

- a) Deben tener METAS claras y definidas.
- b) Posibilitar DECISIONES concretas.
- c) Ser EFICIENTES en su ejecución.
- d) MIRAR EL FUTURO.
- e) EXTERIORIZAR DESVIOS con la mayor celeridad.
- f) Ser FLEXIBLES.
- g) Resultar OPERANTES.
- h) Estar COORDINADOS con otros controles.
- i) Ser COMPRENSIBLES.
- j) Ser CORRECTIVOS.

#### 5. Control y Ciencia:

En esta materia la influencia más destacada está registrada por las ciencias económicas.

Las ciencias prácticas han desarrollado técnicas de control, para unificar la ejecución de planes y programas, introduciendo métodos gráficos (Gantt C.P.M. Pert.).

La ciencia de la administración ha contribuido con sus principios y metodología con el aporte básico de Taylor y Fayol.

Esta incluye en su conocida quíntuple división de las funciones administrativas al CONTROL como al último elemento de su clásica serie: Prever — Organizar — Dirigir — Coordinar — Controlar.

Perel simplifica el concepto de administrar: "planificar, coordinar y controlar".

#### 6. Clasificaciones:

Según la naturaleza puede ser jurídico, político y técnico—contable. El procedimiento puede ser administrativo, legislativo y judicial.

La actividad administrativa del estado implica una disposición de cosas, la administración de la "cosa pública" (res pública), a través de sus órganos conforme a la ley y, más aún, al Derecho.

La falta de sistematización de los órganos y funciones de control anarquizan la fiscalización pública en nuestro país; hay quienes creen que resultaría conveniente que un sólo organismo controle la inversión y el gasto en el sector público. Es el caso de las contralorías en algunos países iberoamericanos como Chile y Venezuela y Río Negro en el orden interno.

Las clasificaciones son muy variadas y dependen de las ciencias que les sirven de sustento.

Una clasificación que puede resultar de utilidad para el análisis podría partir de la ciencia de la Administración, separando los controles jurídicos por una parte de los técnicos y económicos por la otra.

Se consigna entre paréntesis el momento en que actúan los órganos de control, ya sea en forma preventiva o "a priori" (P) o represiva "a posteriori" (Ap.).

También se señala el tipo de decisión que puede recaer.

CLASIFICACION SEGUN TIPO DE CONTROL

CONTROLES

NACIONALES

PARLAMENTARIOS

EXTRANJEROS

Interpelación ministerial (P-Ap).

Pedición de Informes (P-Ap).

Comisiones Investigadoras (P-Ap).

Comisiones bicamerales u ordinarias (P-Ap).

Acuerdos Senatoriales (P).

Aprobación del Presupuesto y Empréstitos (P).

Cuentas de Inversión (Ap).

DECISION:

Acto Legislativo.

Juicio Político.

Desestimaciones del Proyecto de Pto.

Desestimaciones o aprobación de la cuenta de Inversión.

Denuncia Judicial.

Expresión de deseos.

Moción de Censura.

Ombudsman...

(mediateur -- parliamentary y commissioner -- delegado parlamentario --

-- Defensor del Pueblo -- Defensor de los usuarios. Defensor de los consumidores. Paladín).

Contraloría o Tribunal de Ctas. o auditoría general.

DECISION:

Actos Legislativos.

Voto de Censura

Investigaciones.

Fallo de confianza.

CONTROLES  
JUDICIALES

NACIONALES

EXTRANJEROS

Acciones (de plena jurisdicción).  
Recursos de jurisdicciones limitadas.  
Hábeas Corpus.  
Amparo.  
Amparo por mora.

DECISION: condena Patrimonial  
Anulación de Actos.  
Protección de la libertad personal.  
Protección de derechos.  
Instar el pronunciamiento administrati-  
vo.

Mandato de Segurança  
Writ of mandamus.  
Writ of Injection.

CONTOLES ADMINISTRATIVOS

DE LEGITIMIDAD

Tribunal de Cuentas

DECISION: Observación de  
actos.Sindicatura General  
de Empresas Públicas

DECISION: observa actos.

Procuración del Tesoro  
y cuerpo de Abogados

DECISION: advierte

Fiscalía de Investigaciones administrativas

DECISION: denuncia  
acciona.

Contaduría Gral. de la Nación

DECISION: denuncia

Bco. Central de la República Argentina  
(sobre bancos oficiales)

DECISION: objeción de actos.

Superintendencia de Seguros de la Nación  
(s/entes aseguradores estatales)DECISION: objeción  
de actos.

Síndicos de presidentes de sociedades de economía mixta

DECISION: vetos a  
actos.

INOS

DECISION: sobre Obras sociales  
estatales objeta actosControl administrativo (jerárquico)  
s/actos)DECISION: autoriza  
aprueba  
insiste - sanea - revoca  
hace conversión.

Control Recursos:

DECISION: renova - sanea - desestima.

CONTROLES ADMINISTRATIVOS

CONTABLES  
ECONÓMICOS

EXTERNOS

Tribunal de Ctas.

DECISION: Acciona -  
sanciona -  
denuncia.

Sindicatura Gral. de Empresas Pú-  
blicas.

DECISION: objeta - san-  
ciona - denun-  
cia.

Bco. Central de la R.A.

DECISION: objeta - san-  
ciona - denun-  
cia - acciona.

Superintendencia de Seguros de la Nación

DECISION: objeta - san-  
ciona - denun-  
cia.

INOS

DECISION: objeta - denun-  
cia.

INTERNOS

Contaduría Gral. de la Nación

DECISION: denuncia

Servicios Administrativos

DECISION: denuncia

Comisión de Adjudicación

DECISION: dictamina

Comisión de recepción

DECISION: objetan entregas

Comisiones Varias

DECISION: dictaminan

Auditorías Internas

DECISION: denuncian  
recomiendan



CONTROLES ADMINISTRATIVOS

TECNICOS

INTERNOS  
(únicamente)

Control de Gestión.  
Gabinetes Especializados.  
Departamentos de Control de Obras.  
Departamentos de Contrataciones.  
Departamentos de Control y Métodos.  
Servicios de Control de Calidad

INSTITUCIONALES

Quejas o denuncias (ante Poder Judicial),  
Poder Legislativo o Administr. Pública,  
Comisiones de Vecinos.  
Oposiciones públicas (individuales o de  
entidades intermedias).  
Asambleas de mayores contribuyentes.

DECISION: objeción de  
contratos -  
aprobación de  
ordenanzas im-  
positivas y presu-  
puestarias.

INFORMALES

Cartas de lectores.  
Notas periodísticas.

CONTROL POPULAR

ARGENTINOS

EXTRANJEROS

INSTITUCIONALES

Referendum Varios.  
Acciones de Entidades Paraestatales.  
Representaciones de , Usuarios.  
Ombudman (de consumidores de  
servicios públicos).

## OTRAS CLASIFICACIONES

SEGUN EL  
MOMENTO EN QUE  
OPERAN

**PREVIOS:** antes que el acto o hecho se ejecute (aprobación de presupuesto; control de legitimidad del TCN; intervención antes del pago; acuerdo senatorial; recepciones de suministros, etc.).

**A POSTERIORI:** después de ejecutado del hecho o acto (examen de la cuenta de Inversión; comisiones investigadoras; rendiciones de cuentas; verificaciones de obras; ensayos; etc.).

SEGUN LA UBICACION  
DEL ORGANO  
CONTROLANTE

**INTERNO:** cuando el órgano controlante se ubica dentro de la misma organización jerárquica que el controlado (CGN; Servicios Jurídicos; Servicios Administrativos -contables, etc.).

**EXTERNO:** cuando el órgano controlante se ubica fuera de la organización jerárquica que él controla (Tribunal de Ctas. de la Nación – Fiscalía Nac. de Investigaciones Adm. – Sindicatura Gral. de O. Públicas – Procuración del Tesoro de la Nación).

## POR SU ACTIVIDAD

**PERMANENTE:** (obligatorio).

TCN; La Sindicatura Gral. de Emp. Públicas.  
CG de la Nación.

**PERIODICO:**

**CIRCUNSTANCIAL:** (Fiscalía Nac. de Investig. Adm.).

## POR SU INTENSIDAD

Integral  
Selectivo o por muestras.  
Aleatorio.

**TECNICAS DE CONTROL**

Presupuestario.  
Auditoría.  
Gráficas Gantt.  
Pert (evaluación de programas y técnicas de revisión).  
CPM (método de la ruta crítica).  
Control de Gestión.  
Investigación Operativa.  
Servicios de Inteligencia.  
Simulación.  
Teoría de los Juegos.  
Teoría de colas o líneas de espera.  
Teoría de los Servomecanismos.  
Lógica Simbólica.  
Teoría del Valor.  
Método de Montecarlo.  
Organigramas.  
Fluxogramas.  
Cursogramas.  
Mediciones y descripciones.  
Análisis Técnicos.  
Estudios de Laboratorios.  
Ensayos de Materiales.  
Relevamientos.  
Mediciones y Certificaciones.  
Cibernéticas.

ESQUEMA DEL CONTROL DE LEGALIDAD EN LA HACIENDA CENTRAL

CONTROL PREVENTIVO	Organo Directivo (Congreso)	Presupuesto Normas de operatoria	
	Organo Ejecutivo Poder Ejecutivo	Reglamentaciones (complementan el mandato para los órganos secundadores de la gestión)	
CONTROL CONTINUO O CONCOMITANTE	Interno	Servicios Administrativos y Contables	Registro gestión financiero-patrimonial LC, artículos 76, inciso a) y 70. Control interno regularidad gestión LC, artículo 76, inciso b).
		Contaduría General de la Nación	Control interno LC, artículos 73, inciso b), y 75. Asesoramiento PE en materias de su competencia LC, artículo 73, inciso c). Intervención entradas y salidas Tesoro (Tesorería General) y arqueo de su existencias LC, artículo 73, inciso e).
	Por vía de órganos instituidos al efecto	Secretaría de Hacienda	Posibilidad de intervenir o designar representantes en la administración financiero-contable de dependencias (artículo incluido en ley de presupuesto; el 14 de la ley 18.031 que contenía la norma fue incorporado a la ley Complementaria Permanente de Presupuesto por su artículo 17).
	Por la vía jerárquica	Ascendente, L.C, art. 95. Descendente: pedido de informes a subordinados CN, artículo 86, inciso 20).	
Externo	Parlamentario delegado	Tribunal de Cuentas de la Nación	Control externo Administración Central LC, artículo 84, inciso a). Análisis de actos que se refieran a la hacienda pública LC, artículos 85, inciso a), 87 y 38, inciso b). Mantenimiento delegación de servicios administrativos y contables LC, artículo 85, inciso b) para: Seguir desarrollo y registro de operaciones financiero-patrimoniales. Proporcionar informaciones al T.C.N. para ejercicio funciones de control. Practicar arqueos y otras verificaciones ordenadas por T.C.N. Constituirse en organismos para efectuar comprobaciones, verificaciones o recabar informes LC, artículo 85, inciso c). Fiscalizar y vigilar operaciones financiero-patrimoniales del Estado LC, artículo 84, inciso b). Interpretar LC, artículo 84, inciso o). Dirigirse directamente a los poderes públicos nacionales, provinciales y municipales LC, artículo 84, inciso m). Solicitar dictamen a asesores del gobierno LC, artículo 84, inciso n). Asesorar a poderes en materia de su competencia LC, artículos 84, inciso p), 61 y 70.
		Parlamentario directo	Congreso
	Popular	Pueblo	Manifestaciones de aprobación o crítica verbal o escrita. Emisión del voto.

ABREVIATURAS:

CN: Constitución Nacional.  
LC: Ley de Contabilidad.  
Res. CGN: Resolución Contaduría General de la Nación.

TCN: Tribunal Cuentas de la Nación.  
LCPP: Ley Complementaria Permanente de Presupuesto.  
RLC: Reglamentación Ley de Contabilidad.

CONTROL ULTERIOR O CRÍTICO

Interno	Por vía de órganos instituidos al efecto	<p>Servicios Administrativos y Contables</p> <p>Preparación en tiempo para remitir a CGN: antes del día 15 de cada mes siguiente: estados ejecución presupuesto (D. 33 236/49 y 8705/54); hasta fin del mes siguiente: altas y bajas patrimoniales (RLC, art. 68); hasta 8 de cada mes siguiente: movimiento cuentas especiales administradas directamente (LCPP, art. 138, Res. CGN 1107/49); último día laborable de enero de cada año: residuos pasivos (RLC, arts. 35 y 36); hasta 15 de febrero de cada año: cuenta anual del sector (LC, art. 38); Examen cuentas responsables internos (LC, art. 76, inc. c). Preparación cuenta universal, remitiéndola al TCN (LC, arts. 96 inc. g y 98) (mensual).</p>
		<p>Contaduría General de la Nación</p> <p>Centralizar registración contabilidad presupuestaria y patrimonial (LC, arts. 73, inc. a, 66 y 68 RLC, art. 68). Llevar movimiento fondos y valores de Tesorería General (LC arts. 67, 73 inc. a); también el de cuentas del art. 26 (art. 37 inc. 2). Contabilidades: Financiera; Deuda Pública; Responsables; Deudores del Fisco. Preparar la Cuenta General (LC, art. 73, inc. d y 38).</p>
Externo	Por la vía jerárquica	<p>Juzgamiento gestión del servicio administrativo por autoridades: Presidente de la Nación; presidentes de las Cámaras; Presidente de la Corte Suprema de Justicia; ministros; secretario; autoridad de entidad descentralizada LC, artículo 96, inciso h).</p>
	Parlamentario delegado	<p>Tribunal de Cuentas de la Nación</p> <p>Examen y juicio cuentas responsables (LC, art. 84 inc. e). Declaración responsabilidad y formulación cargos por años a hacienda pública causados por culpa o negligencia de estipendiarios mediante juicio de responsabilidad LC artículos 90 y 85, inciso e). Estudio e informe de la "Cuenta general" en aspectos legales y contables, agregando: saldos responsables a principio y fin de año, con mención de incumplimiento presentación cuentas; compendio de observaciones del año; toda información que estime conveniente, LC, artículos 38, 83, inciso f) y 84, inciso e); remisión al Poder Ejecutivo para su envío al Congreso antes del 31/7. LC, art. 38. Sanciones por incumplimiento resoluciones, no envío informaciones requeridas (LC, arts. 84 inc. f; 112; 85 inc. d; 126; 84 inc. k; 112, primera parte). Comunicación al P. Ejecutivo o autoridad competente P. Legislativo o Judicial transgresiones a normas financiero-patrimoniales sin daño Hacienda Pública (LC art. 85 inc. f). Puede requerir informes a cualquier funcionario administrativo para despacho juicio cuentas o responsabilidad, LC, arts. 109 y 124.</p>
	Parlamentario directo	<p>Congreso</p> <p>Llamamiento ministros por cualquiera de las Cámaras (informe sobre gestión cumplida) CN, art. 63. Comisiones especiales investigadoras (sobre gestión cumplida). Análisis mensaje presidencial anual en apertura de sesiones sobre "estado de la Nación" CN, artículo 86, inciso 11". Estudio memorias ministeriales CN, artículo 90. Juzgamiento "Cuenta general", CN, artículo 67 inciso 7 in fine; tratamiento por Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Rendiciones de Cuenta, LC, artículo 39; ley 14.179; debe expedirse antes del 15/9 siguiente, si transcurren 5 periodos sin pronunciamiento del Congreso: aprobación automática LC, artículo 40.</p>
Popular	Pueblo	<p>Manifestaciones de aprobación o crítica verbal o escrita. Emisión del voto.</p>

Voto censura. Juicio político CN, artículos 45 y 51/2.

ABREVIATURAS:

CN: Constitución Nacional.  
 LC: Ley de Contabilidad.  
 LCPP: Ley Complementaria Permanente de Presupuesto.  
 Res. CGN: Resolución Contaduría General de la Nación.

RLC: Reglamentación Ley de Contabilidad.  
 TCN: Tribunal Cuentas de la Nación.  
 CGN: Contaduría General de la Nación.

SEGUNDA PARTE

7

## EL CONTROL DE GESTION

### 1. Control de legalidad y control de mérito.

El análisis del tema del control en la Administración Pública ofrece, como hemos apreciado, múltiples facetas según los enfoques o perfiles que estudiemos, que son variados y complejos.

En materia doctrinaria se habla de CONTROL de LEGALIDAD o de LEGITIMIDAD, en referencia al marco del Derecho en que deben desarrollarse los actos y hechos que el Estado lleva a cabo para cumplir con el objetivo global de satisfacer las necesidades públicas, a través de una gestión hacendal o administración de medios o recursos.

Este criterio de juridicidad no es motivo de discusión, en cuanto a su necesidad.

### 2. Evolución doctrinaria:

La doctrina europea más antigua, en oposición a enfatizar el control de legitimidad, vuelca su atención al criterio de oportunidad.

Las sociedades latinoamericanas evidencian un excesivo enfoque en el cumplimiento del orden jurídico, existiendo opinión generalizada de que satisfecho este criterio se ha cumplido con el objetivo sustancial del control.

En opinión de Agustín Gordillo los esfuerzos "parecieran estar principalmente consagrados a tratar de ampliar o perfeccionar los controles de legalidad".

Esto da lugar a una creciente reglamentación, reforzando el aspecto formal del control, en desmedro de la apreciación del mérito de los actos y hechos de la A. Pública.

Se afecta la creatividad e imaginación de los funcionarios, que inducen a una rutinización progresiva.

Como un concepto opuesto o enfrentado al del Control Legal se presenta el denominado Control de Gestión, de mérito o de oportunidad, de resultados.

En este caso interesa, fundamentalmente el grado de cumplimiento de objetivos y metas que se ha fijado el Estado, lo cual requiere un sistema de información, de determinación de responsabilidades, de evaluaciones interdisciplinarias y acciones correctivas, para caracterizar conceptualmente a un verdadero control. Más que procedimientos se juzgan resultados.

Según SOTO KLOSS "la oportunidad. . . no es un agregado a la legalidad. . . Oportunidad, conveniencia, mérito, son elementos que integran la potestad jurídica misma que el legislador ha conferido al administrador".

El problema reside, aceptada la concepción del control integral e integrador de ambos conceptos (legalidad y oportunidad), en cómo implementar, prácticamente el mismo en los órganos que actualmente conforman el llamado poder de control.

Es en el ámbito de las empresas públicas que se ha tomado mayor conciencia de la necesidad de extender el control al criterio de mérito, pero no se han hallado aún los mecanismos institucionales que puedan concretar un sistema de control de la gestión, con arreglo a esta tesis.

Es en el marco de las ideas precedentes que aparece el tema del CONTROL DE GESTIÓN, cuyos inicios —en el sector privado— los ubicamos a principios de siglo. En el sector público, recién después de la Segunda Guerra Mundial surge esta acepción, introducido por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos.

En nuestro país, hace unos veinte años que aparecen obras de origen francés (1963).

### 3. Antecedentes nacionales y provinciales.

En 1965 (Illia) se tiene la intención de implantar un sistema de Control de Gestión en las empresas públicas, que no llegó a la acción.

En 1966 aparece, en el Anexo 3 del acta de la Revolución, este término, donde se crea el Sistema de Planeamiento y Acción para el Desarrollo.

Sin embargo no se define qué es el Control de Gestión.

En La Rioja, en 1969, un Decreto implanta un sistema que descansa en el seguimiento de las obras públicas, sin definir o explicar qué es el Control de Gestión.



Las Directivas Generales de Provincias (DGP) (1970), ordenaban a los gobernadores la implementación de sistemas de Control de Gestión, pero sin fijar estructuras ni órganos, aunque sí responsabilidades para la información.

En el Plan de Reconstrucción y Liberación Nacional se habla del control del plan, durante el gobierno peronista.

En 1974, por decreto No. 831 se crea el Sistema Nacional de Control de Gestión del Estado, para asistir a las autoridades de los Ministerios, Secretarías y organismos ejecutivos, en materia de cumplimiento de metas y desarrollo de programas, proveer la información requerida por la Secretaría Técnica de la Presidencia de la Nación y mantener actualizada la Sala de Situación de Presidencia.

La falta de continuidad, realimentación, limitaciones (excluyó la administración central), el fallecimiento del presidente, etc., determinaron su fracaso.

Era una experiencia piloto, ya que faltaban definir aspectos tales como la estructura y órganos actuantes.

En 1976 se crea la Sindicatura General de Empresas y se habla de Control de Gestión, sin definir, ni implementarlo.

Ese mismo año se crea el Ministerio de Planeamiento y por ley de ministerios se le atribuye la facultad de "evaluación de los resultados de la ejecución de los planes y programas de desarrollo".

En 1977 se crea la Dirección Nacional de Control de Gestión, dependiente de la Subsecretaría General de aquel Ministerio.

En síntesis: a nivel oficial no se ha definido qué es el Control de Gestión, competencias e inserción en la estructura gubernamental.

En nuestro país, pues, las experiencias desarrolladas han sido en la órbita del P.E., para ser utilizadas por él, como un sistema de control interno, aunque con modalidades propias de un control externo.

#### 4. Control de Gestión

La multiplicidad de hechos y actos del Poder Administrador se concreta en productos y servicios para la satisfacción de las necesidades públicas.

##### 4.1. Funciones del Estado:

Para lograr tal finalidad el Estado cumple diversas funciones, que las podemos clasificar o exponer de la siguiente manera:

1).— La IDEOLÓGICA, relacionada con objetivos básicos sustentados en la concepción filosófico-política que todo gobierno debe tener y que interprete las aspiraciones de la comunidad, traducidas en un proyecto nacional.

2).— POLÍTICA DE ESTADO, instrumentada por medio de directivas, de mediano plazo, relacionados con los problemas y fines del Estado.

3).— Funciones ESTRATÉGICAS, que se materializan en un PLAN (mediano y largo plazo), expresión de metas.

4).— Funciones TÁCTICAS, trasuntadas en programas (mediano plazo) basados en los medios con que cuenta el Estado.

5).— Funciones FINANCIERAS que se traducen en el presupuesto (corto plazo), cuyo punto clave son los recursos financieros del Estado.

Como se puede apreciar al analizar los puntos precedentes se parte de una concepción ideal o deseable a otros planos más concretos hasta llegar a lo posible, dado por la escasez de medios frente a la abundancia de necesidades públicas.

Reflejan, tales funciones, un proceso de selección o prioridades motivadas por las razones expuestas.

Existen cinco tipos de control frente a las funciones enumeradas.

Un control de tipo social-global, para los objetivos, realizados a través de ensayistas, periodistas especializados, escritores, políticos, etc.

El control de las directivas corresponde al Congreso, como representante del pueblo.

Las metas requieren un control de oportunidad, de selección de prioridades, de asignaciones en educación, en salud, etc.

El control de la función táctica traducida en programas requiere un control de eficacia y eficiencia, cualitativo y cuantitativo, de procedimientos y de costos.

Por último para la función financiera se necesitaría un control de legalidad jurídico-financiero.

#### 4.2.— Caracterización del Control de Gestión.

El CONTROL DE GESTION es un control de programas, funciones tácticas y un control de presupuesto (función financiera). Busca la integración del Resultado Físico con el Financiero, utilizando unidades de medidas o indicadores representativos de la gestión. traduciendo las metas a alcanzar en expresiones cuantitativas que permitan realizar un seguimiento, detectar desvíos, producir acciones correctivas, determinar responsabilidades, reflejar en informes una evaluación que pueda ser útil al más alto nivel del Poder Administrador, que puede llegar incluso a la reformulación de metas y programas.

Somos conscientes de que los objetivos de un SISTEMA DE CONTROL DE GESTION, su inserción en la estructura gubernamental, el contenido, alcance, etc., son materia opinable.

El tema de control de gestión lo desarrollaremos en este trabajo como referido a un Sistema de Información a utilizar por el Poder Ejecutivo, como auxiliar y al servicio de la toma de decisiones, en ejercicio de la responsabilidad específica que implica el manejo de la cosa pública.

El Control de Gestión es un expresión moderna relacionada con la evolución doctrinaria tendiente a que el control del estado se extienda al criterio de oportunidad, de mérito, de resultados.

Es pues una herramienta a utilizar, con el auxilio de técnicas de control de avanzada que permiten determinar en qué medida se cumple con lo planificado.

#### 4.3. Implementación en la Provincia de Corrientes.

Con fecha 13 de mayo del corriente año y por Decreto No. 1370 el Poder Ejecutivo ha creado el Sistema Provincial de Control de Gestión, para asistir al Poder Ejecutivo, ministros, subsecretarios y responsables de organismos ejecutores en el control del cumplimiento de los planes de gobierno.

Por el mismo se determina que la Subsecretaría de Planeamiento actuará como Unidad Central y junto a las unidades de organización con funciones de Control de Gestión de cada uno de los Ministerios, de los organismos descentralizados y de los demás (entes cualquiera sea su formación jurídica) donde el gobierno provincial tenga participación.

Se opera conforme al principio de centralización normativa y descentralización operativa.

Las autoridades superiores de cada área deberán aprobar el programa y cronogramas anuales de control de gestión, dicho decreto ha sido refrendado en acuerdos generales de ministros.

##### 4.3.1. Introducción.

La Subsecretaría de Planeamiento ha producido el Documento de Trabajo No. 1, que constituye la base para la implementación de dicho sistema, con la asistencia técnica de especialistas del Consejo Federal de Inversiones (CFI).

Dicho trabajo expresa el objetivo de "la optimización del uso de escasos recursos disponibles frente a las crecientes necesidades, tendiendo a mejorar los grados de eficacia y eficiencia de la gestión, entendiendo por tal el cumplimiento de objetivos, políticas, planes y programas al menor costo y en el menor tiempo, respectivamente".

El Sistema de Control de Gestión se basa en un sistema de información que permite a las autoridades superiores una correcta toma de decisiones.

El sistema es parte integrante del proceso de planificación que "incluye un análisis de la ejecución de las actividades previstas y la revisión periódica de sus principales programas y proyectos".

Debe definirse su organización, los procesos y herramientas de control, los canales de información, los procedimientos y soportes informativos y los Programas de Trabajo con sus respectivos cronogramas.

El Manual de Control de Gestión es el cuerpo normativo para el ejercicio del control de gestión.

El Sistema de Control de Gestión permitirá contar con información, elementos de juicio y alternativas de propuestas de medidas correctivas que deben surgir de los informes técnicos permitiendo la toma de mejores decisiones.

Integran dicho sistema dos subsistemas:

- a) Control Operativo (eficacia).
- b) Control Económico—Financiero (eficiencia).

#### 4.3.2. Alcance

El Control de Gestión exige la previa determinación de áreas esenciales de actividad y debe definir los programas y proyectos significativos, en función de su contribución al logro de los objetivos principales y la magnitud de los fondos asignados, lo cual es función del nivel al que va destinada la información.

Existen tres niveles:

- a) **Institucional:** La unidad central (Dirección de Control de Gestión y Análisis Administrativo de la Subsecretaría de Planeamiento asiste técnicamente al Gobernador).
- b) **Jurisdiccional:** La unidad sectorial a los Ministros (Informe de Progreso).
- c) **Direccional:** La unidad operativa a los Directores (Informe de Progreso).

La información de base del nivel direccional detectará los desvíos proponiendo acciones correctivas y se asignarán responsabilidades, de lo cual dependerá la real eficacia del sistema.

#### 4.3.3. Proceso

La salida de la información (producto) estará en función del alcance del control y capacidad operativa de cada unidad de control de gestión. Su determinación permitirá definir la entrada de datos.

El proceso comprende cinco etapas:

1) **Información sistematizada:** el Programa de Control de Gestión se elaborará en base a la Carpeta Comando, el Fichero de Programas de Obras, el Fichero de Programas de Servicios (subsistema de control operativo), para el control físico y avance de las obras y servicios programados y los Estados de Ejecución Presupuestaria y el Fichero Estadístico (subsistema de control Económico—Financiero).

2) **Procesamiento:** consiste en clasificar, registrar, calcular y almacenar la información recibida de manera que facilite su análisis.

3) **Control y Evaluación:** detectará los desvíos y causas, por vía de comparación a fin de promover acciones correctivas.

La eficacia en esta etapa dependerá de la correcta utilización de los estándares y los criterios interdisciplinarios.

4) **Informes al Nivel Superior:** comprenderán la apreciación de la marcha de cada sector de gobierno y la propuesta de medidas correctivas, sirviendo de base a la confección de la Memoria de Gobierno, alimentando además a la Sala de Situación.

5) **Seguimiento de las medidas correctivas decididas:** Para verificar el grado de cumplimiento logrado y resultados obtenidos con la aplicación de las mismas.

#### 4.3.4. Sistema Informativo

El Sistema de Control de Gestión se basa en un Sistema Informativo que comprende:

- a) Entrada de datos.
- b) Procesamiento.
- c) Salida de la Información. La información de los Niveles Inferiores constituye un dato para los superiores y en cada uno de los niveles la información debe ser procesada, controlada y evaluada.

#### 1. Canales de Información

Existen dos canales de comunicación en la organización que la recorren en forma vertical, uno hacia abajo y el otro hacia arriba.

El primero informa a los niveles inferiores sobre la marcha de la organización e imparte directivas.

El otro mantiene informado a los niveles superiores sobre la marcha del sector y las medidas correctivas.

## 2. Niveles de Información

Según al nivel al que se dirija la información será el volumen y grado de detalle.

A niveles superiores, sin perder esencia deberá llegar información más resumida y relevante.

## 3. Características de la Información

Las principales serán:

- a) Util
- b) Mensurable
- c) Homogénea
- d) Confiable
- e) Oportuna
- f) Económica
- g) Escrita
- h) Accesible
- i) Presentable.

### 4.3.5. Medios de Procesamiento

Pueden ser:

- Manuales
- Mecánicos
- Electrónicos

En su etapa de implementación deberá seguirse el orden que antecede, a medida que consolide el sistema.

Las unidades operativas tenderán a simplificar la presentación de datos, evitará la duplicación de tareas, emisión de datos distintos y actuarán con criterio de economicidad.

#### 4.3.6. Programa

a) **Objeto:** la finalidad consiste en determinar los datos que alimentarán el sistema.

b) **Alcance:** la información comprenderá:

- 1 – Areas esenciales de Actividad.
- 2 – Programas y Proyectos significativos.

c) **Periodicidad:** un año calendario.

d) **Contenido:** proveerá información: **1 – Estratégica:** Está compuesta de la demanda, deficiencias, inconvenientes y carencias existentes en la oferta de servicios, los objetivos fijados y las políticas y planes. Todo esto configura el diagnóstico sectorial.

**2 – Tácticas:** La integra la información operativa, financiera y estadística (Areas Esenciales de Actividad y Programas y Proyectos Significativos).

e) **Procedimiento para la confección:** cada ministerio elevará una propuesta del programa a la unidad central (S.P.) antes del 1 de enero de cada año, para compatibilizar y definir el alcance y volumen de la información que integrará el programa, el cual será aprobado mediante Resolución. El programa debe ser flexible a variaciones en la estructura datos y técnicas de procesamiento.

#### 4.3.7. Cronogramas

a) **Objeto:** ordenar la información en el tiempo, periodicidad y momento oportuno de presentación.



b) **Procedimiento para la Confección:** se fijará la periodicidad con la frecuencia necesaria en cada caso.

c) **Forma de presentación:** Se detallará en el cronograma la información contenida en el Programa.

d) **Periodicidad:** comprenderá el período de un año calendario.

#### 4.3.8. Informe de Progreso

Es el resultado final de un proceso de Control de Gestión, que permite evaluar, verificar, eficiencia y eficacia, indicando desvíos, causas y proponiendo distintas alternativas de medidas correctivas.

a) **Contenido:**

I – Análisis global del sector.

II – Evaluación de la gestión presupuestaria.

III – Evaluación de la gestión operativa.

IV – Conclusiones y recomendaciones (alternativas – acciones correctivas).

b) **Periodicidad:** Se acordará con los distintos sectores.

#### 4.3.9. Informe de Control Presupuestario

Comprenderá los siguientes puntos:

a) **Introducción:** breve descripción del examen realizado y metodología aplicada y período considerado en el análisis.

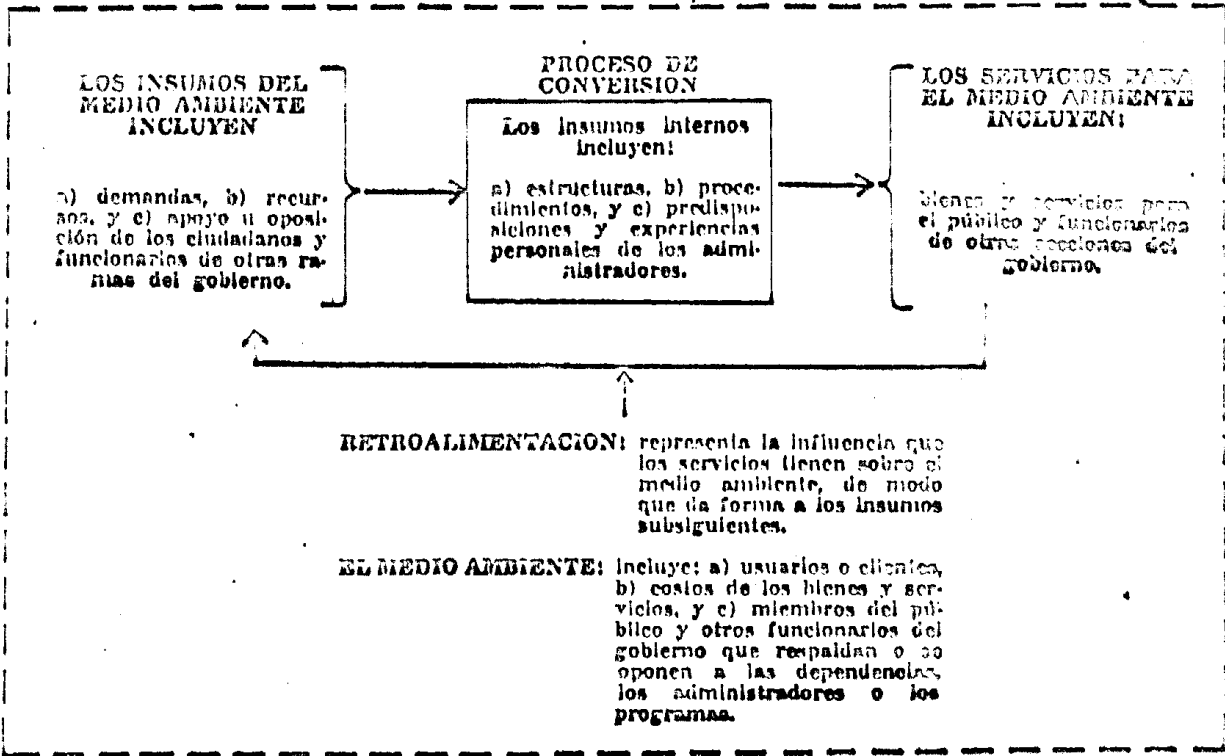
b) **Breve Opinión de la Ejecución Presupuestaria**

Se comentará el grado de avance financiero, niveles críticos de ejecución y sus causas.

c) **Se precisarán las medidas correctivas necesarias.**

GRÁFICO 1

El sistema administrativo



33

Ira Sharkansky: "Administración Pública. "La Política frente a la burocracia"  
Editores Asociados SRL, 1971

GRAFICO 2

ANEXO I

Fases del Planeamiento

A.-Requisito previo: conocimiento de la realidad

B.-Elección de Fines

Control

1.-Ideología .....Metas.....social-global

2.-Política.....Directivas.....De las Fuerzas Vivas  
Del Congreso

C.-Evaluación de la realidad y los fines elegidos

3.-Estrategia.....Plan.....De oportunidad

D.-Organización de los recursos

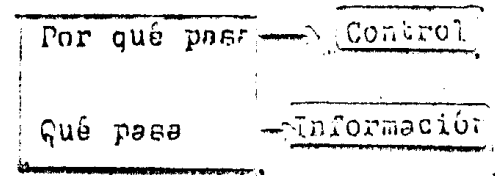
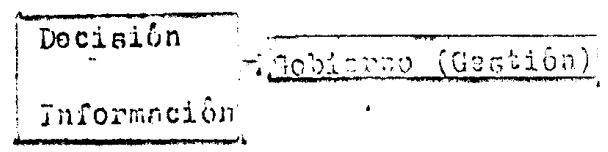
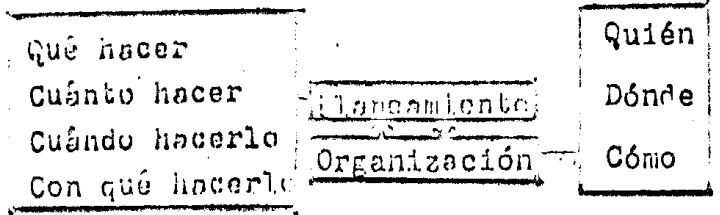
4.-Táctica.....Programas.....De Eficiencia y Eficacia

5.-Financiera.....Presupuesto.....Legalidad-Financiero

Control de Gestión: implica evaluación de la Planificación Táctica y Financiera; en cantidad, calidad, procedimientos, costos y valoración o rendimiento.

GRAFICO 3

Organización de los recursos

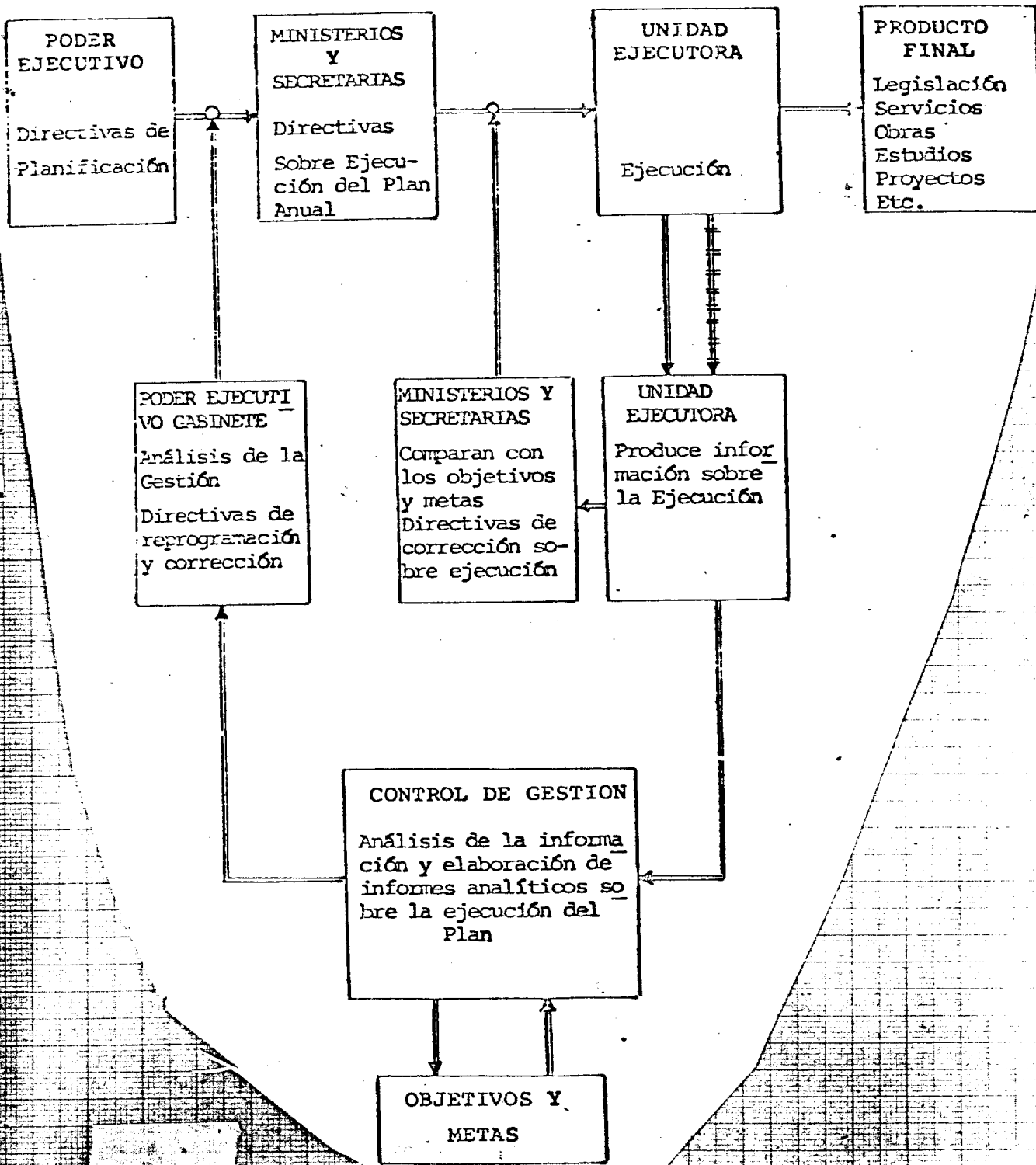


Necesidades → Eficacia  
Eficiencia

35

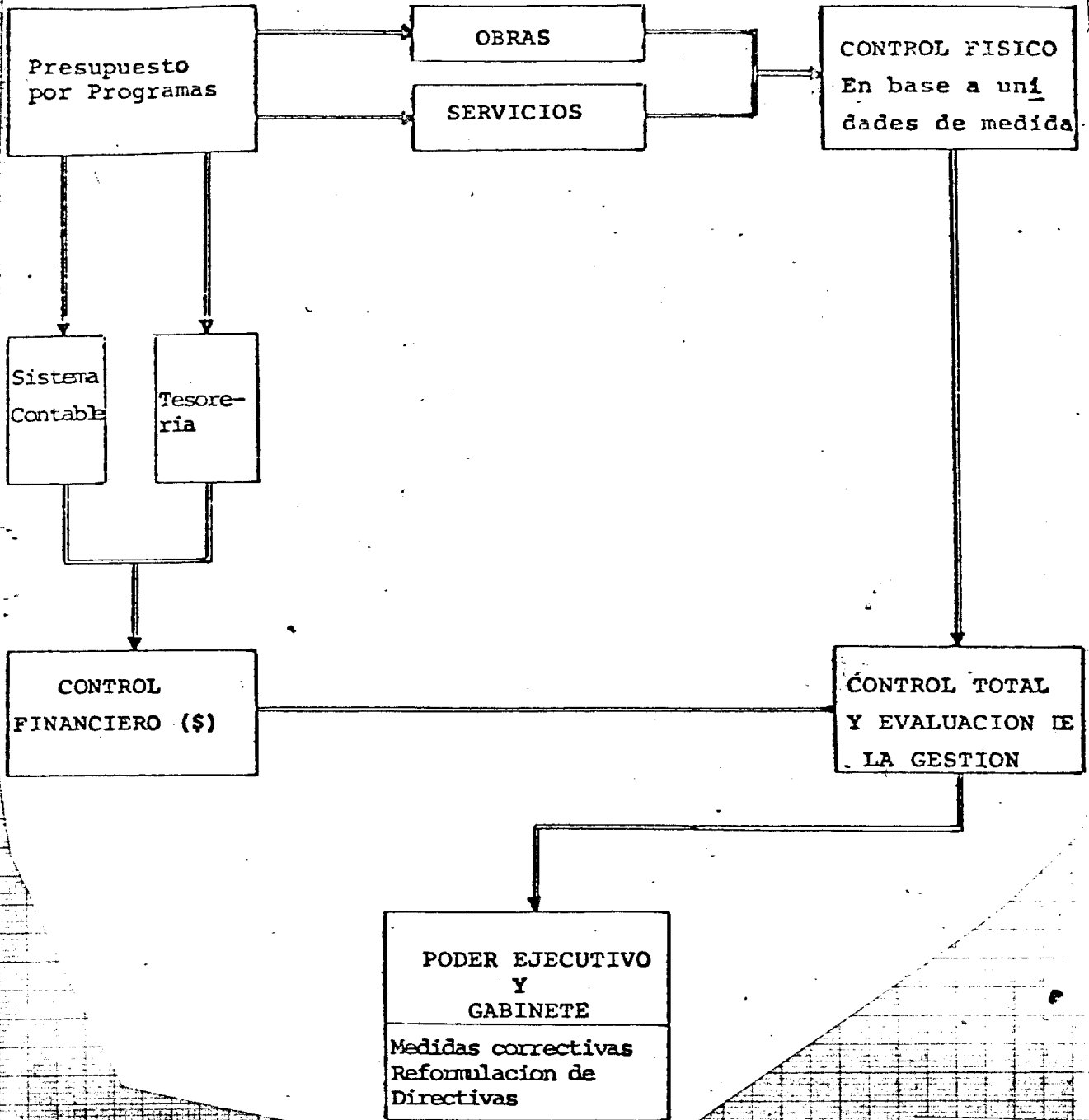
35

CIRCUITO OPERATIVO DEL SISTEMA DE CONTROL



7

INTEGRACION DEL CONTROL FINANCIERO Y FISICO



NIVEL	ASISTE TÉCNICAMENTE AL:	UNIDAD DE CONTROL DE GESTIÓN	ORGANISMO RESPONSABLE
- Institucional	Gobernador	Central	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de Control de Gestión y Análisis Administrativo- Secretaría de Planeamiento</li> </ul>
- Jurisdiccional	Ministros	Sectorial	<ul style="list-style-type: none"> <li>Organismos con funciones de Control de Gestión</li> </ul>
- Direccional	Directores	Operativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dependencias de las Direcciones con funciones de Control de Gestión</li> </ul>

FORMA DE PRESENTACION DEL PROGRAMA DE CONTROL  
DE GESTION

**I – INFORMACION ESTRATEGICA**

- 1 – Diagnóstico
- 2 – Objetivos
- 3 – Políticas
- 4 – Planes

**II – INFORMACION TACTICA**

**I – INFORMACION OPERATIVA**

**1.1. Areas esenciales de actividad**

**1.1.2. Proyectos significativos**

**1.2. Soportes informativos**

**1.2.1. Carpeta Comando**

**1.2.2. Ficha de Control de Obras**

**1.2.3. Varios**

**1.3. Informe de Control Operativo**

**2 – INFORMACION FINANCIERA**

**2.1. Control Presupuestario**

**2.1.1. Cálculo de Recursos**

**2.1.2. Ejecución Presupuestaria**

**2.1.3. Origen y Aplicación de Fondos**

**2.2. Soportes Informativos**

**2.2.1. Estados de Ejecución Presupuestaria**

**2.2.2. Estados de Origen y Aplicación de Fondos**



2.3. Informe de Control Presupuestario

### 3 – INFORMACION ESTADISTICA

3.1. Indicadores de Situación

3.2. Indicadores Operativos

3.3. Series Estadísticas

3.4. Otros

### 4 – INFORMACION DE RESULTADOS

4.1. Informe de Progreso

4.2. Memoria de Gobierno

4.3. Sala de Situación

### 5 – OTRAS INFORMACIONES

5.1. Convenios y Contratos

5.2. Comisiones

5.3. Principales Normas dictadas en el Sector

5.4. Publicaciones del Sector

CONFECCION DEL PROGRAMA Y CRONOGRAMA DE CONTROL DE GESTION

ETAPAS	NORMALES	DE EXCEPCION
1- PROPUESTA DE LA UNIDAD SECTORIAL A LA UNIDAD CENTRAL DEL PROGRAMA Y CRONOGRAMA DE CONTROL DE GESTION	ANTES DEL 1° DE ENERO	ANTES DEL 29 DE JULIO
2- REUNIONES DE DISCUSION Y ACUERDO ENTRE LAS UNIDADES SECTORIALES Y LA UNIDAD CENTRAL, PARA COMPATIBILIZAR LOS REQUERIMIENTOS	1° AL 10 DE ENERO	1° AL 15 DE AGOSTO
3- APROBACION DEL PROGRAMA Y CRONOGRAMA POR RESOLUCION DEL MINISTRO CORRESPONDIENTE	1° AL 14 DE ENERO	16 AL 19 DE AGOSTO
4- REMISION A LA SUBSECRETARIA DE PLANEAMIENTO-DIRECCION DE CONTROL DE GESTION Y ANALISIS ADMINISTRATIVO	15 DE ENERO	22 DE AGOSTO

FORMA DE PRESENTACION DEL CRONOGRAMA  
DE CONTROL DE GESTION

DETALLE DE LA INFORMACION CONTENIDA EN EL PROGRAMA DE CONTROL DE GESTION	PERIODICIDAD	OPORTUNIDAD PLAZO DE ENTREGA
	1- Al Formularse o aprobarse	1- 1° al 5 del mes siguiente
	2- Al modificarse	2- 1° al 10
	3- Semanal	3- 1° al 15
	4- Mensual	4- 1° al 20
	5- Bimestral	5- 1° al 30
	6- Trimestral	6- más de 30
	7- Cuatrimestral	
	8- Semestral	
	9- Anual	
	10- Al iniciarse la acción	
	11- Al terminarse la acción	

En las columnas de periodicidad y oportunidad deberá registrarse el número de orden correspondiente. Los números 10 y 11 se / han previsto para acciones no programadas.

- TERCERA PARTE

## REGIMEN JURIDICO DE LAS CONTADURIAS GENERALES

### 1 – Consideraciones previas

La Contaduría General es un organismo de "Asesoramiento y Control", tanto en el orden nacional como provincial.

El Decreto—Ley 23.354/56 y las leyes provinciales de contabilidad, han organizado "El Servicio de Contabilidad", a cargo de dicha repartición y a la que se le encomienda el control interno de la gestión económico—financiera de la Administración Central y entidades descentralizadas.

No existe uniformidad en el país respecto a la caracterización y funciones de estos organismos.

Es menester definir tales aspectos, previamente, a fin de opinar su previsión constitucional o legal. Si se considera que debe ser un verdadero órgano de control y no de simple asesoramiento, comprensivo de la totalidad de la Administración (no sólo de la administración inferior), es evidente la conveniencia de su institucionalización e inserción en las respectivas constituciones.

La incorporación institucional dependerá pues de la apreciación política sustantiva de la misión asignada.

### 2. Caracterización funcional

En base a una hermenéutica constitucional y a fin de caracterizar la naturaleza de la función de las Contadurías Generales podemos afirmar que no existe una función parlamentaria sino sólo de auxiliaridad o complementariedad, cuando interviene en materia presupuestaria, ya sea en forma preventiva o concomitante (Control de la Ejecución Presupuestaria). No debemos olvidar que orgánicamente dependen del P.E.

Tampoco podemos hablar de una jurisdicción administrativa o contable, ya que esto es privativo de lo judicial y no encuadra en el ordenamiento constitucional vigente.

Creemos que la función de las Contadurías es ADMINISTRATIVA, en base a los siguientes argumentos:

- a) depende del P.E., vía Ministerio de Hacienda;
- b) Observa órdenes de pago, no arregladas a la Ley. General de Presupuesto o Leyes Especiales (art. 135 Constitución Provincia de Corrientes).
- c) Es parte integrante del P.E. (órgano individual) según la constitución de la Pcia. de Ctes.

La observación (Contaduría General) es una función colaborativa para que el P.E. no incurra en responsabilidad, que puede ser excluida por el propio P.E. por medio de la "insistencia" (art. 67 ley de Contabilidad de la Pcia. de Ctes.).

La función de las Contadurías Generales se exterioriza en auditorías, inspecciones, verificaciones, en ejercicio de la responsabilidad constitucional del poder administrador.

En las constituciones provinciales, en general se habla del — entre otros — "contador general" y las leyes de contabilidad se refieren a órganos o reparticiones.

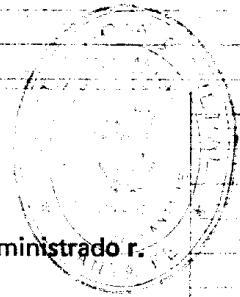
Se trata de órganos de control contable que asesoran al P.E. en su especialidad. Es de su competencia el control interno.

Al Parlamento le corresponde el "cuánto" gastar. El "cómo" depende del P.E.; allí la misión específica de la contaduría.

El alcance del control es materia de discusión. Se plantea si el mismo es de juridicidad (legalidad) y además de "gestión", "eficiencia", "oportunidad", "mérito", como si tales conceptos estuvieran enfrentados.

La doctrina moderna, que habla de "administración estratégica", considera que el control debe extenderse a lo sustancial, es decir, a determinar si los recursos financieros, materiales y humanos son utilizados de acuerdo a los objetivos (eficacia) y en qué medida la relación costo-beneficio se ha logrado (eficiencia). Se estima que el control interno involucra estos nuevos conceptos en forma integral. Siendo de responsabilidad del Poder Administrador y misión específica de las Contadurías Generales, que debe ser implementado con un sistema de información que permita la aplicación de novísimas técnicas de control (auditorías operacionales, "control de gestión", etc.).

Las atribuciones de los órganos de la administración pueden ser sobre la base de elementos reglados, que responden al "quién", "qué" y "para qué".



El "cómo" y el "cuándo", podrán estar o no totalmente reglados.

El "cuándo" es el elemento más comúnmente librado a la apreciación del administrador.

Lo discrecional no importa arbitrariedad, por cuanto dichas facultades deberán ejercerse dentro de los objetivos subyacentes en las normas concretas y servir al concepto de necesidad pública.

La oportunidad no es algo distinto de la legalidad o juricidad, sino una parte integrante.

La Autoridad Administrativa no puede estar sometida a un automatismo.

La elección entre dos o más decisiones posibles y permitidas por la juricidad constituye una esencia del poder.

El control, modernamente concebido, de acuerdo a la evolución de las necesidades públicas y consecuentemente de las crecientes funciones del Estado actual constituye un elemento que debe ser fortalecido, institucionalizado, particularmente en un régimen democrático, que se basa en el ejercicio del poder por representación y donde el rendir cuenta, en la forma y oportunidad adecuadas, debe constituir un aspecto perfectamente definido, con delimitaciones concretas, sin superposiciones y, sobre todo, con poder.

En el orden nacional cuando la Contaduría interviene en actos administrativos presuntamente violatorios legales lo comunicará al Tribunal de Cuentas de la Nación, suspendiendo su trámite y ejecución hasta tanto éste se pronuncie (art. 75 Ley de Contabilidad), con lo cual resulta órgano de información del Tribunal, lo que no condice con la función de control interno que la ley le asigna. Se considera que sólo en el caso de insistencia debería informar el órgano de control externo.

La capacidad legal de observación por parte de las Contadurías Generales en el derecho público provincial no es uniforme.

Entre las funciones asignadas a las Contadurías, además de fiscalizar la ejecución presupuestaria y de ejercer el control interno de la gestión económico financiera de la hacienda pública, se hallan las de controlar las entradas y salidas del Tesoro; auditar existencia de fondos públicos; verificar rendiciones de cuentas; control de emisión y distribución de valores fiscales y asesoramiento al P.E.

Existe una superposición de funciones entre los Tribunales de Cuentas y Contadurías Generales en razón de no estar sendas funciones administrativas netamente diferenciadas, tanto en el orden constitucional como legal.

Se estima que el Tribunal de Cuentas es un órgano "independiente" y que debe realizar sólo control "a posteriori y externo", correspondiendo a las Contadurías Generales como órganos "dependientes" el control "a priori" concomitante, propios de lo interno.

En los últimos 50 años se ha producido un avance de las facultades de fiscalización de control interno, que originariamente lo efectuaban "a posteriori". Es necesario pues, establecida la concurrencia de atribuciones de las Contadurías Generales, cuáles han de ser los matices diferenciales si se acepta tal situación. En caso contrario, debería hacerse un replanteo, para decidir con precisión los momentos y naturaleza de la actuación de los Tribunales de Cuentas.

7  
Por nuestra parte, creemos que a las Contadurías Generales, como organismo de control interno les compete el ejercicio del control preventivo y concomitante, siguiendo la doctrina moderna.

Estimamos también que debe institucionalizarse a las Contadurías Generales (falta Nación y algunas provincias).

Deberían ampliarse los textos constitucionales en cuanto a forma de nombramiento, inamovilidad en el cargo mientras dure su buena conducta y eficiencia (del Contador General), procedimientos y causales de remoción, requisitos para la designación, ejercicio profesional (incompatibilidades, salvo docencia e investigación, régimen de responsabilidades, etc).

Asimismo la mención expresa del alcance y funciones de control extensivas a "resultados" (eficacia y eficiencia), en la gestión hacendal, que delimite con precisión, evitando superposiciones con otros órganos de control.

Las normas provinciales en la materia, en su evolución, han superado a la Nación particularmente a través de las constituciones de las nuevas provincias argentinas.



### 3 - Esquema Constitucional.

#### A -) "Contador General".

En dieciocho constitucionales provinciales:

Bs.As. - Catamarca - Ctes. - Chaco - Chubut - E. Ríos - Formosa - Jujuy - La Pampa - La Rioja - Mendoza - Misiones - Neuquén - Rfo Negro - San Juan - San Luis - Sgto. del Estero y Territorio Nacional de T. del Fuego, Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur.

#### B -) "... y sub-contador general":

Bs.As. - Chaco y Misiones.

### CONTADOR GENERAL - PODERES DEL ESTADO

#### \* A -) Sección del P.E.

##### a) Contador General - Fiscal de Estado.

Ej.: Bs.As.; Chaco; Entre Ríos; Misiones; R. Negro.

##### b) Contador Gral. - Fiscal de Estado - T. de Cuentas.

Ej.: Chubut.

##### c) Contador Gral. - Tribunal de Cuentas:

Ej.: Jujuy.

##### d) Contador General:

Ej.: Ctes. - Mza. - San Luis - Sgo. del Estero.

e) Sin ubicación precisa: su designación como atribución del P.E. según terna de la Cámara de Representantes o acuerdo del Poder Legislativo. Ej.: San Juan y Territorio Nacional de T. del Fuego, Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur.

#### \* B -) Sección del Poder Legislativo:

Ej.: Catamarca y La Rioja.

#### \* C -) Independiente de los Tres Poderes:

Ej.: La Pampa (con Fiscal de Estado y T. de Ctas.)

Formosa (con T. de Cuentas)

Neuquén (con Fiscal de Estado).

UBICACION

7

## NOMBRAMIENTO CONTADOR GENERAL

### A - ) Provincias con P.L. unicameral:

#### a) - Nombramiento por P.E. con acuerdo Legislatura.

Chaco - Chubut - Fsa. - Jujuy - La Pampa - La Rioja - Mnes. - Neuquén - R. Negro - S. Luis - Sgo. del Estero - Territorio Nacional de T. del Fuego, Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur.

#### b) - Idem según terna Cámara de Representantes.

San Juan.

### B - ) Provincias con P.L. Bicameral:

#### a) Nombramiento por el P.E. con acuerdo del Senado.

Ctes. - Entre Ríos - Mza.

#### b) Nombramiento por el P.E. según Terna del Senado.

Bs.As.

## DURACION EN EL CARGO

### A - ) Inamovilidad:

La Pampa - Río Negro.

### B - ) Duración Limitada: (posibilidad de reelección).

Entre Ríos (8 años)

Chubut (6 años).

Bs.As. - S.Luis - Sgo. del Estero (4 años).

Jujuy (3 años).

## REMOCION

### 1 - ) Igual requisito que para su nombramiento.

Bs.As. - Chaco - Jujuy - La Rioja - San Luis.

### 2 - ) Mediante jurado de enjuiciamiento.

Chubut - E. Ríos - La Pampa - Río Negro.

### 3 - ) Mediante juicio político:

Igual que gobernador y ministros Corte de Justicia.

## 4 - ) Otras.

Poder Ejecutivo con autorización previa del P.E. Ej.: Mendoza dará cuenta a Cámara de Senadores, cuya desaprobación requerirá 2/3 de votos presentes.

### CAUSALES DE REMOCION

La mayoría de ellas figura en la Legislación:

1 - ) Faltas o delitos en el ejercicio de sus funciones: (Chubut - E. Ríos).

2 - ) Mal desempeño o desorden de conducta: (La Pampa).

3 - ) Mala conducta o ineficiencia: (Río Negro - La Pampa).

4 - ) Mal desempeño de sus funciones: (Sgo. del Estero).

5 - ) Mal desempeño; delito en ejercicio de sus funciones; incapacidad física o mental sobreviniente; crímenes comunes (Fsa. - Mnes.).

6 - ) Incumplimiento de los debres correspondientes a su cargo (Fsa. - Mnes.).

### CALIDAD DEL CONTADOR GENERAL

La mayoría de las Constituciones Pciales., dejan librado al legislador.

a) - Título requerido:

- Dr. en Cs. Ecs. o Contador Púb. (R. Negro).
- Contador Público (Chaco).
- Abogado o C. Púb. con título nac. (Sgo. del Estero).

b) - Nacionalidad Argentina:

- Chaco.
- Chubut.
- E. Ríos.
- Neuquén.

c) – Edad:

– Mínima de 30 años.

Ej.: Chaco – Chubut – E. Ríos – Neuquén.

En el Chaco esta edad mínima es extensiva para el sub-contador; tesorero y sub- tesorero.

**INCOMPATIBILIDAD CON OTROS  
EMPLEOS O EJERCICIOS DE TODA  
PROFESION**

Sólo Chaco.

**ESQUEMA DE LAS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES  
RELATIVAS AL CONTADOR GRAL.  
Y/O CONTADURIA GENERAL**

Atribuciones Constitucionales del Contador  
General o de la Contaduría Gral.

**A - ) CONTROL DE PAGOS.**

(1) - No puede autorizar o conformar  
pagos que no estén arreglados a:

- Ley de Presupuesto.
- Leyes Especiales.

\* Bs.As. - Catamarca - Chaco - Chubut -  
La Pampa - Mnes. - Sgo. del Estero.

Incluye además casos de excepción especificados taxativamente: Chaco; Mza. Sgo. del Estero.

(2) - Observación de las Ordenes que no  
estén conformes a:

- Ley de Presupuesto.
- Leyes Especiales.

\* Ctes. - Chubut - Mza. - Neuquén -  
Sgo. del Estero - Incluyen casos especificados taxativamente: Chaco - Mza. - Sgo. del Estero.

(3) Intervención previa en los pagos como  
condición para que puedan ser ejecutados.

\* Bs.As. - Ctes. - Chaco - Chubut -  
Entre Ríos - Jujuy - La Pampa - Mza. -  
Mnes. - Neuquén - Río Negro - Sgo. del Estero.

(4) Publicación de las observaciones de  
órdenes de pago y giro de antecedentes del  
Tribunal de Cuentas.

\* Chubut y Entre Ríos, esa intervención debe exteriorizarse en un visto bueno.

\* Chubut y Entre Ríos, Neuquén, tiene la última, no así la de publicación de sus observaciones.

**(B) CONTROL DE LAS ORDENES QUE AUTORIZAN GASTOS:**

\* Chubut y Entre Ríos.

**(C) CONTROL DE OPERACIONES ADMINISTRATIVAS:**

Percepción e inversión de caudales públicos. \* Catamarca.

**(D) CONTROL DE LA ADMINISTRACION DEL PODER EJECUTIVO:**

\* La Rioja.

**(E) CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE UNA NORMA CONSTITUCIONAL POR LAS MUNICIPALIDADES:** \* Jujuy: controla que dichos entes no inviertan más del 30 o/o de sus rentas (en pers. adm).

Del análisis de los textos constitucionales surge pues que la función primordial de las Contadurías Grales., es de control, bajo los términos "autorizar", "conformar", dar el "visto bueno", etc. En forma directa; algunas ejercen el "control de la administración del P.E." o de "la percepción e inversión de caudales públicos".

En general el constituyente deja librado al legislador la determinación de las demás funciones.

Es evidente que el aspecto más destacado de tal control es su carácter de "previo".

El contador autoriza los pagos cuando ellos están conformes a la Ley de Presupuesto; Leyes Especiales o casos de excepción taxativamente contemplados. De ello depende la validez del acto mismo, adquiriendo vida jurídica.

Cuando el contador general "observa" el acto queda en suspenso salvo "insistencia" del P.E.; en algunas provincias aquella debe ser publicada (Chubut y Entre Ríos) y girados los antecedentes al Tribunal de Cuentas (Chubut - Entre Ríos y Neuquén).

En cuanto al ALCANCE del control PREVIO al pago estimamos que además del principio de legalidad financiera (Ley de Presupuesto; Imputación; Partida, etc.) debe contemplarse la eficiencia del acto, el resguardo del patrimonio fiscal; es decir, el análisis de los precios

estipulados; garantías ofrecidas por los proveedores y otros aspectos que en realidad están reglados expresamente o no.

En cuanto al momento en que se debe ejercer el control, en algunos casos surge el carácter preventivo, según las funciones asignadas constitucionalmente y en otros debe agregarse el concomitante y el posterior.

En su aspecto financiero patrimonial se divide legal y doctrinariamente en control interno y externo. La diferencia radica en la ubicación que tiene el organismo de control con relación al controlado (según exista o no dependencia jerárquica con respecto al nivel superior de este último).

Para otros autores la diferencia se halla en los diversos fines que persiguen; al respecto Granoni dice que: "el control Externo apunta fundamentalmente a la garantía de la hacienda en atención al pueblo soberano y al órgano que como representante directo de él, ejercita la potestad legislativa.

El Interno, en cambio, tiene como destinatario al órgano administrativo como medio indispensable de información o conocimiento a fin de asegurar la eficiencia de su cometido a nivel básicamente de la dirección y en el orden general a la regularidad o legalidad para resguardar la eventual responsabilidad del órgano".

#### **CONTROL EXTERNO:**

Poder Legislativo, Poder Judicial, Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas, Ministerio Fiscal, Tribunal de Cuentas.

#### **CONTROL INTERNO:**

Servicios Administrativos Cbles; Auditorías Internas y fundamentalmente las Contadurías Generales.

#### 4 – La Contaduría General de la Provincia de Corrientes

##### 4.1. Constitución.

**a) "Contador General".**

El capítulo V titulado del "Contador General y Tesorero de la Provincia" se refiere a ambos funcionarios conjuntamente, desde el artículo 134 al 137.

**b) Contador General – Poderes del Estado.**

El capítulo mencionado integra la parte correspondiente al Poder Ejecutivo, además del Tesorero.

**c) Nombramiento contador general.**

En nuestra provincia rige el sistema bicameral y el nombramiento lo efectúa el gobernador con acuerdo del Senado (art. 134).

**d) Duración en el cargo.**

Al derivar a la determinación por Ley de Contabilidad las causas de remoción y responsabilidades, entendemos que el principio es la inamovilidad (indirectamente).

**e) Remoción.**

El artículo 137 remite su determinación —como hemos dicho— por la Ley de Contabilidad.

**f) Atribuciones.**

El contador podrá observar o no liquidar órdenes de pago que no estén regladas a la Ley General de Presupuesto o Leyes Especiales, o a los acuerdos del Poder Ejecutivo en los casos del art. 127 (receso de la Legislatura — erogaciones para conservar la paz y el orden público y la seguridad) art. 137.

##### 4.2. Ley de Contabilidad No. 3175/74

En el título VII "Del Servicio de Contabilidad" en su artículo 62 establece que "la Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico financiera de la hacienda pública a cuyo efecto requerirá y/o tendrá 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".



El artículo 63 expresa que "La Contaduría General de la Provincia estará a cargo de un contador general integrando la misma un sub-contador general, un cuerpo de contadores y demás personal que le asigne la Ley de Presupuesto".



El artículo 64 repite las condiciones del nombramiento del Contador General y especifica que debe reunir las siguientes calidades:

a) Ser argentino nativo (luego ampliado), con no menos de cinco años de residencia inmediata en la Provincia;

b) Ejercer sus funciones con dedicación exclusiva.

c) Poseer título de Contador Público Nacional o Doctor en Ciencias Económicas otorgados por Universidad Nacional y no menos de cinco años de antigüedad en la Administración Pública nacional, provincial o comunal, computándose como tales los desempeñados con posterioridad al título.

No podrán desempeñar la función de contador general de la provincia, las personas que hubiesen sido declarados en quiebra o concursado civilmente o declaradas judicialmente culpables en procedimientos de dolo, fraude o cualquier otro tipo de penalidad que afecte su honestidad, buen nombre y honor.

Otras causales de destitución son la inconducta o violación a sus funciones específicas, a cuyo efecto se sustanciará un sumario a cargo del Fiscal de Estado, sin perjuicio de las acciones judiciales que pudieran corresponder por la naturaleza de los actos o hechos cometidos.

El Subcontador General será designado por el Gobernador, debiendo reunir las mismas calidades que para el Contador General de la Provincia (art. 66).

En cuanto a las atribuciones de la Contaduría General, están señaladas en los artículos 35 (registraiones contables), 43 (Cuenta General del Ejercicio), 62 (Control Interno) y 67, de acuerdo al siguiente detalle:

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 rendiciones de cuentas;
- d) Controlar la emisión y distribución de los valores fiscales;
- e) Asesorar al Poder Ejecutivo en la materia de su competencia;
- f) Formular oposición u observación a todo acto que, llegado a su conocimiento o intervención aporte una violación a las normas legales en vigencia atinente a su materia. Los actos observados sólo podrán efectuarse previa insistencia del Poder Ejecutivo por Decreto en Acuerdo General de ministros; en este caso la Contaduría General le dará curso sin nuevas observaciones y sin responsabilidad de su parte, la que será exclusiva de las autoridades que suscriben el decreto de insistencia; y
- g) Las demás funciones que se le asignen.

Los titulares de los respectivos servicios y Contadurías de los Organismos Descentralizados tendrán carácter de agentes de coordinación con la Contaduría General.

El título VIII "Del juicio de responsabilidad" contiene disposiciones relacionadas con la participación de la Contaduría General.

El Contador General y Tesorero General de la Provincia, directamente responsable de la gestión financiera no podrán renunciar seis meses antes y seis meses después de la finalización del período constitucional o acafalía (art. 85).

Estas son las principales disposiciones de la Ley de Contabilidad Provincial acerca de la Contaduría General y/o Contador General.

**CONSIDERACIONES FINALES**

De acuerdo a las apreciaciones de valor que se han vertido a lo largo de este trabajo, participamos globalmente de la idea de que el CONTROL PUBLICO debe adecuarse a las necesidades actuales, adaptando los textos constitucionales a las nuevas necesidades a fin de afirmar el poder de control, con atribuciones definidas que eviten superposiciones, con las más modernas herramientas y técnicas de control (presupuestos por programas; presupuesto base cero) Pert; C.P.M.; Auditorías integrales, registraciones adecuadas a los objetivos de evaluación de mérito, medios electrónicos, gráficos Gantt; organización y métodos, etc.).

Entendemos que si bien los textos constitucionales y legales han sido sobrepasados por estas modernas tendencias doctrinarias, no puede interpretarse con carácter restrictivo las atribuciones de control interno de la gestión económico-administrativa del estado que se han atribuido a las Contadurías Generales.

El ejercicio de dicho poder debe ser pleno; integrando los criterios de legalidad y de mérito, sin enfrentamiento, dentro del marco del derecho, aún utilizando normas discrecionales pero adecuadas al objetivo supremo del control de saber qué se ha hecho dentro de lo planificado y cómo, como corolario de la responsabilidad propia del poder administrador.

Reconocemos las divergencias existentes en materia doctrinaria acerca de si el "control de gestión" debe integrar el área de competencia de los órganos de control interno o los órganos de control externo.

Algunas opiniones se inclinan por reservar a aquéllos el control de legalidad, en razón de su contacto directo con las estructuras de gestión y los procedimientos administrativos. Así el control se encargaría de analizar las cuestiones relacionadas con la eficacia y la eficiencia, expresiones sintéticas de los criterios de oportunidad, economicidad, mérito, resultados.

Otra posición, a la cual adherimos, concibe al Control de Gestión como a un SISTEMA DE INFORMACION, integrado por dos subsistemas:

a) control operativo (que se ocupa de determinar el cumplimiento de las metas, de los programas y proyectos más significativos). Es decir un control de la EFICACIA.

b) control de la gestión económico-financiera: Está relacionada con la EFICIENCIA.

Dicho sistema debe estar inserto en el máximo nivel del Poder Ejecutivo, para favorecer la toma de decisiones, que permitan orientar la acción hacia la concreción de los planes establecidos, conocidos los desvíos y sus causas en el momento oportuno e incluso la reformulación de objetivos y metas y como medio de afirmar el principio de responsabilidad de los funcionarios.

El "control de gestión" es una etapa del proceso de planificación que debe prever un sistema de retroalimentación para que la información, que debe ser oportuna, dinamice la gestión hacendal y de gobierno.

La determinación de unidades de medida o indicadores debe obtenerse en el aporte interdisciplinario e integrador, adecuados a los diferentes niveles de la estructura del poder ejecutivo.

Este sistema debe ser controlado mediante auditorías integrales por las Contadurías Generales.

El control de gestión permitirá ejercer un control sustancial en la medida en que logre acciones correctivas, permitiendo detectar responsabilidades en el mérito de la gestión de sus funcionarios.

No obstante que hay quienes opinan que los órganos de control interno en razón de su dependencia jerárquica no estarían capacitados para emitir dictámenes u opiniones que podrían tener una fuerte carga de subjetividad política, creemos que los Contadores Generales, con la colaboración de profesionales bajo su responsabilidad, con la inamovilidad de aquél, asegurada institucionalmente y con las normas y procedimientos técnicos de éstos, estaría salvaguardado el criterio de independencia, que debe presidir sus opiniones, que además deben ser objetivas.

Creemos que la cuenta general del Ejercicio debe estar integrada, además, por un informe técnico acerca de la gestión económico-financiera.

A nuestro modo de ver correspondería a las Contadurías Generales, por sus atribuciones de control interno de la gestión económico-financiera, la responsabilidad del subsistema específico del Sistema del Control de Gestión a que hacemos referencia "ut supra".

El control físico, control operativo, que integra el subsistema que se encarga de evaluar el grado de cumplimiento de las metas correspondientes a los programas y proyectos significativos, debe ser cumplido por los órganos ejecutores, de base, cuya información se procesa y pasa a los niveles sectoriales, cuyos ministros la procesan e informan al gobernador, previo proceso final por parte de la unidad central (organismos coordinador central de planeamiento).

El Ministerio de Hacienda y Finanzas del cual depende la Contaduría General (en el caso de Corrientes) haría la evaluación final de la gestión económico-financiera.

En consecuencia la actuación de las Contadurías Generales estaría reservada a un sector del sistema de Control de Gestión, debiendo participar en la planificación y programas del gobierno (forma preventiva) sobre la marcha de la gestión (forma concomitante) y en la evaluación final (a posteriori).

Entendemos que nuestras apreciaciones no importan ceder una porción de sus atribuciones de control, porque su participación en el Sistema de Control de Gestión sería dentro del marco específico de sus atribuciones, el control interno de la gestión económico-financiera, especialidad en que las Contadurías Generales son las más idóneas.

Por último estimamos que la implementación de un Sistema de Control de Gestión debe servirse de las estructuras estatales, sus procedimientos y técnicas debidamente normatizadas y su ejercicio no debe trabar la gestión de los órganos y funcionarios sino contribuir al éxito en los objetivos superiores del Estado.

**BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

- BENZRIHEN, Jorge Issac: "La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional". Bs.As. 1977.
- CARDON C.A. y LAMAS, E.R.: "Cipeap" Ediciones Especiales No. 3. Córdoba. 1982.
- COLLAZO, Oscar Juan: "Administración Pública". Tomo I. Ediciones Macchi. Bs.As. 1974.
- COLLAZO, Oscar Juan: "Administración Pública". Tomo II. Ediciones Macchi. Bs.As. 1981.
- CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA.
- CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES.
- DONOLO, D. y GIMENO, E.: "Control" FCI 1980.
- GIMENO BALAGUER E.: "Elementos de Control de Gestión" CFI.
- GIMENO BALAGUER E.: "Administración de Entes Públicos". CECYT. 1983.
- GORDILLO, A. Agustín: "Problemas de Control de Gestión de la Administración Pública en América Latina". Editorial Civitas. España. 1981.
- LEY DE CONTABILIDAD DE LA PROVINCIA DE CORRIENTES No. 3.175/74.
- MEMORIAS 2do. CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS. MENDOZA. 1979 (Dr. DROMI).
- PEREL, Vicente L.: "El Control de Gestión". Ediciones Macchi. Bs.As. 1976.
- REGIMEN DE LA ADMINISTRACION PUBLICA Año 5 No. 51. Editorial Ciencias de la Administración S.R.L.
- SUBSECRETARIA DE PLANEAMIENTO: Documento de Trabajo No. 1. Provincia de Corrientes. 1983.
- TREJO, Lea Cristina Cortés de: "Las Contadurías Generales y los textos constitucionales". 1978.