

1983



**VIº CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES**

CORRIENTES, SEPTIEMBRE DE 1983

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

AUTORES:

Dr. Mario J. Repila

Dr. Jorge Pirovano

Dra. Lydia T. de Etienne

**Contaduría General de la Municipalidad
de la Ciudad de Buenos Aires**

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



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

AUTORES:

Dr. Mario J. Repila

Dr. Jorge J. Pirovano

Dra. Lydia T. de Etienne

**Contaduría General de la Municipalidad
de Buenos Aires**

R E S U M E N

- I - INTRODUCCION
 - II - CONCEPTUALIZACION DEL CONTROL
 - III - CONTROL DE GESTION
 - IV - EXTENSION Y ALCANCES
 - V - IMPLEMENTACION
 - VI - INTENTOS DE IMPLANTACION
 - VII - UBICACION DE LAS CONTADURIAS GENERALES
 - VIII - CONCLUSIONES
 - IX - BIBLIOGRAFIA
-

I - INTRODUCCION

No resulta necesario exhibir argumentos para sostener la necesidad de implantar el control sobre los aspectos hacendales en todo tipo de organización, sea que la misma revista el carácter de pública o privada.

Si en cambio será conveniente aportar precisiones - respecto de los alcances, profundidad y contenido de los controles que han de realizarse.

Habrà consecuentemente que determinar si los mismos han de adquirir caracteres simplemente formales o bien afectar aspectos sustanciales, si quedarán sujetos a tradicionales conceptos o se proyectarán como moderna concepción de futuro.

Es decir, en definitiva, deberá definir si se satisfarán con un enfoque parcial y limitado de los actos y hechos - que analicen o bien intentarán profundizar en los mismos procurando detectar la interrelación existente entre los elementos - que los componen y la vinculación de éstos con otras situaciones que formen su contexto.

Sugereute resulta en tal sentido lo expresado por - el Dr. E. Leslie Normanton (auditor de la OTAN) al considerar - que "los organismos de auditoría gubernamental deben optar por el desarrollo progresivo de su actividad o permanecerán con el transcurso del tiempo como antiguos monumentos".

Esta afirmación, que encierra y sintetiza toda una problemática del momento que nos toca vivir, puede en alguna medida representar la filosofía con que ha de encararse el presente trabajo.

Será su objetivo fundamental intentar determinar la posibilidad de orientar los esfuerzos destinados a obtener, superando rígidas concepciones, un enfoque que actualice sus técnicas y permita un accionar permanentemente adecuado y adaptado al quehacer de la dinámica hacendal.

II - CONCEPTUALIZACION DEL CONTROL

Como cuestión previa a considerar los aspectos específicos del tema, será conveniente incursionar sobre el concepto de control y las clasificaciones que de él se hacen habitualmente.

Pero es del caso resaltar que tal incursión habrá de ser lo más breve posible, atento que ciertos elementos que integran el conjunto de factores y situaciones a analizar se consideran suficientemente conocidos, atento el nivel de los destinatarios del trabajo.

Formulada tal aclaración y como una primera aproximación debe señalarse que para el Dr. Eugenio A. Matocq "Integran el campo de lo que debe entenderse por control de la Hacienda Pública la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes".

Por su parte para el Licenciado Eugenio Gimeno Balaguer "Control es un componente del proceso administrativo que tiende a asegurar el cumplimiento de los objetivos propuestos. En este sentido para ser ejercido efectivamente, necesita información pertinente y oportuna y un ejercicio real del poder para

tomar decisiones".

De los conceptos enunciados así como de otros consultados, puede concluirse sintéticamente que el control consiste fundamentalmente en el conocimiento y verificación de hechos acontecidos para proceder a su comparación con las previsiones formuladas y así obtener conclusiones acerca del cumplimiento de objetivos y la determinación de desvíos producidos.

Asimismo debe destacarse el concepto de ejercicio real del poder para la toma de decisiones, toda vez que se entiende debe existir una estabilidad en el cargo que permita el ejercicio de las facultades de control con absoluta independencia de criterio para evitar que el mismo se transforme en una mera ficción.

Lo expuesto representa apreciaciones que entiéndese han de resultar básicas en el desarrollo del presente ensayo.

Respecto de las clasificaciones que habitualmente se realizan, justamente por conocidas cabe citar fugazmente - las que lo agrupan en interno o externo, según la ubicación - del órgano que lo efectúe, en preventivo, concomitante o crítico por el momento de su aplicación; en continuo o intermitente según la oportunidad o aquella que lo ubica como, presupuestario, patrimonial, de costos o administrativo según el ámbito - de su contenido.

Habr  en cambio de merecer mayor detenimiento aquella que conforme a su alcance lo divide en formal y sustancial o como indica otro autor según su objeto lo clasifica en de legalidad y de mérito.

Y si de acuerdo con lo expresado el control sustancial se ocupa de la eficacia con que se ejecuta un acto o como se manifiesta el control de mérito juzga la conveniencia, bondad, oportunidad, eficiencia o productividad, desde ya puede decirse que el control de gestión se enrola dentro de esta especie.

Pero es menester no concluir el presente capítulo - sin especificar -como luego habrá de procurar aclararse- que entre el control de gestión y el de legalidad no existe antagonismo alguno, sino más bien relación de otra índole.

III - CONTROL DE GESTION

Caracterizados así algunos aspectos que se consideran esenciales acerca del control, se encuentran creadas las condiciones para la introducción específica en el control de gestión, el cual ha de ser considerado en el presente como sinónimo de control superior.

La necesidad de su estructuración nace como consecuencia del crecimiento y desarrollo de los Estados Modernos, circunstancia que lleva aparejada el incremento tanto de la cantidad como de la complejidad de los actos que efectiviza la administración pública, haciendo imperativo profundizar la naturaleza de los controles a que ha de sujetar su accionar.

En tal sentido, sin pretensiones de definición, pero sí con la finalidad de lograr su ubicación, se puede afirmar que el control de gestión es un sistema de información destinado a medir la eficacia y eficiencia de las actividades hacendales, determinar acerca del cumplimiento de los objetivos fijados y establecer los desvíos producidos.

Pero a su vez para una correcta ubicación e interrelación de los aspectos del control, parece conveniente recurrir primeramente a los asentamientos legales que le dan lugar.

En tal sentido debe destacarse que ya nuestra Carta Magna establece el principio de la división de poderes y en particular otorga al Poder Legislativo la facultad de controlar al Ejecutivo a través de la fijación anual del presupuesto de gastos y al atribuirle el aprobar o desechar la cuenta de inversión.

Los aspectos técnicos de estas facultades han sido atribuidos por razones que deben entenderse obvias, al Tribunal de Cuentas de la Nación, siendo del caso destacar que en varias de las provincias que integran nuestro país, dicho organismo cuenta con raigambre constitucional.

Sobre la base de esta urdimbre a la cual deben agregarse las Contadurías Generales en la medida que son depositarias del control interno de las respectivas administraciones, se ha estructurado el control de legalidad o formal, que se practica regularmente.

Se trata entonces de orientar los esfuerzos, como se enunciara en la Introducción, con el objeto de superar conceptos y lograr la implantación de un esquema de control que no se agote en el control mismo, sino que captando otros aspectos esenciales de los actos hacendales permita un análisis de los mismos con un enfoque más amplio al tradicional.

En tal sentido y completando una apreciación formulada al finalizar el capítulo anterior debe ratificarse que no existe enfrentamiento alguno entre control de legalidad y control de gestión sino por el contrario y en función de las aseveraciones anteriores en cuanto a superación de conceptos, entiéndese que el primero debe formar parte integrante del segundo.

Es decir que en una moderna concepción que pretenda abarcar la totalidad de los aspectos que resulten sensores de la actividad hacendal, aquel deberá quedar incorporado al sistema, adecuando su accionar a las pautas que conformen la filosofía de este.

IV - EXTENSION Y ALCANCES

Si aparentemente se ha logrado una conceptualización del control de gestión y se le ha otorgado la ubicación que se entiende le corresponde, será del caso analizar la amplitud de la extensión y alcances que habrán de caracterizarlo.

Porque en esta cuestión cabe formular una advertencia respecto del riesgo que debe evitarse al situarlo en su correcto ámbito.

Ello en cuanto a que debe circunscribirse a los aspectos hacendales, con total exclusión de los objetivos políticos, con los cuales en manera alguna debe interferir.

Lo expuesto, sin perjuicio de aclarar que estos últimos quedan reservados a los representantes del pueblo y han necesariamente de formar la base sobre la cual aquellos otros han de desarrollarse.

Esto ha de permitir una adecuada interrelación entre los objetivos de política nacional que se proponga el Estado y los de la gestión hacendal que le sirvan de medio, pero cuidando evitar todo entrelazamiento que no resulte de la estricta necesidad de comunicación entre ambas instituciones para la realización de sus fines.

Otra circunstancia que caracteriza el alcance del control de gestión lo constituye la existencia de facultades - regladas y discrecionales, en distinta proporción según los ca sos, que hacen a la esencia misma del acto administrativo.

Sabido es que al nivel de responsabilidad que se - otorgue a un funcionario corresponde un determinado grado de - discrecionalidad en el ejercicio de sus funciones.

Y cuanto mayor sea la discrecionalidad que se dis- ponga, mayores las alternativas de acción posible y por consi- guiente mayor el grado de control al cual podrá ser sometido.

A modo de fugaz ejemplo puede significarse que la Ley de Presupuesto otorgará en un determinado caso la facultad de adquirir un bien y la Ley de Contabilidad en materia de con trataciones reglará los extremos a que debe someterse su accio nar contractual.

Pero puede ser que en ninguno de estos instrumen- tos se encuentre establecida la época del año en que habrá de materializarse tal operación quedando al mejor criterio del - funcionario su concreción.

Este ejemplo, que podrá multiplicarse infinitamen- te resulta útil para demostrar uno de los campos donde la dis- ciplina que nos ocupa ha de introducirse con toda eficacia.

V - IMPLEMENTACION

Si de todo lo hasta aquí expuesto, se puede coincidir en cuanto a que el control de gestión es esencialmente un sistema de información que podrá ser utilizado en la toma de decisiones y a su vez existe acuerdo en cuanto a su extensión y alcance, será del caso entonces incursionar sobre su materialización.

Es evidente que la información que se debe disponer consiste en determinados parámetros o indicadores que permitan el seguimiento de la actividad ya sea por comparación con otros anteriores o bien patrones predeterminados.

La problemática de implantación ha de encontrar uno de sus puntos culminantes en los orígenes de la información a procesar, ya que habrá que utilizar los sistemas existentes, mejorarlos si fuere menester y crearlos parcial o totalmente en aquellos aspectos aún no contemplados.

Habrà de hacerse frente a las falencias de distinto tipo con las cuales ha de enfrentarse, tales como el todavía no adecuado desarrollo del sistema presupuestario y la insatisfactoria estructuración de los sistemas contables.

Otra cuestión que resulta esencial dentro del esquema de información es disponer de un sistema de costos que se adapte a sus requerimientos, consistiendo por consiguiente otro escollo a superar su inexistencia o inadecuación.

También cabrá examinar la necesidad de contar con información estadística existente o a implantar.

Deberá tener presente que según fuere la cantidad de información a procesar, sistematizar y evaluar, deberá recurrir a modernos sistemas computarizados, ya que resulta obvio que la eficacia que se pretende lograr de la actividad controlada, ha - de ser también alcanzada por el control mismo.

Un tema que merece especial atención, ya que se está dentro del sector público, es la distinción que puede encontrarse entre las haciendas de producción y las de erogación.

Probablemente en las primeras ha de resultar más accesible la implantación del sistema, atendiendo en general a su estructuración como empresas y por ende la existencia de mayor - cantidad de antecedentes similares aprovechables.

Más arduo en cambio se supone que ha de ser en el segundo caso donde debe señalarse claramente que en determinadas - situaciones ha de interpretarse como un desafío que la actividad creativa por supuesto no puede ni debe soslayar.

Así, profundizando en alguna medida la cuestión, ob-sérvese que resultará relativamente más sencillo establecer pará - metros donde se presten servicios directos a la población, que - aquellos donde tales servicios asuman un carácter general, aten-to la dificultad que puede hallarse para determinar la unidad de producto.

No obstante cabe insistir que mediante el adecuado esfuerzo imaginativo han de elaborarse los criterios que permitan su aplicación en tales áreas.

Para completar el aspecto analizado en el presente capítulo, es conveniente señalar el papel que cabe a la Auditoría Operativa en el Control de Gestión.

A tales fines debe recurrirse al trabajo presentado por la Contaduría General de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ante el Vº Congreso de Contadurías Generales realizado en la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca en Noviembre de 1982, en el cual se sostenía que "...la auditoría operativa...hace al control de gestión en forma directa, por tratarse de una herramienta fundamental en el desarrollo del mismo".

En tal sentido cobija primeramente detenerse en el concepto de auditoría, en cuanto la misma representa una verificación y examen crítico mediante la aplicación de distintos procedimientos con el objeto de emitir un juicio técnico sobre determinado documento o información.

Y si entonces y conforme se lo ha reiterado el control de gestión es un sistema de información que permite medir eficacia y eficiencia, determinar cumplimientos de objetivos y detectar desvíos, a la auditoría operativa, como su principal herramienta le ha de corresponder la verificación de la confia-

bilidad y consistencia de tal información y consecuentemente sus objetivos han de quedar identificados con el sistema al cual sir
ve.

No ha de extrañar por consiguiente que conforme la -
óptica con la cual se lo enfoque pueda entenderse que ambas disci-
plinas se subsuman en una única. Pero ocurre que, conforme más -
arriba se lo describe, para proceder a su diferenciación el razo-
namiento a practicar ha de resultar indudablemente tarea sutil.

Dentro de este mismo orden de ideas cabe señalar que
el mencionado Congreso, en el pertinente Despacho de Comisión -
aprobado por el Plenario de Clausura expresa en su art. 1º al re-
ferirse al alcance del control de la hacienda pública por parte
de las Contadurías Generales que "...procuren ampliar el mismo -
al exámen de la gestión hacendal de un ente, con el propósito de
evaluar la eficiencia y economía en su planificación, organiza-
ción y uso de los recursos asignados, analizando asimismo el lo-
gro de los objetivos trazados".

VI - INTENTOS DE IMPLANTACION

En el ámbito de las Empresas del Estado el control ha seguido distintas etapas desde su atribución al Tribunal de Cuentas por parte de la Ley de Contabilidad pasando por la Creación de la Corporación de Empresas Nacionales y estableciéndose el control por parte de la Sindicatura de Empresas del Estado.

Probablemente sea este el régimen donde el control de gestión haya recibido un tratamiento con cierta minuciosidad en los textos legales, confirmando de alguna manera lo afirmado en el capítulo anterior acerca de las haciendas de producción.

En el orden nacional, el Decreto Nº 831 del 18 de - Marzo de 1974 crea el "Sistema Nacional de Control de Gestión", en cumplimiento de la disposición del Decreto Nº 145 del 13 de Octubre de 1973, que establece la obligatoriedad de prever mecanismos administrativos para el control de la gestión pública, a nivel ministerial.

En cuanto a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, el Decreto Nº 4448 publicado en el Boletín Municipal del 15 de Agosto de 1980 crea el Sistema Municipal de Control de - Gestión con la finalidad de "...posibilitar el seguimiento y - evaluación de la ejecución de planes, programas, metas, actividades, proyectos y obras de la acción municipal, así como la información en tiempo y forma, para la toma de decisiones de las autoridades superiores...".

Opínase que estos antecedentes resultan elementos útiles en la integración de un sistema, según ha de sostenerse seguidamente.

VII - UBICACION DE LAS CONTADURIAS GENERALES

Para precisar este tema conviene volver sobre aspectos reiteradamente sostenidos en el desarrollo de este ensayo.

Se ha expresado que el control de gestión consiste en un sistema de información, que sus alcances son hacendales - no interfiriendo el campo político y se han definido distintos elementos técnicos que forman su contenido con destino a su implementación.

Entonces como una primera apreciación se puede afirmar que las Contadurías Generales están en condiciones de realizarlo o, mejor dicho, son los organismos naturales para realizarlo.

Ello por cuanto constituyen los entes que centralizan la información, proyectan su acción sobre lo hacendal y poseen la capacidad técnica para lograr su estructuración.

Pero no resulta suficiente con lo expresado para definir el accionar que deberán desarrollar para la elaboración del sistema.

Será necesario por una parte tener en cuenta aquellas dificultades y falencias enunciadas en el capítulo V y consecuentemente dictar disposiciones y realizar esfuerzos destinados a su superación.

Igualmente y por constituir la coordinadora de las actividades de los servicios, estará en condiciones de establecer un sistema parcial en cada sector que actúe como delegado y le permita particularizar el análisis del mismo.

Paralelamente y con la información recibida de todos ellos procederá a la integración de un sistema a nivel general.

Finalmente actuará como factor aglutinante en relación con aquellos sectores ya creados por disposiciones específicas, promoviendo el aprovechamiento integral de su actividad y antecedentes recopilados.

VIII - CONCLUSIONES

Las Contadurías Generales son las depositarias naturales del control de gestión hacendal.

Para su ejercicio deberán dictar o promover el dictado, según el caso, de las disposiciones que le resulten necesarias para su desarrollo.

Deberán efectuar los esfuerzos mínimos destinados a su implementación técnica.

Procurarán la creación, dentro de sus ámbitos de los sectores específicos que materialicen su ejecución.

Serán las coordinadoras tanto de los sectores contables que cumplirán tal misión en las distintas jurisdicciones, como de todos aquéllos organismos que la legislación haya creado para esa actividad específica.

IX - BIBLIOGRAFIA

1. "Tratado de Contabilidad Pública", Eugenio A. Matocq, Buenos Aires 1962.
2. "Administración Pública", Dr. Oscar Juan Collazo, Buenos Aires 1974.
3. "Un eficaz control estatal", Dr. Ernesto Raúl Lamas, Buenos Aires 1980.
4. "Consideraciones para la implantación de un Sistema de Control de Gestión en las Empresas del Estado", Lic. Eugenio Gimeno Balaguer, Córdoba 1973.
5. "Control de Gestión", T.G. Rose, Bilbao 1972.
6. "VII Congreso Nacional de Administración Pública. El sistema de control hacendal de entes descentralizados. La técnica de análisis e interpretación de estados contables", por L. Cortés de Trejo y L. Costa Lambert, Regista Régimen de la Administración Pública, Año 3 N° 33.
7. "Los costos, el Control de Gestión y el Sistema Presupuestario", por Oscar M. Osorio, Octubre - 1982.