



Vº Congreso Nacional de
Contadurías Generales

Catamarca 1982



Tema:

La Auditoría Operativa en la Hacienda Pública

Autor:

Cr. Carlos Arturo Galván
Contaduría General de Catamarca



PRIMERA PARTE

INTRODUCCION

Antes que nada nuestro primer paso será el de ubicar el terreno en el que se deberá actuar.

Sabemos que las distintas asociaciones a que el sujeto da vida en el proceso asociativo se distinguen por su finalidad y por el sector de actividad humana a que se encaminan. Algunos entes tienen fines materiales, otros fines espirituales, y algunos reúnen ambas condiciones.

Rossi a clasificado a los entes en seis grupos, por su finalidad u objeto; a) entes de vida pública (Estado y demás organismos políticos menores; b) entes de vida doméstica (familia); c) entes de vida económica (empresa); d) entes de previsión social; e) entes dedicados a la enseñanza; f) entes de vida superorgánica (iglesia, agrupaciones científicas). (1)

"El ente es el concepto comprensivo y extenso que designa al ser, esto es, aquello que existe. El hombre, la familia, el gremio, la cofradía, la iglesia, el municipio, la provincia, el Estado, son entes. Pero hay en la vida del ente actividades de muy diverso carácter: unas tienden a su perfeccionamiento espiritual, otras a su cultura, otras a sus deberes con Dios, y otras que forman un grupo muy complejo y amplio, se destinan a satisfacere las necesidades mediante la aplicación de bienes materiales o servicios útiles. Este último sector de la conducta de los entes da origen a su actividad administrativa de naturaleza económica, y es en este sector donde surge otro concepto más particular y menos comprensivo que el de ente: es el de "Hacienda".

La hacienda está inserta en la administración económica del ente, esto es, en su actividad de utilización o manejo de bienes y servicios económicos; y para concretar esa actividad

se verifica una unión de cosas y de tareas.

La hacienda es, por consiguiente la coordinación económica de la actividad humana y de los bienes. De esta manera al individuo corresponde una hacienda lo mismo que a la familia, a la empresa de producción, a la provincia y al Estado.

Cuando se trata de entes colectivos, la hacienda puede ser definida como la coordinación económica activa de personas y de bienes, para satisfacer necesidades propias". (2)

Si aplicamos el concepto de hacienda a la esfera del ente político máximo que es el Estado, podemos caracterizar el concepto resultante de "hacienda pública" como la coordinación económica activa de personas y de bienes económicos, establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común que los individuos no podrán atender aisladamente.

Para el cumplimiento de esta finalidad, la hacienda pública requiere medios económicos que obtiene de dos maneras, una directa u originaria y otra derivada; la vía directa consiste en el usufructo de sus propios bienes, y la derivada, que es la más importante, es resultado de su poder coactivo sobre los individuos y se manifiesta en la posibilidad de exigir contribuciones obligatorias a la población, ya sea en cargas o prestaciones personales, ya sea en dinero o en especie.

La expresión "Coordinación económica activa de personas y de bienes", y la finalidad de la hacienda pública de satisfacer necesidades de orden colectivo, permiten determinar los elementos que dan vida e integran la hacienda pública. En efecto, como en toda hacienda, hay en la que pertenece al Estado una coordinación o reunión de personas y éstas actúan, esto es, se ponen en acción (por eso decimos coordinación activa), admi

nistrando ciertos elementos materiales, que son los medios económicos o materia administrable; pero, a la vez, toda esta acción se dirige a una finalidad determinada. Por eso, los elementos de cualquier hacienda son: a) el sujeto o elemento personal o subjetivo, que puede ser individual o colectivo; b) la materia administrable, o elemento objetivo o material, que está dado por la parte de riqueza que pertenece a la hacienda; c) la actividad o acción concreta de los órganos sobre la materia administrable, o sea la gestión administrativa; d) la finalidad.

En la hacienda pública también se presentan esos elementos: a) el sujeto es un ente colectivo formado por la reunión de los habitantes de un lugar; b) la materia administrable es el patrimonio del Estado, o sea el conjunto de bienes susceptibles de posesión estatal; c) la actividad es ejecutada por los órganos administrativos y ella sirve para dar vida a la hacienda, pues la pone en acción, movilizand^o la riqueza y aplicándola a la satisfacción de ciertas necesidades; d) la finalidad específica es satisfacer las necesidades colectivas o comunes, lo que distingue claramente a la hacienda pública de toda la hacienda privada.

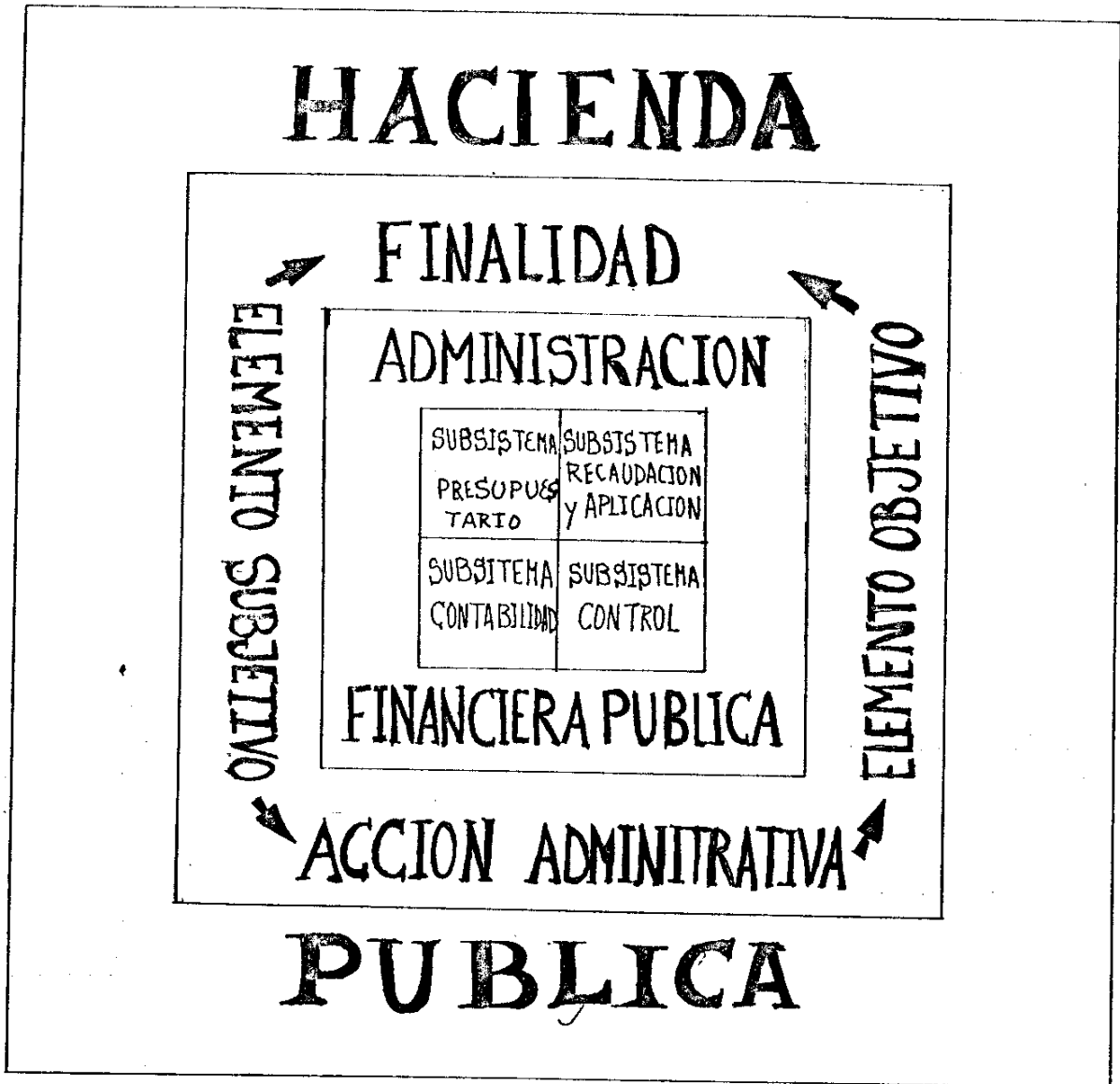
Así integrada la hacienda pública, por los cuatro elementos ya mencionados, engloba como una forma de acción administrativa a la administración financiera pública que es el núcleo dinámico de aquella y está compuesto, a su vez de cuatro subsistemas que son: a) presupuestario, b) recaudación, determinación y administración de los recursos financieros; c) de contabilidad y d) de control.

El logro de los objetivos de la administración financiera sólo podrá ser posible si éstos desarrollan su accionar en forma armónica y coordinada, a la luz de los fines genera



les de la misma, dado que si no se tiene claro ese concepto, su desarrollo no se caracterizará por pautas de economía, eficiencia y efectividad, es por eso que debiera entenderse por administración financiera pública " ... la consecución de los recursos el manejo de los mismos de la manera más inteligente destinándola a los sectores que lo requieren, de tal manera que se obtenga el máximo de beneficio para la comunidad y se controle el cumplimiento de esa finalidad". (3)

La relación existente entre hacienda pública, sus elementos, la administración financiera pública y los subsistemas componentes, se puede visualizar en el gráfico siguiente.



SEGUNDA PARTE

LA ADMINISTRACION COMO OBJETO DEL ENFOQUE DE SISTEMAS

El enfoque de sistemas se preocupa especialmente de los sistemas con comportamiento finalista, es decir aquellos orientados hacia fines o metas, por lo tanto necesitan realizar controles permanentes para asegurarse la obtención de dichos fines o metas.

En efecto, el enfoque de sistemas, se ocupa de las organizaciones humanas, a las que se puede ver como sistemas concretos vivientes y finalistas. Es decir, las organizaciones son consideradas una estructura de sistemas y subsistemas ordenados jerárquicamente y dirigidos a la obtención de fines determinados. Ahora bien dichas organizaciones son consideradas un subsistema dentro de un sistema ambiental que incluye a otras organizaciones competitivas y al ambiente económico, legal, social, político, etc., que influye en el comportamiento del sistema y/o que es influido por el sistema.

Como vemos el concepto de sistema enfoca a la organización como un todo integrado, en que cada sistema y subsistemas están asociados con la operación total. Su estructura entonces, está creada por numerosos sistemas ordenados jerárquicamente. La salida de un sistema puede convertirse en la entrada de un sistema de un nivel mas elevado y así sucesivamente, hasta llegar a los niveles mas altos.

Dentro de una estructura básica de organización, el subsistema que ejecuta la coordinación general es la administración, en efecto coordina las actividades de los subsistemas y las relaciones con el ambiente.

El administrador logra que las cosas se hagan a base de trabajar con recursos físicos y humanos, para conseguir

los objetivos de la organización (sistema).

Los administradores para lograr que una organización lleve a cabo sus metas y objetivos principales debe prestar atención en el cumplimiento de los procesos administrativos fundamentales.

Esos procesos administrativos básicos se requieren para cualquier tipo de organización, sea privada, estatal, comercial, social, educativa y otras actividades donde los recursos humanos y físicos se combinan para llegar a ciertos objetivos.

Puede decirse que el proceso administrativo supone, en términos de sistemas, las siguientes cuatro funciones básicas:

(a) Planeación: Involucra la selección de objetivos de la organización, así como las estrategias políticas, programas y procedimientos para alcanzarlos.

(b) Organización: Involucra el establecimiento de una estructura calculada de funciones a través de la determinación de las actividades requeridas para lograr los objetivos de la empresa, la agrupación de estas actividades, la asignación de tales grupos de actividades a un administrador y la asignación de autoridad-responsabilidad para llevarlos a cabo.

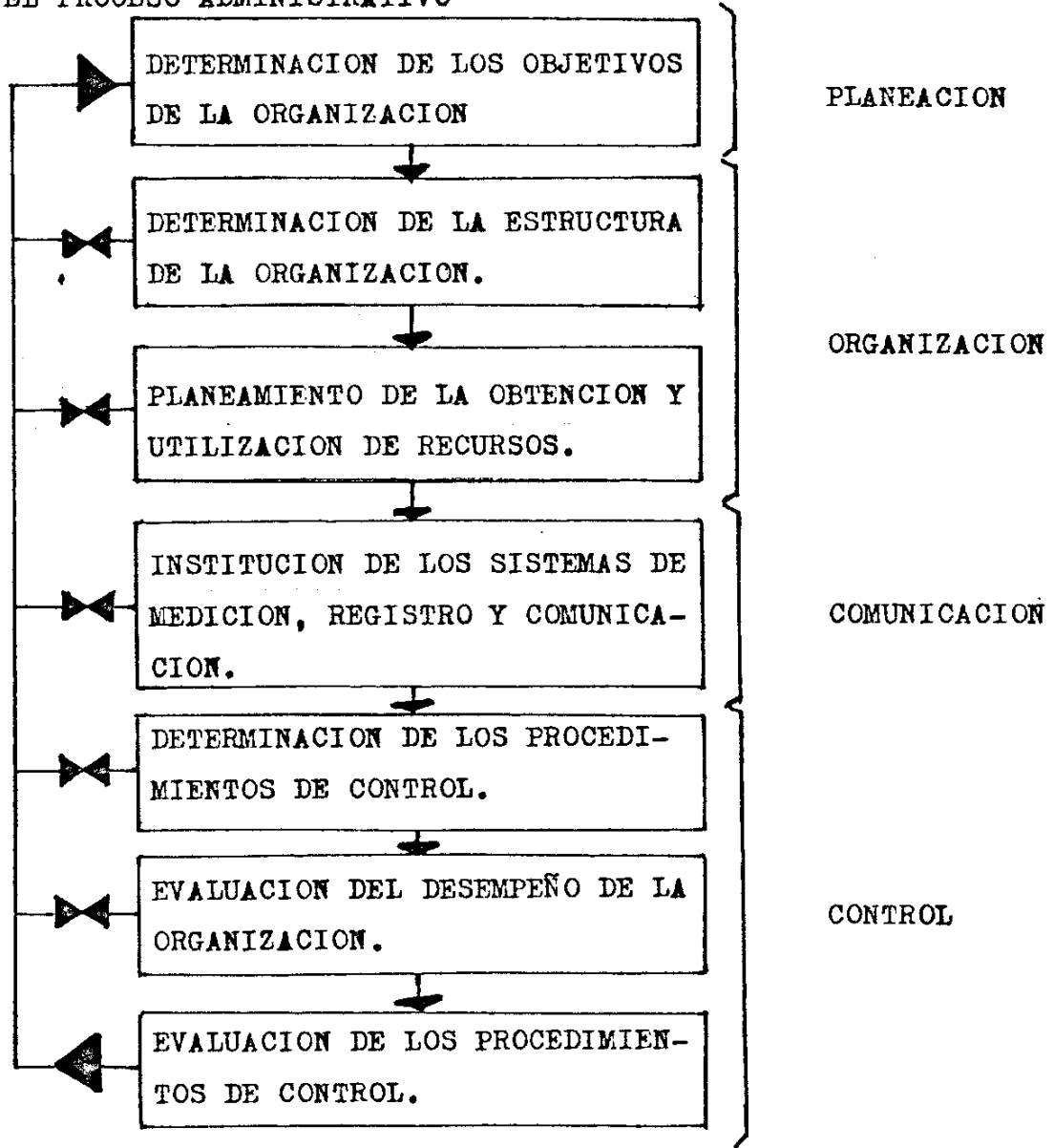
(c) Control: Consiste en medir las actividades de los sistemas, comparar los resultados con las pautas y corregir e informar los desvíos con el fin de ajustar dichas actividades y asegurar así que las variaciones no se aparten de los objetivos de un plan total.

(d) Comunicación: Transferir información entre los centros de decisión dentro de los diversos subsistemas en toda la organización y, además intercambiar información con las fuerzas ambientales.

Cabe aclarar que estas cuatro funciones no deben ser consideradas como actividades independientes. En efecto, en la práctica, no siempre es posible separar todas las actividades del administrador en las cuatro categorías, puesto que las funciones tienden a unirse.

Por lo tanto administrar es después de todo, una cadena sistemática y no un conjunto de deberes desarrollados en secuencia. Por ejemplo: una comunicación y control efectivos dependen en gran parte de lo apropiado de la estructura organizacional y de los procesos de planeación.

EL PROCESO ADMINISTRATIVO



EL CONTROL COMO UNA FUNCION DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

La función administrativa de control es fundamental para lograr que los distintos subsistemas de la organización realicen sus tareas de acuerdo con lo planeado, en efecto mide el desempeño en relación con las metas y los planes, muestra donde existen desviaciones negativas y al poner en movimiento las acciones para corregir las desviaciones, contribuye a asegurar el cumplimiento de los planes.

El control es una función en que participan todos los que componen la organización y se vale de informes, gráficos, presupuestos, normas y limitaciones en los gastos, etc.

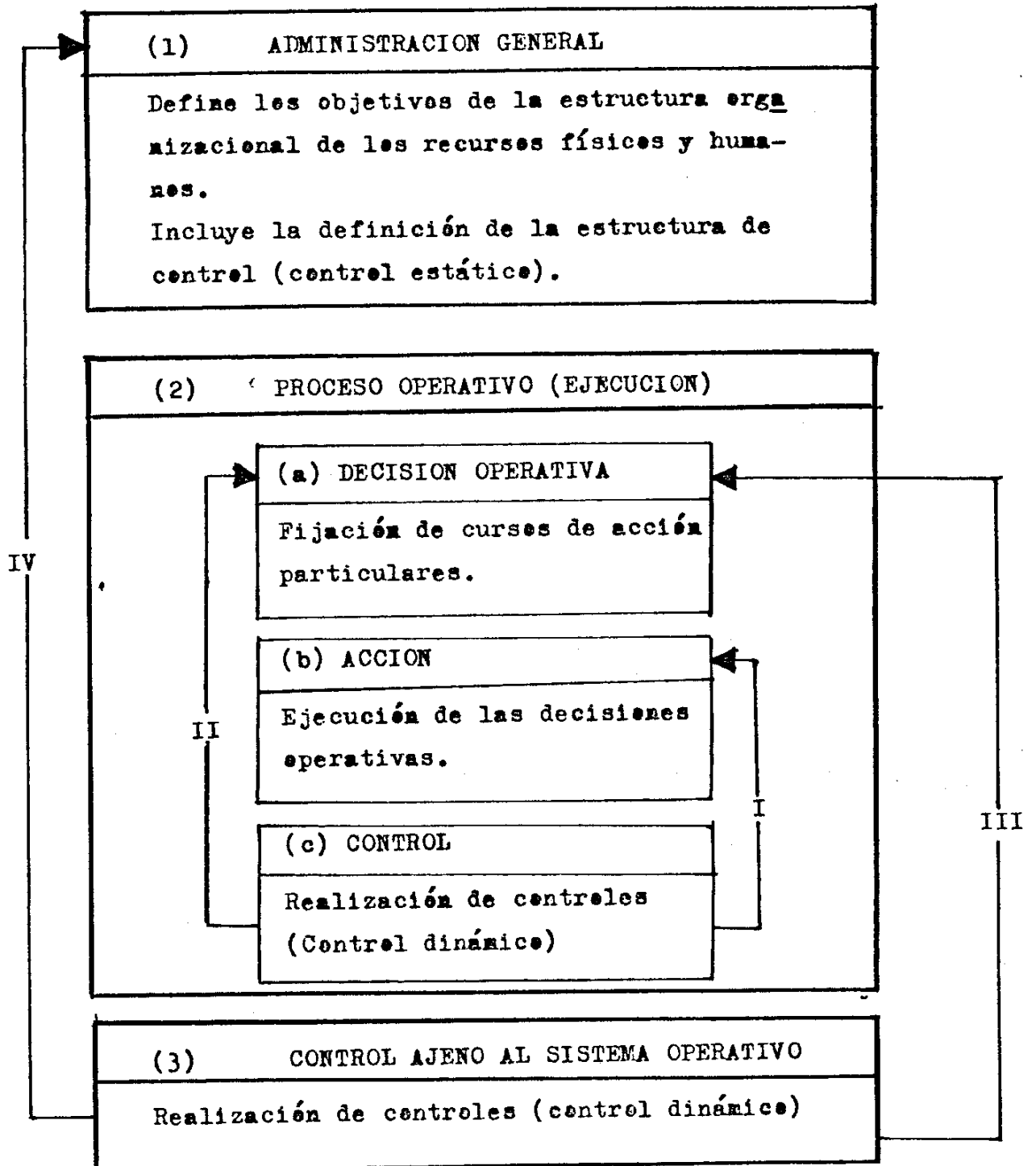
El control tiene una fase estructural o estática y una fase dinámica u operativa.

En la primera se toma conocimiento de las normas que representan una actuación deseada es decir cada persona interesada tiene que entender que resultados se desean.

En la segunda se compara los resultados obtenidos contra las normas indicatorias de una actuación deseada y se pone en movimiento las acciones correctivas.

En efecto no tendrían sentido las normas y los controles si no se toma una acción correctiva cuando se descubre que las actividades presentes no están conduciendo a resultados deseados.

Dentro del esquema operativo de una organización podemos ubicar el control de acuerdo al siguiente gráfico:



I) Toda acción significativa tiene su control inmediato, midiendo el desempeño o resultado obtenido en relación con lo planeado y ello sirve para el caso de detectarse desviaciones negativas, permitiendo corregir la acción en forma concomitante con su realización, es decir, no sale del sistema de ejecución.

II) Este control es idéntico al anterior, excepto que trasciende la acción operativa y llega a la decisión operativa, es decir se efectúa sobre operaciones de mayor trascendencia.

III) Este control realizado fuera del sistema de ejecución, produce un primer estímulo sobre dicho sistema. De acuerdo a la circunstancias podrá influir sobre el nivel operativo o gerencial.

IV) Es importante la información del resultado del control al órgano de decisión superior de la empresa, para que adopte las acciones correctivas pertinentes.

TIPOS DE SISTEMAS DE CONTROL

Pueden clasificarse en:

- a) Función de su integración con el sistema.
 - b) Función de los objetivos de la conducción.
 - c) Función de la temporabilidad del control.
-
- a) En función de su integración con el sistema tenemos sistemas de control de secuencia abierta y sistemas de control de secuencia cerrada. En los primeros el grupo de control no es parte integrante del sistema que regula. En los segundos el control se ejerce en términos de la operación; es decir que el control no se rige por dispositivos exteriores o predeterminados.
 - b) En función de los objetivos de la conducción: Para alcanzar los objetivos de la organización, la conducción de

la misma necesita actuar permanentemente en función de control.

El control se justifica por tres incertidumbres que son propias de la conducción:

- Incertidumbre con respecto a la forma en que están trabajando los sistemas operantes, los cuales pueden desviarse de lo planeado, por razones propias de la operación del sistema o del ambiente donde está actuando.

Esta incertidumbre da lugar al "control operativo", el cual busca mantener un resultado deseado a pesar de las deficiencias en la aplicación del sistema o las variaciones en las condiciones del ambiente.

- Incertidumbre acerca de la productividad de la organización que conduce, para el logro de sus objetivos.

Esta incertidumbre da lugar al "control de gestión", que intenta mantener y mejorar la productividad del sistema subordinado.

- Incertidumbre sobre los objetivos, políticas, estrategias, programas teniendo en cuenta el ambiente en que actúa la organización da lugar al "control posicional" que procura mantener un satisfactorio equilibrio entre la organización y su ambiente, el que puede verse perturbado por modificaciones no previstas en éste.

c) En función de la temporabilidad del control: El control y sus medidas correctivas en caso de detectarse desvíos negativos pueden hacerse en forma concomitante o no con la realización de la actividad en función de ello tenemos:

1.- Actividades permanentes de revisión que podemos clasificarlas a su vez en:

i) Incorporadas al sistema y que garantizan su funcionamiento dentro de los límites de desvíos establecidos.

ii) De evaluación de los resultados del sistema (Auditoría Interna).

2.- Actividades periódicas de revisión: Estos controles se hacen con la finalidad de verificar el funcionamiento real de los controles implantados de la organización, verificar la validez de los límites de desvíos establecidos y verificar los resultados alcanzados atente a los objetivos de lo mismo. (Auditoría Externa).

AUDITORIA COMO FUNCION DE CONTROL

El criterio de economicidad es fundamental para la efectividad de todo sistema y por ende tambien aplicable al sistema de control, lo que puede expresarse de la siguiente manera: el costo de cualquier control no debe superar al de los beneficios que dicho control puede proporcionar.

Por ello, el control de auditoría está basado en la posibilidad de analizar únicamente las características que son representativas de las pautas cuyo control se realiza y que son las más económicas de obtener.

Es decir que la auditoría puede ser entendida entones como una función de control selectivo, que busca satisfacer a los objetivos de control para los cuales ha sido requerida, ya sea, por la organización o por el sistema ambiental; verificando si la organización funciona de acuerdo a los objetivos seleccionados, informando , en su caso, la existencia de desviaciones negativas, de tal forma que la conducción ponga en funcionamiento las acciones para corregir los desvíos producidos y así el sistema vuelva a funcionar dentro de las pautas fijadas o inclusive para redefinir las mismas.

" La auditoría en términos de Control de Sistemas puede definirse como la función independiente al sistema de comparar (el auditor sería el grupo de control) las características o condiciones controladas , a través del uso de pautas, normas o elementos para medirlos (sensor), determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la auditoría depende (grupo activante), el que está jerárquicamente ubicado por encima del sistema auditado." (4)

Ahora bien, ocurre que tanto el Auditor como el empleado que realiza el control sobre la ejecución de las operaciones, utilizan las mismas técnicas (verificación con documentación respaldatoria, recómputo , cumplimiento de procedimientos establecidos, etc.), pero pueden diferir en el grado de profundidad o de la extensión con que la aplican; entonces, cómo distinguir cuando se está haciendo control de Auditoría o cuando se está ejerciendo otro tipo de control. La distinción estaría en el sentido de la función, el que estará dado por el grado de jerarquía del sistema de control del que forma parte el grupo de control con respecto a lo que se está controlando.

Para el caso de que el grupo de control se trate de un auditor podría decirse que está complementando otros controles.

Es decir que puede hablarse que hay un primer grado de control (incorporado al propio sistema), un segundo grado que, eventualmente y como complemento del primero puede ser cubierto por una Auditoría.

Cada uno de los tipos de Auditoría tradicionales (externa o interna, operativa, contable) pueden ser considerados como una Auditoría de Sistemas o de partes de un sistema.

La función de Auditoría (de sistemas) en cualquier

ra de sus tipos, puede considerarse como formando parte de un Sistema de Control.

Ahora bien, los grados de jerarquía del sistema (estructura organizacional) nos permite distinguir los tradicionales conceptos de Auditoría Externa e Interna.

La Auditoría interna es un sistema de control de una jerarquía mayor que los subsistemas que controla, pero que forma parte del sistema de organización que se analiza.

Su función, además consiste en una revisión sistémica del funcionamiento del sistema e informa sobre el mismo.

La Auditoría externa por su parte, si bien utiliza las mismas técnicas que la Auditoría interna y su función es similar, forma parte de dos sistemas de control:

a) Un sistema propio de la organización auditada, que comprende las siguientes etapas de su tarea:

1.- Evaluación de los sistemas de control de la organización.

2.- Obtención de evidencia comprobatoria válida y suficiente.

3.- Emisión de sugerencias de cambios en los sistemas de control.

4.- Proposición de cambios en los Estados Contables.

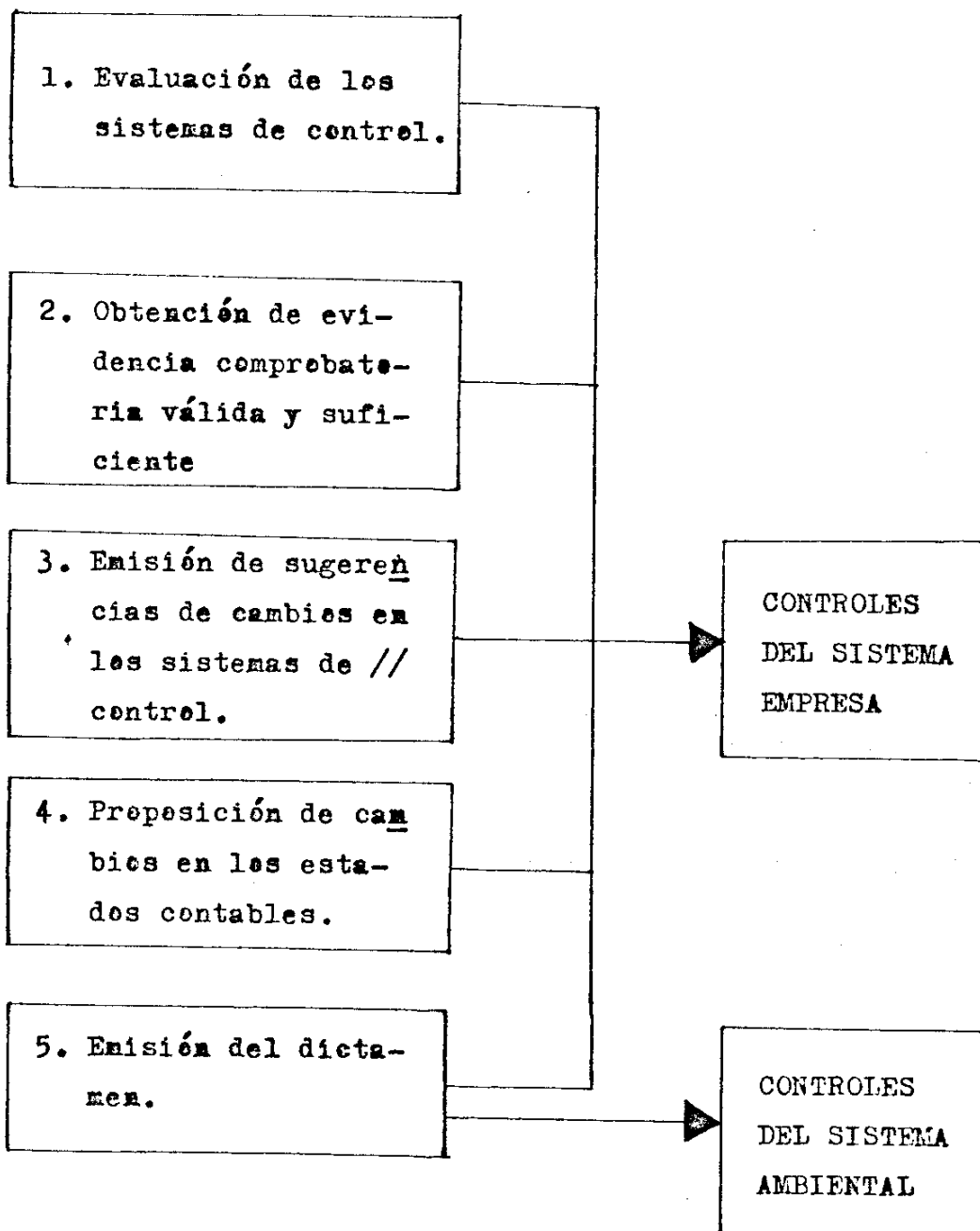
b) Un sistema ambiental, ajeno a la organización y de mayor jerarquía que ésta.

La última tarea del auditor externo, es decir la emisión de su dictamen es lo que interesa al sistema ambiental y dentro del mismo, a la organización.

La relación entre las tareas del auditor externo y los sistemas de control de que forma parte puede verse en el siguiente gráfico:

TAREAS
DEL AUDITOR

SISTEMAS
DE CONTROL



Resulta importante esta clasificación de la auditoría en Interna y Externa, ya que permite definir con claridad los distintos casos de actuación del auditor interno y externo, que no son sustitutivos alternativos, sino que son complementarios.

La diferencia esencial entre el auditor interno y externo, radica en que los auditores internos son parte integrante de la estructura organizacional que se analiza, en cambio los auditores externos no están directamente vinculados a la misma. Estos últimos se ubican entre la empresa y otros interesados que utilizan la información contable de aquella.

Tanto el auditor interno como el externo tratan con evidencias de auditoría, revisan las medidas de control, aplican las técnicas básicas de verificación bajo las formas de procedimiento de auditoría generalmente aceptadas, sugieren cambios en los sistemas de control, proponen cambios en los estados contables analizados y dan su opinión experta sobre la información contable analizada y lo adecuado de los procedimientos y prácticas contables operativas utilizadas.

Existen diferencias significativas que establecen una separación entre ambos campos. En efecto, además de la ya analizada, referente al grado de vinculación con la organización que se examina, existen otras que tienen en cuenta los siguientes aspectos fundamentales.

- Si bien, ambos grupos de auditores trabajan para mejorar el grado de confiabilidad de la información financiera y operativa pero es de destacar que tienden a servir distintos tipos de intereses. En efectos los auditores internos tienden a servir más directamente a la organización de la cual dependen, mientras que los



auditores externos tienden a servir los intereses de la comunidad.

- El trabajo de los auditores externos e independientes esta más dirigido a la verificación de la información práctica real que a los procedimientos. En cambio los auditores internos tienden a dar una mayor atención al examen de los procedimientos y prácticas operativas.

En otras palabras, la auditoria interna se preocupa de los procedimientos operativos-contables, sin descuidar la exactitud práctica de la información que produce el departamento contable. La auditoria externa, por el contrario, prestaría al menos de atención a los procedimientos operativos y contables y relativamente más a la averiguación del grado de confiabilidad de la información.

- Con respecto a la extensión del trabajo en detalle realizado, se interpreta que tanto los auditores internos como los externos recurren a las pruebas selectivas y al muestreo, en efecto, ninguno puede hacer un examen completo y detallado, pero es habitual que el auditor interno haga un mayor trabajo de detalle que el que realizan los auditores externos, ello debido a un mayor grado de permanencia en la organización bajo examen.

Ahora bien teniendo en cuenta el objetivo del examen podemos clasificar a la Auditoría en Clásica o Contable y con fines Especiales, la primera es la destinada a formular un dictamen sobre la razonabilidad de los Estados Contables y que es realizada por un auditor independiente o externo.

Superficialmente este concepto da a entender que la Auditoría Contable tan solo puede ser realizada por un Auditor Externo, pero ello no es así ya que también es tarea de una Audi-

tería Interna, lo que ocurre que esta última no da lugar a la emisión de dictámen que pueda servir a los intereses de terceros.

Las Auditorías Especiales son aquellas que tienen por objeto cualquier otro fin distinto a la emisión de un dictámen sobre la razonabilidad de los Estados Contables. De estos tipos de Auditoría Especiales ha tomado auge en los últimos tiempos, una Auditoría denominada Operativa, es decir la Auditoría de las operaciones más que de las cifras de un Estado Contable; de la política de la Empresa y eficiencia administrativa, más que de los aspectos meramente contables.

AUDITORIA OPERATIVA

"La Auditoría Operativa podemos definirla como un examen integral y constructivo de la estructura orgánica del Ente y de sus componentes, de sus planes, políticas, programas y estrategias, de sus controles operativos y de gestión y de sus modos de operación.

Si analizamos este concepto, tenemos lo siguiente:

- Examen integral y constructivo: Es decir las distintas partes integrantes de un todo y con una función eminentemente constructiva, pues sabemos que el auditor no puede limitarse a criticar las deficiencias observadas es decir las desviaciones negativas, sino que debe proponer las medidas - que más crea conveniente para corregir los desvíos producidos.
- De la estructura Orgánica del Ente y de sus componentes, es decir de las distintas funciones y sus respectivas relaciones, los canales de autoridad formal y la autoridad relati

va de cada uno de los miembros de la Administración a cargo de las respectivas funciones.

- De sus planes, políticas, estrategias y programas: con el exámen de los mismos se procura lograr y mantener un satisfactorio equilibrio de la organización en el medio ambiente en que actúa. En efecto hay que tener muy en cuenta los cambios producidos y/o potenciales de tipo tecnológico, económico, político, social, etc. (control posicional).
- De sus controles operativos y de gestión: con el primero se logra mantener las metas u objetivos seleccionados a pesar de las deficiencias en la estructura orgánica o las variaciones que se produzcan en el medio ambiente en el que actúa la misma (eficacia) y con el segundo se trata de mantener y/o mejorar la productividad de la organización, es decir lograr un rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos (eficiencia).
- De sus modos de operación: ello a los efectos de constatar si los mismos se realizan de acuerdo con los procedimientos administrativos-operativos establecidos. Se decidirá sobre lo adecuado y efectivo de dichos procedimientos y de los resultados que se obtenga de la aplicación de los mismos.

Como vemos el objetivo principal de la Auditoría Operativa es detectar desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la estructura organizacional de la Empresa que afectan la eficiencia del trabajo de la misma, y por supuesto, no limitarse a mostrar las mismas sino poner en funcionamiento las medidas correctivas correspondientes.

Teniendo en cuenta lo expresado, la diferencia

fundamental que presenta la Auditoría Operativa con la Auditoría Contable reside en el objetivo. En efecto la Auditoría Operativa tiene por objeto examinar la gestión del Ente, para medir la eficiencia con que el mismo está trabajando en algunos de los sectores en los que lo hace. Mientras que la Auditoría Contable está destinada a formular un dictámen sobre la razonabilidad de los Estados Contables.

Otra diferencia es que para hacer Auditoría Operativa en la generalidad de los casos hace falta la formación de equipos interdisciplinarios, es decir que para verificar la eficiencia de una determinada área de la estructura organizacional hará falta la participación de varios profesionales de distintas especializaciones.

Cabe destacar que gran parte de la Auditoría Operativa es materia de la Auditoría Interna, aún cuando puede ser también un trabajo especial de la externa, ello debido a que como ya se expresó los auditores internos tienden a dar una mayor atención al examen de los procedimientos y prácticas operativas.

TERCERA PARTE

CONTROL DE LA HACIENDA PUBLICA

La responsabilidad de los funcionarios públicos nació al admitirse la soberanía del pueblo; en virtud de ello el gobierno se ejerce por medio de individuos que lo representan, de e se pueblo obtienen autoridad y mando, y ante él responden en el d empeño de sus funciones, si bien no directamente, sino de acuerdo con las normas del sistema representativo de gobierno.

Al decir de Pedro Muñoz de Amato la tarea gubernamental es enorme, compleja y difícil. El tamaño de las operaciones, la multiplicidad de los propósitos y la complejidad de los progra mas exigen formas especiales de administración.

La universalidad y soberanía del gobierno suponen que este ha de resolver los conflictos de intereses privados, tra tando de alcanzar el máximo posible de bienestar general. Para es ta función hay requisitos de imparcialidad y equidad que condicio nan la conducta administrativa, distinguiéndola de las empresas privadas.

Además por ser el gobierno responsable ante el pue blo, sus actuaciones están constantemente expuestas a la publici dad y a la crítica. Sin duda, la administración del gobierno tiene que adaptarse a tales exigencias con mayor apego que la administra ción privada. En un sistema democrático como el nuestro, el carac ter representativo del gobierno acentúa esta peculiaridad.

Los gobernantes, desde los más altos en la jerar quía hasta los del nivel inferior, representan a un poder inmerso de coacción, frente al cual se requieren protecciones especiales.

Sus actuaciones deben ser controladas. Esto presupo ne procedimientos, actitudes y formas de organización especiales que limitan la autoridad evitando su abuso.

En efecto, con el fin de asegurar la responsabilidad general de los funcionarios frente a la Hacienda del Estado, o sea de la actividad que desarrollan los órganos ejecutivos, es tos están sometidos a distintos tipos de control.

Entendiéndose por tal al conjunto de medidas que tienden a verificar si los actos, hechos y funciones se cumplen de acuerdo a lo planificado o presupuestado, como así también el cumplimiento de las normas legales que rigen el funcionamiento y actividad del sector público. (5)

En otras palabras con el control se está midiendo el desempeño en relación con las metas y los planes, mostrando donde existen desviaciones negativas y al poner en movimiento las acciones para corregir las mismas se contribuye a asegurar el cumplimiento de los planes.

Es decir que con la función de control se consigue no sólo verificar si se ejecuta lo planeado, sino también como se lo ejecuta y a la vez permite efectuar las acciones correctivas que fueren necesarias.

En el capítulo anterior vimos los distintos tipos de control bajo el enfoque de sistemas así lo clasificamos:

- a) En función de su integración con el sistema
 - Control de secuencia abierta
 - Control de secuencia cerrada
- b) En función de los objetivos de la conducción
 - Control operativo
 - Control de gestión
 - Control posicional
- c) En función de la temporalidad del control
 - Actividades permanentes de revisión

- i) Incorporadas al sistema y que garantizan su funcionamiento dentro de los límites de desvíos establecidos.
- ii) De evaluación de los resultados del sistema (Auditoría Interna)

- Actividades temporales de revisión

- i) Verifica el funcionamiento real de los controles implementados de la organización, verifica la validez de los límites de desvíos establecidos y verifica los resultados alcanzados atento a los objetivos de los mismos (Auditoría Externa).

Ahora bien cuando hablamos de la clasificación del control en la Hacienda Pública utilizamos otro lenguaje, pero que en el fondo el objetivo del control es el mismo.

Así tenemos:

- Según el momento en que se ejerce el control: es preventivo, cuando actúa antes de la gestión planeada; concomitante, cuando opera simultáneamente con la gestión; posterior, cuando verifica la gestión cumplida.

- Según sus alcances el control: es de legalidad o formal cuando vigila que la gestión se ajuste a las normas legales establecidas y es de mérito o de gestión cuando se persigue revelar la eficiencia de aquella.

- Según el órgano que lo ejerce puede ser interno o externo. Es interno, aquel que es ejercido por quien efectúa la gestión o por órganos que de él dependen; es externo, aquel que es ejercido por órganos ajenos a la gestión.

- Según quien tome la iniciativa del ejercicio del control, puede ser de oficio y a pedido o instancia de parte.

- Por el ámbito de su contenido puede ser: control

presupuestario, control patrimonial, control administrativo o documental, control de costos etc.

- Según la amplitud del control, puede ser total o parcial. Es total cuando abarca la totalidad del ente, sector, etc. Es parcial aquel que se realiza en un determinado ámbito de área, sección, sector etc.

- Según la temporalidad del control: es continuo, aquel que se ejerce en forma sistemática y permanente y discontinuo, aquel que se efectúa en forma periódica.

INSTITUCIONES QUE EJERCEN EL CONTROL

Ahora bien en cuanto a los órganos u organismos que lo ejercen, para el caso de la provincia de Catamarca son:

a) El Poder Ejecutivo, como responsable de la administración general del Estado.

b) El Poder Legislativo, muy lógico ya que es el representante del pueblo, que debe tener tal atribución, lo ejerce por la vía de la aprobación del presupuesto, interpelaciones a Ministros, cuenta general del ejercicio (Art. 108 de la Constitución de la Provincia de Catamarca).

c) La Contaduría General, al establecer la Constitución Provincial en su Art. 187 que "La Contaduría General interviene previamente las órdenes de pago que autoricen gastos, sin cuyo visto bueno podrán cumplirse, salvo en lo que se refiere a los últimos, cuando hubiera insistencia por acuerdo de Ministros.

A su vez la Ley de Contabilidad N° 2453/72 en su Art.58 expresa "La Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico - financiera de la hacienda pública ... "

d) El Tribunal de Cuentas: organismo de raíz constitucional, que reviste características de total independencia e inviolabilidad funcional sobre los distintos poderes (Art. 189 de la Constitución de la Provincia de Catamarca).

e) Los Servicios Administrativos dentro de sus áreas respectivas.

De lo expuesto parecería que aparentemente existe una cuota total del control de la Hacienda Pública, el que se centraría su ejercicio a través de dos organismos previstos en la Constitución Provincial, esto es la Contaduría General y el Tribunal de Cuentas, la primera que ejerce el control interno de la gestión económico-financiera de la hacienda pública y el segundo que ejerce el control externo del manejo financiero patrimonial de la misma hacienda; sin embargo, actualmente ni estos dos organismos y ningún otro ente u órgano está en condiciones de informar al Poder Ejecutivo, al Poder Legislativo, al pueblo, si los fondos públicos son manejados con eficiencia, economía y efectividad.

Precisamente la finalidad inmediata del arte de la administración pública es la utilización más eficaz de los recursos de que disponen los administradores o funcionarios. Una adecuada administración procurará eliminar el despilfarro, conservar y usar eficazmente hombres y materiales. (6)

Pero actualmente, sabemos, y bien lo dice Ruben Cardon* que los procedimientos de fiscalización inadecuados para asegurar la responsabilidad pública, la falencia de métodos eficaces y modernos en el control de los gastos ilegales, la ausencia de vigilancia adecuada y oportuna para investigar e informar sobre la ineficiencia de los servicios, los gastos antieconómicos, el despilfarro y la extravagancia en el consumo de los dineros públicos, socaba la moral del servicio, limita la efectividad de los programas

gubernamentales y deteriora la confianza de los ciudadanos en su gobierno!" (7)

CONTROL DE GESTION DE LA HACIENDA PUBLICA

Por esta razón es que el control de la hacienda pública debe ir más allá, verificando las transacciones no solo en cuanto al rígido y limitado concepto de legalidad sino también al más flexible y amplio examen de efectividad, eficiencia y economía, es decir un control que le interese lo "substantial" de los actos para lograr la mejor utilización de los recursos financieros, materiales y humanos con que cuentan los gobiernos y no solamente lo meramente legal.

Se acostumbra a generalizar bajo la denominación de control de gestión al examen de la efectividad, eficiencia y economía de la gestión administrativa.

Ahora bien el control de gestión no es algo privativo del Poder Legislativo al ser el representante del pueblo que debe tener tal atribución, sino que es responsabilidad compartida con el propio responsable de la administración general del Estado : el Poder Ejecutivo.

LA CONTADURIA GENERAL Y EL CONTROL EN LA HACIENDA PUBLICA

La función de la Contaduría General de Catamarca es administrativa porque, a) depende del Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía - Subsecretaría de Hacienda; b) controla al Poder Ejecutivo observando las ordenes de pago (Art.187 de la Constitución de Catamarca); c) por estar prevista en el capítulo constitucional de la organización del Poder Ejecutivo (Sección

III, Capítulo IX, Artículo 86 y siguientes)

El Art. 187 de la Constitución de la Provincia de Catamarca dice:

"La Contaduría intervendrá previamente las órdenes de pago de las que autoricen gastos, sin cuyo visto bueno podrán cumplirse salvo en lo que se refiere a los últimos, cuando hubiera insistencia por acuerdo de Ministros. La Contaduría en caso de mantener sus observaciones, cumplirá con lo ordenado, dará inmediatamente a publicidad su resolución en el Boletín Oficial y dentro de los quince días subsiguientes, pondrá todos los antecedentes en el Tribunal de Cuentas, para que resuelvan en definitiva. La Contaduría no prestará su conformidad a pago alguno que no este autorizado por la Ley General de Presupuesto o por Leyes Especiales que sancionan gastos"

Como vemos la facultad de "observación" por parte del órgano de control (Contaduría General) y de "insistencia", por parte del órgano de ejecución (Poder Ejecutivo), nos prueba que estamos en ejercicio de una típica función administrativa. La observación es una función colaborativa para que los funcionarios activos no incurran en responsabilidad.

El control de gestión, permanente, que debe evaluar la eficiencia, la efectividad y economía de la gestión administrativa, constituye una cualidad inherente a la administración y por lo tanto debe necesariamente implementarse dentro de la órbita del Poder Ejecutivo.

Como vimos anteriormente, la Contaduría General de Catamarca está prevista en el capítulo constitucional de dicho poder administrador, además la ley de contabilidad vigente en su Art. 58 establece que "La Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico - financiera de la

hacienda pública, a cuyos efectos tendrá acceso directo a todo tipo de documentación y registros referidos al ámbito de su competencia, en uso de las funciones que tiene establecidas y de las técnicas usuales de control".

Por esta razón se entiende que la Contaduría General es el organismo más indicado para tener en cuenta dentro de sus actuales funciones el ejercicio del mencionado control de gestión.

Ahora bien para ejercer el control de gestión de la hacienda pública que como vimos es demasiado amplio, ya que consiste en verificar si se logran las metas u objetivos presupuestados a pesar de las deficiencias que puede haber en la estructura organizativa o las variaciones que se produzcan en el medio ambiente en el que actúa la misma, si se logra un rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos y si las operaciones se efectúan al menor costo posible, se requiere necesariamente la formación de equipos interdisciplinarios de profesionales y técnicos.

Una cosa es entender que la Contaduría General es el organismo más indicado para ejercer el control de gestión del poder administrador y otra cosa es que la misma este en condiciones de llevarlo a cabo.

Actualmente la Contaduría General de Catamarca y entiendo que la mayoría de las Contadurías Generales del país no estan en condiciones de hacerlo, fundamentalmente porque el análisis de la eficiencia de una determinada gestión administrativa necesariamente requiere la formación de equipos compuestos por profesionales de distintas especialidades: Ingenieros, Médicos, Contadores, Abogados, Psicologos etc. y no se cuenta con esa dotación de personal.

A ello debemos agregar el hecho de que la Contaduría General no tiene por Ley de Contabilidad u otra Ley facultad normativa en el ámbito del control interno y además no se cuenta con un sistema de administración financiera adecuado en el sentido de no existir una funcionalidad armónica y coordinada de los subsistemas integrantes, lo que dificulta obtener información específica y confiable, necesaria para analizar con profundidad la eficiencia de la gestión administrativa.

LA AUDITORIA OPERATIVA INSTRUMENTO VALIDO PARA EJERCER EL CONTROL DE GESTION

En la segunda parte se destacó que la Auditoría Operativa al igual que cualquier otro tipo de Auditoría es una función de control selectivo que actúa complementando otros controles establecidos por la organización y cuyo objetivo es el de detectar desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la estructura orgánica de la empresa, que afectan la eficiencia del trabajo de la misma.

También se dijo que la Auditoría Operativa es más bien materia de la Auditoría Interna por el hecho de que la misma tiende a dar una mayor atención de los procedimientos y prácticas operativas, aún cuando no se descarta que puede ser un trabajo especial de Auditoría Externa.

Se definió a la Auditoría Operativa como un examen integral y constructivo de la estructura orgánica de la empresa y de sus componentes, de sus planes, políticas, programas y estrategias, de sus controles operativos y de gestión de sus modos de operación y del aprovechamiento de sus elementos físicos y humanos.

Como podrá apreciarse de acuerdo a la terminología utilizada la Auditoría Operativa se haya fundamentalmente orientada al sector privado. Pero este nuevo enfoque de la Auditoría, dado que abarca en su contenido un amplio y substancial espectro, puede considerarse propicia su aplicación en la hacienda pública por la razón de que como se expreso con anterioridad en esta misma parte, el control de la misma debe ir más allá, verificando las transacciones no solo en cuanto al rígido y limitado concepto de legalidad sino tambien al más flexible y amplio examen de efectividad, eficiencia y economía, es decir algo que vaya a lo substancial de los actos para lograr la mejor utilización de los recursos financieros, materiales y humanos y no solo a lo meramente legal.

En otras palabras la Auditoría Operativa es un instrumento válido para ejercer el control de gestión de la hacienda pública.

La hacienda pública se constituyó en un campo propicio para el desarrollo de la Auditoría Operativa tan es así, que la misma se encuentra comprendida en la definición que sobre Auditoría Pública esboza con precisión Benzrihen Jorge Isaac cuando dice la "auditoría pública es la actividad profesional que tiene por objeto realizar un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes; revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos; un análisis que constate si los resultados esperados se han efectivamente alcanzado, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados". (8)

Este concepto incluye en su contenido naturalmente la evaluación del control interno, lo que resulta importante

dado el hecho de que la existencia del control interno no asegura el fin del control deseado; es necesario evaluarlo para poder apreciar en que medida cumple su cometido y cual es su grado de eficacia.

El mismo autor definiendo el control interno dice: " Es el conjunto de elementos constituidos por: las estructuras orgánicas funcionales de los organismos de la administración pública, representadas gráficamente por los llamados organigramas, el sistema contable que impera en la mencionada administración - el que debe hallarse estructurado respetando las disposiciones legales vigentes, en particular la Ley de Contabilidad Pública -, el sistema de información adoptado y coordinado para mantener una adecuada fiscalización sobre los recursos, gastos, activo y pasivo; vigilar si se cumplen la legislación y normas pertinentes; asegurar el grado de confiabilidad de la información que se utiliza para la planificación, programación y dirección; promover la eficiencia operativa; permitir la evaluación del logro de las metas propuestas e impulsar la adhesión a las medidas de política económica, financiera, administrativa del sector público, consecuentemente todo su campo de acción se extiende a todo nivel institucional. (9)

Como vemos la definición que se da de control interno es bastante amplia ya que pretende tener en cuenta las amplias y complejas funciones que se desarrollan en el ámbito de la hacienda pública, pero rebasa el marco legal vigente.

Con respecto a la auditoría, para el caso de la Provincia de Catamarca, si bien se da su aplicación al ejercer la Contaduría General el ejercicio del control interno de la gestión económico-financiera de la hacienda pública mediante el uso de procedimientos de la disciplina como por ejemplo exámen físí

co y recuento, exámen de documentos justificativos, indagación, re
cómputo etc.; pero no está prevista su aplicabilidad en ningún ins-
trumento legal.

Por otro lado sabemos que para el sector privado el profesional que actúa como auditor debe aplicar una serie de téc
nicas o procedimientos de auditoría para obtener elementos de jui
cio, y a partir de estas evidencias, extraer conclusiones que le permitan opinar acerca de la razonabilidad o no de las afirmaciou
nes contenidas en los Estados Contables analizados.

Esas técnicas o procedimientos de auditoría están contenidos en las Normas de Auditoría. Efectivamente esas normas contienen las pautas con las cuales cuenta el profesional para la realización de sus tareas. Ellas se clasifican en: a) normas rela
tivas a la persona del auditor, b) normas relativas a la realizau
ción del trabajo y c) normas relativas al dictámen.

Estas normas son válidas para cualquier tipo de audi
toría. Al dictarse las mismas se dejó abierto el camino para una formulación futura de normas particulares de los distintos tipos posibles de auditoría.

Dado las características peculiares que tiene la hau
cienda pública, evidentemente resulta compleja la aplicación lisa y llana de las mencionadas normas.

Teniendo en cuenta la necesidad de contar con normas que regulen la realización de las tareas de auditoría y la imporu
tancia de la auditoría operativa en este sector, se hace imprescinu
dible el dictado de normas específicas, que aún cuando no sea fac
tible lograr su obligatoriedad, sirvan como una contribución téc
nica, para la realización de los trabajos de auditoría.

SINTEISIS

Las Contadurías Generales estarán en condiciones de ejercer el control de gestión de la administración financiera de la hacienda pública utilizando el moderno enfoque de la auditoría, es decir, la auditoría operativa, cuando:

- La Ley de Contabilidad otorgue a la Contaduría General facultades para dictar normas en el ámbito de su actuación .

- Se establezca un sistema de administración financiera adecuado en el sentido de la existencia de una funcionalidad armónica y coordinada de los subsistemas que lo integran, permitiendo así la obtención de información específica y confiable necesaria para analizar la eficiencia de la gestión administrativa.

- La Ley de Contabilidad establezca la aplicación de la auditoría mediante las técnicas o procedimientos usuales en ella.

- Las disposiciones legales vigentes, sobre el ejercicio del control interno por Contadurías Generales se adapten al nuevo y amplio concepto de control interno.

- Se establezcan normas de auditoría específicas para el sector público.

A N E X O

MODELO DE GESTION DE STOCKS

Nosotros nos dedicaremos en este pequeño ejemplo a analizar el proceso de almacenamiento enfocándolo desde el punto de vista económico y dentro del ámbito de la Administración Pública Provincial.

Muchas son las causas que hacen necesario o conveniente que en la Administración Pública se almacenen diferentes elementos (materiales de construcción, alimentos, etc.), a fin de hacer más eficiente su actividad. Pero a su vez dicho almacenamiento implica un costo o sacrificio y el problema consiste en determinar una política en tal sentido donde se compensen las ventajas y sacrificios maximizando o minimizando (según corresponda) una cierta función de decisión que representa la valuación.

Tradicionalmente se ha elegido como criterio de decisión en esta materia el determinar la política de almacenamiento que minimice el costo total de la misma. Por otro lado es suficiente a los fines de determinar una política optima trabajar con los costos variables, en el sentido que no se consideran aquellas partes del costo de almacenamiento que no se modifican al variar la política a adoptar.

Las cantidades almacenadas varían en el tiempo incrementándose por los ingresos o entradas que se producen por los pedidos efectuados por las distintas unidades de organización (titulares del crédito presupuestado), al servicio administrativo, o por las adquisiciones efectuadas para el cumplimiento de determinados programas de gobierno. Disminuyendo por las salidas producidas por requerimientos externos al almacén.

Este procedimiento da lugar a las variaciones del stock, cuando se requieran unidades de almacén y estos no tengan e

xistencia suficiente para satisfacer total o parcialmente el pedido diremos que se ha producido un fallo o ruptura de stock, lo cual implica un costo.

Existen distintos métodos de gestión de stock, entendiéndose por tales a las diferentes maneras en que se puede determinar, através de cierto tipo de reglas, la fijación de las variables de decisión. Frente a este problema podemos clasificar los métodos de gestión en cuatro grandes grupos, a) cuando se fija una periodicidad constante en los pedidos y una cantidad también constante a solicitar en cada oportunidad; b) cuando se fija una periodicidad constante, pero la cantidad solicitada puede variar de un pedido a otro; c) cuando se efectúan pedidos con periodicidad variable, solicitándose en cada oportunidad una cantidad constante; d) cuando tanto la periodicidad como el volumen de cada pedido son variables.

Con respecto a los modelos de inventario también pueden clasificarse desde muchos puntos de vista, uno de ellos puede ser conforme al método de gestión de stock a adoptar, como también conforme a la naturaleza de alguna o varias de las variables y/o parámetros que en ellas aparecen.

Trabajaremos en nuestro pequeño ejemplo en un universo cierto, en este caso las variables, ó son variables de decisión, ó son tales que conocemos exactamente su valor en cada momento del tiempo. El problema se reducirá a determinar la función de decisión (que normalmente será la de costo total) y luego calcular el valor de las variables de decisión que hacen óptima a dicha función (verificando las restricciones si éstas existieran).

En el caso que estamos considerando la función de decisión es continua y derivable, es decir que cumpliendo con las condiciones de derivabilidad necesarias, el problema se reduce a

un simple problema de máximos que nos resuelve el cálculo diferencial.

Volviendo concretamente al ejemplo daremos una serie de supuestos, para ver posteriormente si los mismos se cumplen o no en el ámbito de la Administración Pública Provincial y de esa forma determinar la factibilidad de aplicación de éste modelo en el campo mencionado.

Supuestos: 1) El tiempo que tarda el pedido desde que se lo realiza hasta que llega al almacén es nulo, es decir, que se pide e inmediatamente se obtienen los productos. Por lo tanto la cantidad ingresada en un momento determinado será igual al volumen solicitado cada vez que se hace un pedido.

Asimismo impondremos la condición de que no se produzcan rupturas, razón por la cual la cantidad almacenada en un momento determinado es igual a la cantidad ingresada menos la cantidad demandada o retirada de almacén hasta ese mismo momento.

2) Consideraremos como constante el precio de adquisición del producto.

3) También consideraremos que la demanda (salidas) por unidad de tiempo es constante, ello implica una demanda conocida para el período de análisis.

4) Los costos de almacenamiento por unidad de tiempo y por unidad de producto, y el costo de cada pedido son constantes.

Trataremos ahora de determinar la cantidad a pedir y con qué periodicidad se harán los pedidos, tal que el costo total de almacenamiento en un período determinado sea mínimo, esto significa que hemos adoptado como método de gestión de stock el de una cantidad constante con periodicidad también constante. Aclaremos que existen tres variables de decisión: la cantidad a pedir, la periodicidad de los pedidos y el número de pedidos a efectuar

que son dependientes entre sí. En consecuencia trataremos de calcular las funciones de costo en función de una de las variables. Eligiremos como variables a la cantidad o volumen de cada pedido, pero en forma similar podría determinarse para cualquiera de las o tras dos.

Bajo los supuestos dados, la cantidad a pedir que minimiza la función de costo total es la siguiente:

$$q = \sqrt{\frac{2 C_p N}{C_s T}}$$

Siendo: C_p = costo de cada pedido

C_s = costo de almacenamiento por unidad de producto y unidad de tiempo

T = Período de análisis

N = Demanda total en el período T

Como se hizo mención anteriormente, trataremos de ver cuales de los supuestos es factible de cumplirse en la Administración Pública Provincial, y de esa manera ver la posibilidad de aplicación de este modelo de gestión de stock en ese ámbito.

En la Administración Pública, el primer supuesto no tiene incidencia en el modelo, si el tiempo que tarda el pedido en llegar es conocido, ya que, entonces se realizará el pedido con la suficiente antelación.

En el caso de que este período no sea fijo, pero de poca variación, tampoco afectaría el modelo, debido a que vamos a realizar el pedido con una anticipación igual a la máxima variación de aquel.

El segundo supuesto está en función del volumen

de compra, no así, a la variación del precio con el transcurso del tiempo, es decir que, es válido para algunos productos donde no existen descuentos por cantidad comprada, no ocurre lo mismo en el caso contrario, cuando sí existen descuentos por cantidad comprada, no siendo válido el supuesto en este último caso.

Como establece el tercer supuesto la demanda constante por unidad de tiempo implica conocer la demanda del ejercicio, que es igual a la vez a la cantidad ingresada al almacén en todo el período, bajo el supuesto de que no existen costo de ruptura. La última parte del supuesto es válida si nos basamos en la partida presupuestaria asignada al producto; la primera parte del supuesto en lo que a salida constante se refiere, puede o no ser aplicable, en la medida que las diferencias en salidas por unidad de tiempo sean pequeñas el modelo seguirá siendo aplicable, si los desvíos son considerables el modelo no tiene aplicación, osea que, hay que trabajar con aquellos productos que tienen una demanda relativamente constante.

En el cuarto supuesto, con respecto al costo del pedido, es dable que sea constante en cada sistema de contratación (compra directa, concurso de precios, licitaciones), no así cuando se cambia de uno a otro por razones de monto, en este caso no se tendría un costo de pedido constante.

En lo que hace al costo de almacenamiento está formado por el costo del capital inmovilizado, seguros, espacio, de terioro, en general se incluyen costos y gastos variables que se producen por el hecho de tener productos en almacén.

En la Administración Pública, de los costos mencionados el más importante es el costo de capital inmovilizado, existirá este costo si al dinero presupuestado se le diera un destino distinto al asignado en el presupuesto, es decir, que el resto de los costos de al

macenamiento son irrelevantes.

Con respecto a la Inflación, no se consideró el problema, que se lo puede encarar de dos formas, a) que no se realicen ajustes por inflación al presupuesto, en la medida que el costo de almacenamiento sea menor que la tasa de inflación entonces convendrá comprar al principio todo lo necesario; b) si se realizan ajustes por inflación al presupuesto, en este caso el modelo tendría validéz bajo el supuesto que el precio relativo del artículo no crece ni decrece más rápidamente que la inflación, es decir, crece al mismo ritmo.

Distinto sería el caso si el presupuesto se lo realiza en unidades físicas, en el cuál la inflación no tendría efecto.

CONCLUSION: En la medida que los supuestos que se han mencionado y analizado se cumplan para un artículo determinado el modelo podrá aplicarse para ese artículo dentro del ámbito de la Administración Pública Provincial.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Citado por Alberto Arévalo en "Elementos de Contabilidad General", Buenos Aires 1946.
- (2) Atchabahian Adolfo y Massier Guillermo "Curso de Contabilidad Pública" Buenos Aires - Argentina, Mayo de 1963.
- (3) Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, Introducción a la Auditoría Gubernamental.
- (4) López Santiso, Horacio "Un nuevo enfoque sobre la Auditoría y sus normas" - Informe N° 1 del área Auditoría del CECYT, Setiembre de 1976.
- (5) Muñoz, Amato Pedro "Introducción a la Administración Pública", Fondo de Cultura Económica - México 1956.
- (6) White, Leonard D. "Introducción al Estudio de la Administración Pública", Centro Regional de Ayuda Técnica A.I.D. México 1964.
- (7) Cardón, Rubén C.A. "Necesidad de ampliar los límites del Contralor de los Gastos Públicos más allá del Control de Legalidad".
- (8) Benzrihen, Jorge Isaac "La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional", Buenos Aires, Julio 1977.
- (9) Benzrihen, Jorge Isaac "La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional", Buenos Aires, Julio 1977 - Op. Cit.

INDICE

INTRODUCCION	2
LA ADMINISTRACION COMO OBJETO DEL ENFOQUE DE SISTEMAS	8
EL CONTROL COMO UNA FUNCION DEL PROCESO ADMINISTRATIVO	11
TIPOS DE SISTEMAS DE CONTROL	13
AUDITORIA COMO UNA FUNCION DE CONTROL	15
AUDITORIA OPERATIVA	21
CONTROL DE LA HACIENDA PUBLICA	25
INSTITUCIONES QUE EJERCEN EL CONTROL	28
CONTROL DE GESTION DE LA HACIENDA PUBLICA	30
LA CONTADURIA GENERAL Y EL CONTROL DE LA HACIENDA PU BLICA	30
LA AUDITORIA OPERATIVA INSTRUMENTO VALIDO PARA EJERCER EL CONTROL DE GESTION	33
SINTESIS	37
ANEXO: MODELO DE GESTION DE STOCKS	38