

XV CONGRESO DE CONTADURIAS GENERALES

AUDITORIA SOBRE RECAUDACIONES PROVINCIALES

Cr. Pascual Alberto Torga
Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires

Pascual Alberto Torga

RAWSON - CHUBUT – PATAGONIA ARGENTINA

15 al 18 de noviembre de 2000

INTRODUCCION

A fines de la década del 80 se plasma una firme corriente que analiza a la organización y a los procedimientos de la hacienda pública con la visión sistémica; este replanteo de analizar a la organización es muy importante dado que permite tener en cuenta, al proyectar una medida, los efectos de la misma sobre los demás componentes de la hacienda.

Este enfoque sistémico de la hacienda en algunos casos se plasmó en modificaciones legales, como lo acontecido en la hacienda nacional con la sanción de la "Ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional", que instaló la visión sistémica de la hacienda, produciendo un avance al establecer un sistema de administración financiera, pero faltó la integración con determinados e importantes subsistemas de administración financiera, resultando en consecuencia incompleto. Es importante el reconocimiento de esa falencia a efectos de poder superarla por una modificación a la norma legal o como mínimo con la integración efectiva de todos los subsistemas.

En otras haciendas como la de la Provincia de Buenos Aires, no se modificó la legislación pero se la analiza, como no podía ser de otra manera, con una concepción sistémica integral e implementación parcial.

Esta concepción de analizar a la hacienda pública coincidió con el avance de la computación y la revolución en las comunicaciones, que provocó una potencialidad de la visión sistémica al ser factible la aplicación de determinados desarrollos por la innovación tecnológica de los ordenadores y aplicativos.

Otra consecuencia de la evolución de la computación y de las comunicaciones fue la de posibilitar una mayor transparencia de la gestión de gobierno al poder comunicarse permanentemente con el ciudadano, brindándole información mediante, transcripción y explicación de normas, estados contables y detalle de contrataciones entre otras cosas, así como recibiendo de éste las consultas.

Hoy no es posible pensar en realizar ningún procedimiento de envergadura en la administración que no sea mediante el uso de ordenadores y el enlace de los distintos puestos por medio de redes.

Por tal motivo también al efectuar cualquier análisis de las funciones a desarrollar por las Contadurías Generales se tiene que pensar en forma sistémica, con la utilización de ordenadores y redes de comunicación.

ATRIBUCIONES DE LAS CONTADURIAS GENERALES PROVINCIALES

Antes de comenzar el análisis del objeto del trabajo, es necesario tener presente que las funciones de control de las Contadurías Generales, son de intervenir previamente todos los ingresos y autorizar los pagos de conformidad al Presupuesto; sin embargo la ejercida en plenitud y continuidad a lo largo de décadas fue la segunda, autorización de pagos, razón por la cual las Contadurías no solamente realizaron acciones directas de control, sino que para llevar a cabo la mismas reglaron los procedimientos administrativos de las etapas del gastos y pagos consecuentes, además del sistema de información contable, hecho posibilitador de ejercer en plenitud su accionar.

Este ejercicio pleno de sus facultades fue reconocido pacíficamente por toda los órganos administradores y reafirmado permanentemente por los Tribunales de Cuentas al exigir en las tramitaciones la intervención de las Contadurías Generales.

Este hecho se debe resaltar, por ser el control uno solo y su ejercicio por parte de los organismos superiores dividido en interno y externo, razón por la cual lo normal y lógico es la complementación y apoyo recíproco para que devenga más eficiente.

En relación al control de ingresos, no se dan las mismas circunstancias, no existe tradición de un ejercicio pleno de las facultades en la reglamentación de procedimientos de ingresos y en los sistemas de información contable que posibiliten ejercer en plenitud ese control. Esta falta de tradición en el control de la recaudación no se da solamente en las Contadurías Generales sino también en los Tribunales de Cuentas, solamente vasta analizar las resoluciones sobre las rendiciones de cuentas.

ETAPAS DE LOS INGRESOS Y SU REGISTRACIÓN

Los ingresos presupuestarios al igual que los gastos presupuestarios tienen diferentes etapas, en los ingresos son las siguientes:

- la determinación o fijación en la cual nace el derecho creditorio, consistente en la liquidación del monto y la individualización del deudor de la tributación;
- la exacción que es la cobranza o recaudación por parte de los agentes recaudadores y
- el ingreso al Tesoro que es momento en que la suma percibida queda a disposición del Tesoro, directamente por parte del deudor a la Tesorería o indirectamente por parte de los agentes recaudadores.

La etapas arriba mencionadas no son cuestionadas ni por la doctrina, ni en la legislación positiva; su secuencia en la práctica se da en diferente orden dependiendo de la estructura del impuesto; manteniéndose ese ordenamiento de las etapas en los tributos llamados comúnmente por padrón, en los cuales se produce la liquidación administrativa por parte del organismo de recaudación de ingresos de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, según lo establecen las diferentes legislaciones provinciales de impuestos inmobiliario y automotor. La doctrina también acompaña esta forma, entre ellos corresponde mencionar al Dr. Carlos Giuliani Fonrouge en el tratado "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social" realizado conjuntamente con Susana Cecilia Navarrine.

Las etapas de los gastos son contabilizadas en todas las haciendas públicas de la república, independientemente de la connotación que tengan en las diferentes jurisdicciones para su impacto en la determinación del resultado presupuestario y de su denominación.

En tanto para los ingresos se da la situación totalmente inversa, existe uniformidad en todas las jurisdicciones para la determinación del impacto sobre el resultado, pero en la mayoría no se contabiliza sistémica e integralmente las diferentes etapas.

El registro de las diferentes etapas de los ingresos redundará en un control sistémico por parte de las Contadurías Generales Provinciales, además de reflejar los estados contables mejor la realidad de las acreencias integrantes del activo de la hacienda pública.

Esta desconsideración en el tratamiento de los ingresos se plasma en la mayoría de las leyes de administración financiera que incluyen un sistema de crédito público pero no el sistema tributario, corresponde señalar que el último sistema de administración financiera proyectado por el SIMAFAL para los municipios incluye el sistema tributario.

Se debe superar esta desconsideración a la integración del sistema tributario al sistema de información financiera de la hacienda pública para poder ejercer en plenitud, sus funciones las Contaduría Generales mediante la reglamentación de procedimientos, de controles sistémicos por oposición y el diseño del sistema contable que es el integrador de los restantes sistemas.

CONTROL DE LOS INGRESOS

Al analizar el control de los ingresos de la hacienda pública, es necesario plantear desde qué organismos se van a realizar las auditorías sobre las recaudaciones provinciales, como asimismo sobre quién van a recaer y qué tipo de análisis se pretende:

Ante la primera pregunta las respuestas son dos:

- Desde los organismos de administración de ingresos
- Desde los organismos superiores de control

Por ser este Congreso de Contadurías Generales la opción es obvia, se refiere al control a implementar por el organismo superior de control interno provincial.

En cuanto sobre quién se aplica el control; las alternativas son

- Sobre los organismos de administración de ingresos
- Sobre el sistema bancario
- Sobre la Tesorería General

La esencia de las Contadurías Generales provinciales es el control interno y la administración del sistema de información contable, de ahí la importancia que el control fundamental de las mismas sobre los diferentes componentes, se materialice o se sustente a través del sistema contable.

En toda hacienda pública, los recursos desde un punto de vista sistémico integral, se consideran por lo devengado, independientemente del método para la determinación del resultado presupuestario, que en la mayoría de los estados sub-nacionales es por el percibido.

La manifestación arriba mencionada en primera instancia parecería resultar no ajustada a la realidad, pero al reflexionar y pensar que acontece en los organismos de recaudación de ingresos, llegamos siempre a la misma conclusión: en algún lugar del área de recaudación se contabiliza cuáles son los importes tributarios devengados generadores de créditos patrimoniales de la hacienda provincial, sino sería imposible intimar a los contribuyentes por falta de pago de las obligaciones impositivas, ni expedir certificados de libre deuda cuando se lo solicitaren.

En el diseño de ese sistema de información contable, el autor se arriesga a afirmar que nunca participó formalmente una Contaduría General, no obstante la obligación que le imponen las distintas leyes de llevar el sub-sistema patrimonial. Al considerar al patrimonio como el conjunto de bienes y derechos que posee una hacienda, los créditos consecuentemente están incluidos.

Por otra parte es responsabilidad de todo funcionario la preservación del patrimonio de la hacienda pública y para poder analizar si se cumple con dicho precepto, es necesario que todos los bienes y derechos formen parte integrante del patrimonio, siendo los créditos en concepto de deudores tributarios actualmente un activo altamente representativo y además están de los créditos no tributarios.

La mayoría de las legislaciones provinciales establecen la obligación de las Contadurías Generales de ejercer el control de la preservación del patrimonio de la hacienda por parte de todos los agentes públicos.

Clarificado que los créditos tributarios forman parte del activo y de la existencia de un sistema de registro del devengamiento de los mismos, resulta necesario que ese sistema este reglado como corresponde por las Contadurías Generales, además de ejercer el control imprescindible de su registro, para poder cumplir primariamente con el control enunciado en el párrafo anterior.

Para poder ejercer ese control en forma macro, es necesario que se contemple la modificación del nomenclador presupuestario y por ende del presupuesto de recursos para permitir diferenciar en los distintos ingresos cual es la previsión y recaudación pura del tributo correspondiente al ejercicio, de la de ejercicios anteriores, así como de las multa, intereses y accesorios, estos últimos conceptos deben ser conceptuados como recursos no tributarios.

La modificación debería incluir también en forma diferenciada los ingresos en concepto de moratoria por cada recurso, tributario o no tributario.

El área responsable del organismo de administración de ingresos deberá como mínimo, informar formalmente, cada vez que realice una emisión de los impuestos por padrón, el importe de la misma a la Contaduría General; sin perder de vista el objetivo de integración de sistemas, para que cuando la emisión esté conformada por el organismo de administración de ingresos el dato pueda ser capturado por el sistema contable de la

Contaduría General. Esta es la única forma de lograr un macro sistema de administración financiera al incluir al sistema de recaudación.

Lograda la información de la emisión, es decir del devengamiento del tributo y la apertura presupuestaria, es factible realizar el seguimiento de la evolución de los créditos tributarios. Se parte de un existencia inicial a la cual se le adicionan los importes de las emisiones del ejercicio y se le detrae el valor de la recaudación del impuesto puro consignado en la ejecución presupuestaria de recursos, ahora diferenciada por la apertura indicada, la resultante es la existencia de créditos a favor del estado provincial que debe coincidir con la información de los organismos de administración de ingresos.

En caso de existir diferencias, serán los administradores los que deberán responder a las observaciones y de no resultar estas suficientes, las Contadurías Generales deberían iniciar auditorías específicas.

La información global generada por los organismos de administración de ingresos antes indicada, deberá complementarse, mejor dicho sustentarse, con la realización de la cuenta corriente por dominio de los contribuyentes que otorgaría seguridad y verificabilidad a la información global antes mencionada, además de posibilitar comunicárselas permanentemente a los contribuyentes para su control. Por otra parte si en el diseño de la base se adiciona un campo para indicar número de documento único de identidad o clave única de identificación tributaria permitiría agrupar los dominios de un mismo contribuyente y relacionar las obligaciones de los distintos tributos por contribuyente.

Esta información de los organismos de administración de ingresos a las Contadurías Generales y a los contribuyentes permitiría un triple control:

- el primero, por parte de los propios organismo de administración de ingresos, sobre los distintos entes de percepción y el análisis exhaustivo de la conducta de los contribuyentes para diseñar e implementar las políticas de cobrabilidad, además de cumplir con las acciones tendientes a la preservación del patrimonio estatal;
- el segundo, por parte de los contribuyentes que constatarían que su pago efectivamente ingresó al Tesoro Provincial y fue imputado a cancelar su deuda;
- y
- el tercero, por las Contadurías Generales al confrontar la resultante de la emisión menos la recaudación efectiva ingresada al Tesoro con la sumatoria de las cuentas corrientes de los contribuyentes.

Esta exigencia de incluir un campo para la relación interimpuestos que deberían solicitar las Contadurías Generales a los organismos de administración de ingresos, al considerar en un mismo plano a los efectos del control, los procedimientos administrativos de los gastos que los procedimientos de los ingresos, también permitiría la vinculación sistémica con los organismos específicos de administración de ingresos del orden nacional y municipal

Esta interrelación integral horizontal y vertical, permitiría analizar sistemáticamente inconsistencias en las declaraciones juradas de los contribuyentes.

Por otra parte la relación e interrelación de dominios y tributos de un mismo contribuyentes permitiría conceptualizar acabadamente las categoría de los mismos por cuantía de la obligación tributaria global o de sumatoria de dominios y conceptos y esos datos permitirían un diseño racional de las funciones primarias de control del organismo de administración de ingresos, además de ofrecer elementos objetivos para el análisis de la programación de los controles por parte de las Contadurías Generales.

También es importante el conocer la conformación por tramo de antigüedad de los créditos que permitiría, a su vez, la determinación de inacciones por parte de los organismos de administración de ingresos provocantes de pérdidas de acreencias por perención.

Otro aspecto en cuanto al control de los créditos tributarios, es el seguimiento y registro de la situación de aquellos en los cuales se dispuso el cobro por vía prejudicial o judicial; sobre los mismos es necesario cuando se realice mediante organismos de la propia administración integrar el sistema de seguimiento de la situación procesal de cada una de las causas, debiendo reflejarse tal situación en los registros contables y por ende exponerla en los estados integrantes de la cuenta de inversión.

Esta necesidad de saber mediante el sistema contable los créditos tributarios y no tributarios que integran el patrimonio estatal, cobra suma importancia al momento de analizar la tercerización de su cobro, tal como está ocurriendo en algunos gobiernos provinciales. La decisión del legislativo para adoptar tan trascendente metodología debe estar fundada en un conocimiento acabado de la composición del activo en forma estructural, sustentada en la analítica, que debe surgir indefectiblemente de los estados contables que realicen las Contadurías Generales.

Como ya se mencionó el control primario de la recaudación provincial es incumbencia de los organismos de administración de ingresos, los cuales deben informar a los organismos superiores de control cuales son las medidas de prevención adoptadas, como asimismo los controles previstos y el resultado de los realizados.

Comunicada la programación arriba mencionada a las Contadurías Generales, le permitirían a ellas proyectar sus auditorías sobre el grado de cumplimiento de los controles instrumentados primariamente, como así también de la profundización y seguimiento de las deficiencias detectadas, además las proyectadas integral e independientemente.

En cuanto a las diversas formas de instrumentar el control de los ingresos es novedoso el convenio celebrado entre el Ministerio Público y el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires para enfrentar los delitos que afectan la recaudación fiscal, considerando que si al acto del incumplido se le agrega la intención expresa de defraudar por medio de acciones dolosas que posibiliten el incumplimiento, es allí donde el poder político debe poner mayor énfasis en el control, ya que quien atente de esa manera en perjuicio del fisco atenta también contra la sociedad en general, comprometiéndose a tal efecto el Ministerio de Economía a propiciar la jerarquización del área con competencia en el tema y el Procurador General a la creación de una unidad de investigación especializada en los delitos que se refieran a la materia fiscal.

Esta concepción de integración de todos los sistemas que hacen a la administración financiera, a saber, presupuesto, tesorería, crédito público, administración de recursos

tributarios y no tributarios, personal, patrimonial y contable, debe realizarse en todos los niveles de la hacienda pública; administración central, organismos descentralizados, organismos desconcentrados y cuentas especiales.

Lo manifestado up-supra hace necesario implementar el macro-sistema en todos los organismos descentralizados, que administran importantes créditos sobre los cuales es necesario que las Contadurías Generales efectiven un adecuado control, para asegurar la preservación del patrimonio estatal.

El desarrollo del trabajo es el fundamento de las siguientes propuestas puntuales, para ser efectivo el sistema integral conceptualizado:

- La apertura presupuestaria del clasificador de recursos para poder discriminar la percepción de los tributos.
- La determinación de la recaudación real por tributo incluida moratoria, evitando inconvenientes ante posibles reclamos de las áreas involucradas en su distribución.
- La exposición en los estados de ejecución presupuestaria de recursos del devengamiento, aunque no tenga incidencia en el resultado financiero.
- La contabilización adecuada de los créditos por deudores tributarios y no tributarios en el activo de la hacienda pública.
- La discriminación de los créditos de conformidad al grado de cobrabilidad y gestión de cobranza.
- La conveniencia de dar intervención a la Contaduría General del anteproyecto de Ley de presupuesto antes de su elevación a la H. Legislatura, para evitar incurrir en interpretaciones disímiles en cuanto a su instrumentación.

De esta forma la situación patrimonial que integra la cuenta de inversión establecida en la mayoría de las Constituciones Provinciales, reflejaría más adecuadamente la realidad, al incluir en su patrimonio los créditos por deudores y permitiría a las Contadurías Generales mejorar el ejercicio de sus funciones de control y de órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental

Intereses, recuentos
tributarios, por no tributarios,
peccios; → no son recuentos