

El control en el sector público en Argentina y la provincia de Mendoza. Su implementación y evaluación

Todo funcionario público quiere que su gobierno sea bueno. El que ejerce una función proveniente de un mandato electoral, a menudo quiere más: quiere ser reelegido, mantener su reputación y cumplir sus compromisos con los electores.

Si los funcionarios quieren realmente saber cómo marcha su repartición, deben dar deliberadamente ciertos pasos: deben contar con un sistema de control que le suministre datos económico-financieros tales como cuánto ha sido la recaudación, cuánto ha sido el gasto en salarios, insumos y otros costos incurridos en el desenvolvimiento de su gestión de gobierno.

Esta información es útil si se la compara con el presupuesto y con los datos financieros de años anteriores; pero no responde a todos los interrogantes de los mismos funcionarios como por ejemplo: ¿hubo prolijidad en la realización de los gastos? ¿los gastos están debidamente documentados? ¿todo lo pagado por los contribuyentes se ingresó al Tesoro?

Para ello, los gobernantes deben establecer sus objetivos, propósitos, expectativas e intenciones en leyes, decretos, ordenanzas y otras expresiones de política pública.

El control y vigilancia permanentes son necesarios a fin de que las disposiciones legales se cumplan en todas sus partes y que los funcionarios públicos procedan con honradez en el manejo de los fondos del Estado.

En síntesis, el control es el único medio válido que tiene el gobernante para demostrar su honesto accionar y el ciudadano para comprobar que su confianza no ha sido defraudada.

Para poder llevar a cabo el control, resulta imprescindible contar con una legislación que determine y asegure al controlador el acceso a la información. Por este motivo, es que el legislador puede decirle al administrador, qué tiene que contener el presupuesto e imponerle ciertos requisitos para ejecutarlo, como así también, qué información tiene que suministrarle al respecto.

I. CONTROL ESTATAL

El concepto de control de las finanzas públicas no ha sido nunca definido con precisión.

El vocablo control ha sido utilizado con una acepción muy amplia, como por ejemplo, en la expresión “control jerárquico”, que designa el simple ejercicio de la autoridad jerárquica del superior con respecto al subordinado.

En el ámbito de las finanzas públicas, la noción de control reviste una significación más precisa. Se refiere a “verificación”, es decir, el hecho de asegurarse de que algo está bien, tal y como ha sido declarado o definido, o bien cómo debe ser con respecto a una norma dada. La norma puede ser más o menos precisa; lo importante es que sea suficiente para constituir un término válido de comparación.

El control estatal no debe constituirse en un fin en sí mismo, sino en una función destinada a la verificación de que todo lo normalizado previsto, planificado y/o programado se cumpla con eficiencia, eficacia y al menor costo social.

Debe brindar la posibilidad de evaluar la legitimidad y mérito o eficiencia, eficacia y economía de la gestión de autoridades, organismos y funcionarios, en forma tal de poder medir los resultados, corregir desvíos, superar problemas, actualizar las previsiones y deslindar responsabilidades.

Existen diversas maneras de clasificar los controles que se pueden realizar.

Es así, que podemos clasificarlo desde el punto de vista del modo en que se ejerce: directo o indirecto; según la oportunidad en que se realiza: preliminar, concomitante o a posteriore; según el órgano que lo ejerce: externo o interno.

Para adecuarnos a la finalidad del presente trabajo, nos referiremos a la última clasificación.

II. EL CONTROL EN ARGENTINA Y EN LA PROVINCIA DE MENDOZA

a) Control Externo

El control es externo cuando el examen, juicio y, en su caso, la exigencia de responsabilidades corresponde a un órgano ajeno al ente controlado.

Normalmente, el control que los órganos externos ejercen sobre la hacienda pública, es el de legalidad.

En Argentina el control externo es ejercido por la Auditoría General de la Nación dependiente del Congreso Nacional y no solo es de legalidad sino también de gestión. Este último no lo efectúa la Auditoría General sino el Congreso cuando se trata del Presidente, Vicepresidente, Ministros y miembros de la Corte Suprema y demás tribunales inferiores de la Nación.

En cambio, en la Provincia de Mendoza, el control que se ejerce es el de legalidad y es atribuido al Tribunal de Cuentas en su Ley Orgánica N° 1.003.

b) Control Interno

En la época actual, las organizaciones no sólo privadas, sino también las públicas, deben poseer un sistema de control interno consistente, idóneo y sólido que tienda a lograr la eficiencia operativa.

El sistema de control interno garantiza el funcionamiento a un nivel jerárquico. Es lo que cuida la espalda del más alto funcionario con respecto a lo que ocurre en su repartición.

La finalidad del control interno es:

- Salvaguardar los bienes y recursos.
- Asegurar la exactitud, fiabilidad, integridad y oportunidad de los datos contables, favoreciendo la información que brindan los estados contables.
- Prevenir y detectar errores y fraudes o situaciones de prácticas administrativas abusivas, antieconómicas o corruptas.
- Cumplir y observar las leyes y disposiciones que aplica el organismo.
- Conducir y ejecutar las diversas actividades en forma legal, brindar información sobre la situación financiera del ente, sus operaciones, sus resultados y efectos logrados.

Se consideran como componentes de un sistema de control interno en el sector público:

- La existencia de un ambiente de control en el organismo público.
- Una correcta evaluación de los factores de riesgo.
- La existencia de procedimientos de control.

- La existencia de un sistema de información adecuado.
- Un sistema eficaz de seguimiento y supervisión de la gestión del ente.

Aún cuando el control interno no garantiza por sí mismo la consecución plena de los objetivos, es indispensable para tal fin. Es decir, que no es condición suficiente pero sí necesaria para desarrollar una gestión eficiente.

El control no será efectivo cuando se quieran medir los resultados sin establecer objetivos, o cuando se establezcan objetivos, pero no se establezca cómo medirlos o cuando no haya medidas correctivas o se elude tomarlas.

El control interno lo llevan a cabo las unidades de auditoría interna de cada organismo y dependerán jerárquicamente de la autoridad superior de cada repartición. El sector de auditoría interna integra el sistema de control interno y es su sensor y corrector.

En Argentina, se creó la Sindicatura General de la Nación, órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional con competencia sobre las jurisdicciones que lo componen y los organismos descentralizados y empresas y jurisdicciones que lo componen y los organismo descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependen del mismo.

Globalmente, el sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación y las unidades de auditoría interna de cada jurisdicción y entidad del Poder Ejecutivo Nacional, las cuales dependen jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo y actúan coordinadas técnicamente por la Sindicatura General.

En la Provincia de Mendoza, en cada repartición existe, o al menos debiera existir, un sector encargado de realizar este control.

III. EL CONTROL INTERNO EN LA PROVINCIA DE MENDOZA. INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

a) Normativa Vigente

En lo relativo al Control Interno en la Provincia de Mendoza, se puede constatar la existencia de normas que reglamentan el control desde el año

1896 cuando a través de la Ley N° 18 de Contabilidad de la Provincia, en su art. 57° establecía la función de control “La Contaduría General tendrá intervención a los efectos del control, en toda repartición pública que administre o perciba caudales públicos y podrá disponer la forma que en cada caso debe darse a las cuentas de inversión”.

Actualmente, la norma de control interno por excelencia en la Provincia de Mendoza, es la Ley N° 3.799 que deroga la Ley N° 18 al otorgar la función de dicho control a la Contaduría General de la Provincia en su art. 60° disponiendo que “ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera de la administración central y entidades descentralizadas, a cuyo efecto 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 las técnicas usuales de control.”

Del art. 75° de dicha ley se desprende que en el caso de los organismos descentralizados y municipalidades, esa función de control interno es asignada al contador de esos organismos.

La Ley N° 1.079 Orgánica de las Municipalidades, en su art. 73° inc. 5° establece, entre las funciones del Concejo Deliberante, la de “organizar por medio de una ordenanza especial, la contabilidad, percepción y manejo general de los fondos municipales, siguiendo las normas establecidas en la Ley de Contabilidad de la Provincia...”

Por su parte, el art. 105° de la citada Ley, entre las atribuciones del Departamento Ejecutivo Municipal, fija en su inc. 3° la de “dictar los reglamentos necesarios para el régimen interno de las oficinas, vigilando su cumplimiento”.

Reglamentando la Ley N° 3799 han surgido otras leyes y decretos sobre distintos aspectos como por ejemplo: régimen de compras, de obras públicas, viáticos, etc.

En 1991 es sancionada la Ley N° 5806 que legisla sobre los Servicios Administrativos que funcionarán en los Organismos de la Administración Pública, centralizados y descentralizados, Cuentas Especiales y Otras Entidades que integren el Presupuesto General de la

Provincia. En cambio para las Municipalidades será de aplicación cuando adhieran a la misma.

En su art. 2º establece, entre las funciones de los Servicios administrativos la de “organizar el control interno tendiente a asegurar la regularidad de su gestión”.

Básicamente todas las normas son de aplicación a la administración central, no adquiriendo el carácter de obligatorias para los municipios.

En algunos casos, la norma legal invita a estos organismos a adherirse mediante el dictado de las ordenanzas respectivas, no siéndole inter tanto de aplicación obligatoria.

Es así, que existían muchos municipios que no poseían normas específicas que rigieran sobre dichos aspectos, aplicando de hecho las normas provinciales. Otros se adhieron mediante el dictado de una ordenanza y/o decreto municipal, o bien, se rigen por normas propias.

Esto llevó a que el Órgano de Control Externo, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, haya incursionado dictando acuerdos y circulares mediante los cuales se solicita a las Comunas, definen las normas a aplicar sobre esos diversos aspectos. Así, en el Acuerdo N° 2988 (Texto actualizado aprobado por Acuerdo 3691/2004) establece:

“G. DISPOSICIONES Y/O REGLAMENTACIONES. Deberán presentarse todas la normas dictadas por las entidades u organismos referidas a los siguientes temas: Estructura Administrativa y Manual de Funciones, Régimen de Contrataciones, Pago de Viáticos, Personal, Mesa de Entradas, Archivo, Inventario general de bienes, Régimen de remuneraciones, Convenios o Reglamentación sobre fondos de terceros o subsidios (recibidos o entregados) y cualquier otra normativa, propia o externa, relacionada con la administración de fondos públicos, presupuestarios o no...”

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, como órgano de control externo, en su decisión de implementar un sistema de aseguramiento de la calidad bajo el modelo de las Normas

ISO 9000 debió definir la Visión, la Misión, las Políticas y Objetivos de la Calidad, con o que reglamenta, define y organiza su propio sistema de control interno. Mediante el Acuerdo N° 3220 aprueba las políticas de la calidad y las redefine en el Acuerdo N° 3563:

- **Visión:** “Satisfacer la necesidad de la comunidad en materia de control de la actividad financiero patrimonial del estado provincial y municipal, para asegurar su transparencia y prevenir actos de corrupción”.
- **Misión:** entre otras, está la de “Desarrollar el control de la administración de los fondos públicos con integridad moral e independencia de criterio, en un ámbito de respeto de la ley, de las instituciones republicanas y de las personas”.
- **Políticas:** una de las pautas es “Acercar el control al momento de los hechos y establecer y mantener una interrelación permanente con los cuenta-dantes, formal e informal, que posibilite aumentar la calidad en el desempeño y en los resultados obtenidos por ambos organismos.”
- **Objetivos:** uno de los objetivos de la calidad vinculados con la política definida precedentemente, es “Promover el desarrollo de los sistemas de control interno de los entes e informar a las autoridades el resultado del análisis de dichos sistemas.”

Así, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza es el primer organismo de control público del país que ha certificado la Norma ISO-9002:1994 en el año 2001. Posteriormente, en febrero de 2004 certificó la Norma ISO:9001:2000 recertificando dicha Norma en abril de 2007.

b) Su Importancia

La Ley N° 1.003 Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia, en su art. 31º dispone: “El Contador Revisor, ayudado del personal que disponga el Tribunal, examinará a la brevedad posible todas las partidas de la cuenta y las comprobará con los documentos que las justifiquen...”

Es decir, que el control de la documentación debe ser total y esto se debió a que en oportunidad de sancionarse la ley (año 1932) no se atribuía la debi-

da importancia a la existencia de un sistema de control interno en los organismos obligados a rendir cuenta.

Actualmente, se plantea un grave problema en el sector público, ya que la gran evolución económica actual, hace que la cantidad de documentación respaldatoria, tanto de ingresos como de egresos, sea tan voluminosa que es imposible auditar la totalidad de la misma.

Esto ha llevado a que resulte de suma importancia la existencia de normas no sólo para llevar a cabo el control interno que debe realizar el ente, sino también para el auditor externo. El objetivo de éste es no sólo obtener con certeza una conclusión sobre la corrección de los estados contables, sino opinar sobre la razonabilidad de los mismos.

A partir de la sanción de la Ley N° 5806, tiene sustento legal la opinión de que no es necesario verificar la totalidad de la documentación. Es posible descansar, en parte, en la información suministrada por los diferentes sistemas de información.

Previamente, debe estudiarse y evaluarse los controles internos vigentes en el organismo, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría externa a aplicar.

Se entiende por naturaleza a la clase de procedimiento, por alcance a la profundidad y por oportunidad al momento en que debían desarrollarse.

Para esto, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, en el Acuerdo N° 2988 (Texto actualizado aprobado por Acuerdo 3691/2004), exige al inicio del ejercicio, entre los elementos con los que se considerará integrada la rendición de cuentas que deben presentar los Organismos Centralizados y Descentralizados, Municipios, Empresas Públicas y otros entes:

“E. SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Deberá presentarse una descripción del sistema de control interno, que contemple:

1. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA: deberá comprender la definición de áreas de responsabilidad, líneas de autoridad, canales de información y niveles de jerarquía, expresadas en organigramas y manuales de funciones.

2. NORMAS DE PROCEDIMIENTO OPERATIVO: deberán indicarse las normas de procedimiento y circuitos administrativos que hagan al control interno de la recaudación e inversión de los fondos públicos y su correspondiente registración. Cuando no existan normas que reglamenten los procedimientos deberán generarse las mismas, como así también los circuitos administrativos pertinentes, informando al Tribunal de Cuentas dentro de los 30 días de producidas.

En el caso de las dependencias que recauden ingresos propios, deberán contar con la descripción de las normas de procedimiento correspondientes.

3. AUDITORÍA INTERNA: en el caso de organismos que cuenten en su estructura organizativa con un área de auditoría interna, deberán describirse las funciones básicas que cumple.

Se presentarán para el primer ejercicio de vigencia de la presente norma y, en caso de introducirse modificaciones, deberán remitirse sus actualizaciones.”

El estudio y posterior evaluación del control interno de un ente, comprende dos etapas:

1. La revisión preliminar del sistema para tener un conocimiento de los procedimientos y métodos que el organismo ha implementado.

2. La realización de pruebas de cumplimiento para tener la seguridad que los controles que están en uso funcionan y bien.

Siendo uno de los objetivos del Tribunal de Cuentas, el de promover el desarrollo de los sistemas de control interno de los entes públicos, es a través del relevamiento y evaluación de los controles implementados en los organismos que audita, que puede determinar las debilidades y fortalezas del sistema de control interno de cada repartición y en base a ello, definir los objetivos de auditoría y los procedimientos a aplicar.

Pero no basta relevar y evaluar el sistema de control interno, sino que el resultado del mismo debe ser informado a las autoridades respectivas para que estos puedan adoptar las medidas correctivas o implementar los controles necesarios.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza elaboró una Instrucción de Trabajo del Sistema de la Calidad (IT-ARE-RE-01) tendiente a efectuar el relevamiento y evaluación de los sistemas de control interno para el sector contable.

Si bien existen distintos métodos de relevamiento del Sistema de Control Interno (descriptivo, cursogramas o cuestionarios) en la Instrucción de Trabajo se optó por realizarlo a través de cuestionarios, evaluando los siguientes ítems en cada organismo:

1. Misión y Políticas

- Están explicitados en los documentos la:
 - Misión
 - Objetivos
 - Políticas
- Se encuentran difundidas la:
 - Misión
 - Objetivos
 - Políticas

2. Forma de Organización

- Existe un organigrama.
- Funciones :
 - de individuos
 - por sectores
- Autoridad.
- Responsabilidad.
- Dependencia.
- Existe registro de firmas.

3. Normas y Procedimientos Administrativos

- Existen manuales o instrucciones escritas.
- Existen cursogramas o flujogramas.
- Se difunden estos documentos a la Organización.
- Autorización de la Operación.
- Ejecución de la Operación.
- Control de la Operación.
- Custodia del Patrimonio.

4. Requisitos (conforme a normativa del Tribunal de Cuentas)

- Plan de Cuentas adecuado.
- Aprobado por autoridad competente.
- Sistema contable legal y vigente.

- Son adecuados los registros.
- Aprobados por un funcionario de jerarquía.
- Debidamente explicados y respaldados.
- Previamente autorizados.
- Rubricación de libros.
- Nómina de funcionarios y domicilios.
- Rendición mensual en tiempo y forma.
- Rendición anual en tiempo y forma.
- Nómina de autoridades en rendición anual.
- La información remitida al T.Cuentas es:

- Legítima
- Auténtica
- Oportuna
- Suficiente
- Fácil de comprender
- Sirve para tomar decisiones
- Permite comparar
- Permite el control patrimonial

- Son adecuados los medios tecnológicos.
- Medidas de seguridad efectivas.

5. Política en materia de recursos humanos

- Políticas y procedimientos para contratación.
- Existen programas de capacitación.
- Se informa a los empleados funciones y responsabilidades.
- Existe evaluación periódica del personal.
- Existe rotación del personal.
- Existen medidas correctivas.
- Son adecuadas las políticas de personal.

6. Evaluación del riesgo

- Existe un sistema de información que capte cambios.

7. Auditoría interna

- Tiene el organismo un sector de auditoría interna.
- Es adecuado para el organismo.
- Es independiente de otras áreas.
- Cuentan con programas de auditoría.
- Abarca todos los sectores.
- Establece fechas de auditoría.
- Detallan la intensidad de las muestras.
- Detallan las técnicas a utilizar.
- Preparan papeles de trabajo.
- Conclusiones de la revisión.
- Recomendaciones sobre el sistema de control interno.

- Opiniones objetivas.
- Existe un seguimiento de las recomendaciones.
- Están los auditores capacitados y entrenados.

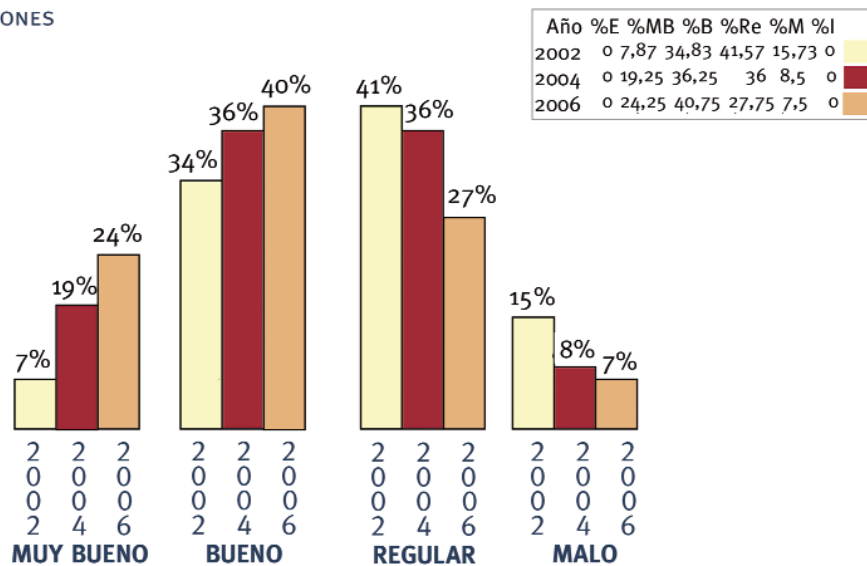
Este relevamiento y evaluación del sistema de control interno del área contable, fue realizado en el año 2002, efectuando su seguimiento en los años 2004 y 2006.

En base a los valores obtenidos y realizadas las mediciones, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza obtiene un indicador que es el de la “Categorización de los organismos según su Sistema de Control Interno, donde puede apreciarse su evolución.

Categorización de los organismos según su sistema de control interno

El objetivo es realizar un relevamiento y evaluación de los sistemas de control interno imperantes en las reparticiones públicas, que permite merituar los riesgos de auditoría y en función de ello planificar las mismas, además de asesorar a los cuentadantes para el perfeccionamiento de los sistemas de control interno. Ello ha posibilitado demostrar que el sistema de gestión de calidad implementado en el Tribunal genera una confiabilidad en su sistema de control interno, que lo posiciona en un lugar de privilegio dentro de la Administración Pública Provincial.

MEDICIONES



Vemos como la cantidad de organismos categorizados con un control interno “muy bueno” o “bueno” fueron en aumento, mientras que disminuyó la cantidad de organismos categorizados con un control interno “regular” o “malo”.

Para el año 2007 se ha definido como uno de los objetivos generales de auditoría, la incorporación en el relevamiento de control interno de los organismos la mayor cantidad posible de áreas que lo conforman.

V. CONCLUSIÓN

La experiencia aconseja la necesidad de contar en el sector público: administración central, reparticiones descentralizadas y municipalidades, con un órgano responsable del control interno, situación que no siempre se da, especialmente en el orden municipal donde el contador general realiza a la vez el control interno, es decir, se autocontrola.

Pero para que este órgano de control funcione adecuadamente deben existir un conjunto de normas claras y precisas relativas a:

- Manual de organización del ente que provea una separación apropiada de responsabilidades funcionales.
- Manual de procedimientos, es decir, un sistema de autorización y procedimientos de registro adecuado para proveer un control contable razonable sobre activos, pasivos, ingresos y egresos.

En síntesis, el Estado y los gobernantes deben preguntarse qué normas de control interno podrían adoptarse para garantizar el ejercicio pleno de la “responsabilidad financiera”, para asegurar que estos funcionarios están informados oportuna, fidedigna y documentadamente, sobre el uso y aplicación de los recursos que en su campaña política, y en su día de triunfo, prometieron y juraron administrar y preservar con honradez.

BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Nº 2.988 (T.O. Acuerdo 3691) del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

Instrucción de Trabajo “Relevamiento y Evaluación de los Sistemas de Control Interno (IT-ARE-RE-01) del Tribunal de Cuentas de Mendoza”.

Ley Provincial Nº 1.003 Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza.

Ley Provincial Nº 18 de Contabilidad de la Provincia (derogada).

Ley Provincial Nº 3.799 de Contabilidad de la Provincia (actual).

Ley Provincial Nº 5.806 de Servicios Administrativos.

Ley Provincial Nº 1.079 Orgánica de Municipalidades.

Revista *El Control Público* del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de Argentina.