



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Posgrado

2010
II
asap

Asociación Argentina de Presupuesto y
Administración Financiera Pública

Asociación Argentina de Presupuesto
y Administración Financiera Pública

**Trabajo Final de la Carrera de Posgrado de Especialización
en “Administración Financiera del Sector Público”**

***“Presupuesto y Control de Gestión en la
Administración Pública”***

Autor: Orlando O. Ortega
SENAF; Comisión de Recepción
e-mail: ortegaorl@yahoo.com.ar
cel.: 15-5345-6747

Lic. en Administración

Año: 2010

Buenos Aires, 8 de Noviembre de 2011

RESUMEN EJECUTIVO	4
INTRODUCCIÓN	5
EL SISTEMA PRESUPUESTARIO	7
Concepto	7
Reforma Administrativa del Sector Público	8
EL SISTEMA DE CONTROL	12
Concepto	12
Evolución del control: escuelas de administración	14
Componentes del control	15
EL CONTROL EN LA LEY 24.156	18
Modelo de Control integral e integrado	18
Sindicatura General de la Nación (SIGEN)	20
Normas Generales de Control Interno de la SIGEN	21
Análisis presupuestario del producto de la SIGEN	23
La opinión de los agentes públicos que interactúan con la UAI	26
La participación social - control ex-ante y ex-post	30
CONCLUSIÓN	34
BIBLIOGRAFÍA	37
ANEXO I - TABLA COMPARATIVA DE CONTROL DE GESTIÓN TRADICIONAL Y EL MODERNO	39

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo se inicia con una breve introducción de la ley de Administración Financiera, pasando directamente al análisis del capítulo VI de Control. Seguidamente se expone la evolución del gasto presupuestario de la SIGEN intentando mostrar que es necesario realizar nuevas formas de evaluar las metas físicas de la Sindicatura.

A fin de obtener una opinión enriquecida sobre la percepción de la información de distintos sectores, se realizarán entrevistas¹ a trabajadores y funcionarios Públicos y a representantes de organizaciones barriales y sociales, y presentar una serie de conclusiones de carácter hipotético respecto al valor de la información que surge de los organos de control.

¹ La forma de la entrevista es a través de un cuestionario establecido

INTRODUCCIÓN

Como en cualquier organización, el manejo de los recursos debe acompañarse de un control con el objeto de poder detectar las fallas en la utilización de aquellos y poder aplicar acciones correctivas a fin de modificar conductas y obtener legitimidad en las acciones que la organización realice.

En el Estado, la satisfacción de las necesidades públicas, definidas por decisiones políticas, está a cargo de la “hacienda pública” y son financiadas por recursos que también lo son. Este carácter de público hace que sea necesario un sistema de controles o medios de fiscalización, que constituyan un conjunto de garantías de legitimidad y oportunidad para el desarrollo de su actividad con el objeto de procurar la eficiencia y ética en la gestión.

El presente trabajo relaciona algunos de los conceptos abordados por el sistema presupuestario nacional y el sistema de control interno de gestión estatal, establecido en la Ley 24.156 “Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional” (LAF).

El objetivo primario de este trabajo es analizar el uso y el impacto percibido por los agentes estatales y no estatales vinculados a controles que realiza la Sindicatura General de la Nación SIGEN por sí, o a través de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) en el ámbito de la Administración Pública Nacional (APN)². A partir del estudio de algunas variables, trataré de exponer la dificultad que se observa para realizar conclusiones sobre

² La intención es llegar a una aproximación de la realidad percibida por los distintos sectores involucrados y, con esta interpretación proponer contribuciones al sistema de control público.

la cantidad y calidad del trabajo de control y, que la complejidad de generar indicadores estandares está limitado por el “objeto” de auditoría, teniendo para cada analisis particularidades especificas que varían, no solo en cuanto al tipo de control, sino también en la diversidad de actividades que realiza el Estado en sus diversos Organismos.

El objetivo secundario se centra en analizar la importancia de los mencionados sistemas no sólo en el aspecto técnico sino también en el social. En ese sentido, y a partir del análisis de algunas variables este trabajo se propone establecer criterios que apoyen la concepto de que el gobierno (nacional, provincial o municipal), en sus diferentes dimensiones, deben ordenan anticipadamente la acción, y permitir, la incorporación de las necesidades de las organizaciones sociales, barriales o territoriales en los planes y presupuestos a fin de, por una parte, darles soluciones concretas, facilitando el ejercicio de una planificación más real y equitativa y, por otra parte, involucrándolos en las necesidades y problemas de su lugar, consolidando el desarrollo de políticas locales y regionales.

Se pretende al final del trabajo, poder presentar una serie de conclusiones de carácter hipotético respecto al rol de la UAI, los aportes que realiza su actividad respecto a la organización y los obstáculos que enfrenta. A si mismo se desea que esto pueda ser una contribución para la gestión de distintas áreas.

EL SISTEMA PRESUPUESTARIO

Concepto

Para comenzar con el desarrollo del presente trabajo es necesario proceder a definir al sistema presupuestario. Una definición estricta y formal expresa que el mismo consiste en un plan descrito de la actividad financiera del Estado, que es aprobado por ley para un período determinado de tiempo. El presupuesto es la ecuación económica de la Nación, Provincia o Municipio, y en definitiva cuánto cuesta mantener el Estado, ya que contiene, básicamente, el cálculo previo de los ingresos o recursos y de los egresos o gastos.

A su vez, el presupuesto opera como instrumento de control. Es un acto legislativo “de” control y “para” el control. Controla el presente y el futuro a través de una “previsión” y predeterminación de las erogaciones, y controla el pasado a través de un cotejo de lo que fue (realidad material) con lo que debió ser (realidad formal) por vía de la cuenta de inversión.

La autorización del gasto público, a través de la Ley de Presupuesto, constituye tal vez el más importante principio de la democracia política: significa la constitucionalización del derecho popular de que los representantes del pueblo legislen en materia de gastos públicos y de requerimientos para financiarlos. Por ello, esta ley ha sido denominada la “ley de leyes”.

Desde otro punto de vista, el requisito constitucional de que los gastos y recursos deben aprobarse por ley antes de realizarlos, coincide con la concepción del presupuesto

como plan de gobierno. En efecto, el hecho de que los recursos disponibles son siempre limitados respecto de los gastos que se quisieran realizar, determina la necesidad de establecer anticipadamente cuáles han de ser satisfechos. Por ello, el presupuesto comienza por definirse como un plan de gastos, pero si se piensa que casi toda medida de gobierno se traduce en un gasto, se concluye que el presupuesto es, ante todo, un plan de gobierno. Además, es un programa político porque la decisión de cuáles gastos se han de realizar y cuáles se han de posponer, o no realizar en absoluto, significa una serie de decisiones de carácter político. En este sentido puede decirse que el presupuesto es un plan de gobierno, elevado a la categoría de ley, para un período determinado que casi siempre es de un año.

En conclusión, el objetivo del sistema presupuestario del Sector Público (SP), consiste en elaborar el presupuesto general de la Administración, administrar su ejecución y supervisar la gestión presupuestaria de las empresas y sociedades del Estado. Todas ellas resultan actividades proyectadas o planeadas basadas en normas legales y técnicas seleccionadas antes de su ejecución, y en armonía con los objetivos del sistema mayor.

Reforma Administrativa del Sector Público

Tradicionalmente el presupuesto era concebido como un instrumento exclusivamente financiero que debía expresar los recursos asignados a las instituciones, enunciados por su naturaleza, a través de las categorías por objeto del gasto.

A partir de los años 60' se produjo un quiebre en el desarrollo y uso de las técnicas presupuestarias. En efecto, se pasó del presupuesto que utilizaba exclusivamente variables financieras, reflejando lo que el Estado gastaba, a un presupuesto que debería mostrar lo que el Estado hace con los recursos asignados.

La técnica utilizada a partir de los 60' fue el presupuesto por programas. La aplicación de dicha técnica tuvo como objetivo inicial el de contar con un mecanismo técnico que posibilite vincular las políticas, objetivos y metas establecidos en los planes de desarrollo con las políticas, objetivos y metas presupuestarias. Por consiguiente, se planteó un cambio sustancial en los criterios tradicionales de asignación y uso de los recursos financieros en el presupuesto, que se centraban tradicionalmente en el análisis de la evolución histórica de los gastos y sus respectivas proyecciones.

Posteriormente, se introdujo el concepto de centros de asignación de recursos en función de productos. Estos centros de asignación de recursos conformaron las categorías programáticas del presupuesto, en las cuales se distinguía la producción terminal que contribuía al logro de políticas de la producción intermedia o interna de las instituciones. Se contempló que la programación y evaluación presupuestaria debían contener indicadores de producción de bienes y servicios, y sus relaciones o vinculaciones con los recursos reales y financieros asignados y utilizados respectivamente. Es decir, se contempló que el sistema presupuestario, en todas sus etapas, debía reflejar las relaciones insumo-producto que se llevan a cabo en los procesos productivos públicos.

Sin embargo, los resultados obtenidos en lo que hace a la aplicación de la mencionada técnica fueron escasos, por diversos motivos, entre los cuales pueden

mencionarse: la decadencia y posterior falta de vigencia de la planificación en América Latina; la débil conceptualización de las características metodológicas del presupuesto por programas (especialmente en lo que se refiere a la definición de indicadores de producción e impacto); la falta de una visión inter-sistémica que relacione al presupuesto, en sus diversas etapas, con los otros sistemas administrativos (recursos humanos, compras y contrataciones, tesorería, crédito público y contabilidad); la inexistencia de cambios o modificaciones en los criterios de asignación de recursos en el presupuesto; y la continuación de prácticas donde sólo se privilegiaba el control en el uso de recursos.

A inicios de la década de los años 80', y como una forma superadora de la técnica del presupuesto por programas, se promovió el uso del presupuesto base cero que recogía la idea original de dicha técnica (vincular producción con insumos reales y financieros) y brindaba herramientas adicionales para priorizar la asignación de recursos en función de las políticas y objetivos institucionales. Este tipo de presupuesto se originó en el sector privado en Estados Unidos y fue adoptada, posteriormente, por el gobierno federal. Los instrumentos básicos que utilizaba eran los paquetes de decisión (identificación de procesos productivos, de sus elementos componentes y de distintas opciones para llevar a cabo el mismo proceso productivo) y la definición de criterios de jerarquización y priorización que los mismos contienen, tomando en cuenta los recursos disponibles.

La técnica del presupuesto base cero ha tenido escasa vigencia, por la complejidad que presentaba en cuanto a disponibilidad de información y por haberla concebido como una alternativa al presupuesto por programas. En realidad, se trata de una herramienta

complementaria, sumamente útil para fijar prioridades al momento de definirse las orientaciones de la política presupuestaria.

A finales de la década de los 80' e inicios de los 90', se encaró en la mayoría de los países de América Latina la instrumentación de la reforma en la administración financiera. Esta reforma se sustentaba en una concepción adecuada de que la reforma de los sistemas básicos que la conforman (presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad) se debía realizar bajo un enfoque integral e integrador. Se consideraba que dicha reforma implicaba un profundo cambio en los procesos de administración y gestión de los recursos financieros del SP. (Secretaría de Hacienda, 1992).

En Argentina, el 30 de septiembre de 1992 fue sancionada la Ley N° 24.156, LAF, promulgada el 26 de octubre de ese mismo año y puesta en vigencia el 1° de enero de 1993.

Finalmente, si bien se lograron avances en materia de administración financiera y se implantó la técnica del presupuesto por programas con una visión conceptual más moderna, queda un camino largo a recorrer para fortalecer la programación, administración y evaluación de la ejecución presupuestaria sobre todo en términos físicos. Aunque permanentemente se han logrado ciertos avances en el desarrollo de indicadores de producción e impacto, el modelo de gestión sigue concentrado, básicamente, en la administración de recursos.

EL SISTEMA DE CONTROL

Concepto

Se debe considerar como control de la hacienda pública “la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento simultáneo de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes”.

El control puede realizarse de muy diversas maneras, a saber:

- **Por el órgano que lo ejerce**, es *interno* el que es ejercido por quien lleva a cabo la gestión o por órganos que de él dependen. En cambio, es *externo*, el que se lo hace por órganos ajenos a la gestión. Dentro de este último encontramos al control popular, al control parlamentario, y al control parlamentario delegado.
- **Por el momento de su realización**, es *preventivo* cuando actúa antes que el acto administrativo ocurra en el marco del presupuesto y de normas de operatoria. Previo a la Reforma Administrativa el control ex-ante presupuestario lo cumplía el Tribunal de Cuentas de la Nación, actualmente no se aplica en el ámbito nacional aunque existen autores que consideran que se efectúa durante la formulación del presupuesto. Es *concomitante*, cuando opera simultáneamente con la gestión.
- **Por el ámbito de su contenido:**

- Control presupuestario, cuando persigue el propósito de ordenar anticipadamente la acción en lo que hace a su naturaleza, monto y tiempo, de conocer su desarrollo y de denunciar toda posible trasgresión.
- Control patrimonial, cuando tiene por fin conocer la forma, cuantía, momento en que los bienes asignados a la hacienda pública se incorporan, mantienen, transforman o pierden, tanto en el sentido material como en el jurídico.
- Control de costo, cuando busca determinar la cantidad de riqueza que se consume para prestar los servicios públicos.
- Control administrativo o documental: los actos administrativos son conducidos y probados mediante un orden de documentación que se llama expediente; tal control desea conocer en un momento dado su ubicación e itinerario evolutivo.
- **Por su alcance**: es de *legalidad o formal* cuando vigila que la gestión se ajuste a los preceptos establecidos, y es *substancial o de mérito* cuando persigue revelar la eficiencia de aquella.

El órgano de la voluntad - Poder Constituyente, da las normas básicas de organización política y de gestión gubernamental, administrativa y de control.

El órgano de la dirección - Poder Legislativo, sanciona el Plan y el Presupuesto y dicta las normas generales para la ejecución de la gestión ejecutiva.

El órgano ejecutivo - Poder Ejecutivo, ejecuta las directivas acordadas por el órgano de la dirección ajustándose a la Constitución y a las leyes de aplicación.

Evolución del control: escuelas de administración

Tanto los Clásicos como los Neoclásicos elaboraron las premisas de control solo en el plano formal de las organizaciones, eso es sin tener en cuenta las variables de la conducta y el comportamiento, dado que estaban aferrados al concepto de autoridad reinante.

Este análisis desarrollado a nivel teórico, recién va a contar con una técnica de aplicación, como consecuencia de los estudios psicológicos. En particular, los de Mc. Gregor dieron origen a la Dirección por Objetivos, la cual es una herramienta de vital importancia para las funciones o tareas de Planeamiento y Control, que agrega a los modelos formales de ejecución el aspecto informal (variables humanas) de las organizaciones.

Es Simon quien analiza profundamente el proceso decisorio en las organizaciones, y menciona a la planificación y a la revisión como técnicas fundamentales para la conducción de dicho proceso. La revisión, según su definición y alcance, es sinónimo de control.

Los investigadores de la Teoría de los Sistemas, partiendo de la premisa anterior, infieren la necesidad de dotar a las organizaciones de un Sistema de Información Estructurado, como medio para lograr un control efectivo y eficiente de los objetivos del sistema o de un plan total. Además, asumen que para llevar a cabo esta función las organizaciones deben contar con un bagaje de herramientas como lo son la Contabilidad, la Estadística, el Presupuesto, la Dirección por Objetivos y otras técnicas modernas de información y control.

Componentes del control

El marco de control consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección integrados al proceso de gestión:

Ambiente de control

Es la base de los otros componentes del control, es allí, dentro del ambiente reinante donde se muestran el comportamiento de los agentes, su responsabilidad hacia las actividades que protagonizan, donde expresan la importancia que le asignan al control interno, como también se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes. Dentro del ambiente reinante es donde se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos.

El ambiente define las circunstancias del accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno, y el nivel de influencia que estos principios de control influyen sobre los procedimientos organizacionales y las conductas individuales y grupales de quienes la integran.

Evaluación de riesgos

A efectos de limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones, el control interno, a través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, persigue neutralizar la vulnerabilidad del sistema.

Por lo tanto, es necesario conocer la entidad y sus componentes de manera de detectar los puntos débiles, enfocando los riesgos (internos y externos) tanto al nivel organización, como de la actividad.

Actividades de control

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se realizan en todas las etapas y en todos niveles de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos, a partir de la evaluación de los mismos y se definen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos.

Estos controles abarcan:

1. Las operaciones;
2. La confiabilidad de la información financiera
3. El cumplimiento de leyes y reglamentos

A su vez, existen distintos tipos de control para cada categoría abarcada:

1. Preventivo / Correctivos
2. Manuales / Automatizados o Informáticos
3. Gerenciales o directivos

En cada nivel existen responsabilidades de control, y es fundamental que cada agente conozca individualmente cual le compete, debiendo para ello ser clara y explícita la función por la que debe responder.

Información y comunicación

Cada agente debe conocer el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), al mismo tiempo, debe conocer como se vincula su actividad con las de los demás actores institucionales. A este fin, es fundamental contar con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos. Estas características en el sistema de información influyen sobre la capacidad de la autoridad superior para tomar decisiones de gestión y control

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida oportunamente, de modo que permita a cada agente asumir las responsabilidades individuales.

Supervisión

La Administración Superior de cada Jurisdicción o entidad requiere de la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado.

Con el objetivo de asegurar que el control interno funcione adecuadamente se realizan dos modalidades de supervisión, actividades continuas y evaluaciones puntuales.

Las primeras están incorporadas a las actividades normales y recurrentes y generan respuestas inmediatas.

Las puntuales varían en calidad e intensidad, como también varían en cuanto a los actores que las realizan (interno o externo).

Las falencias del sistema de control interno detectadas deben comunicarse inmediatamente a las autoridades a efectos de adoptar medidas correctivas.

EL CONTROL EN LA LEY 24.156

Modelo de Control integral e integrado

El modelo de control “integral e integrado” con que actualmente cuenta el gobierno nacional se encuentra establecido en el artículo 103 de la LAF.

Es *integral*, ya que comprende la totalidad de las actividades de una organización sobre las que se basa la aplicación de las distintas modalidades de control previstas (normativo, presupuestario, económico-financiero, operacional o de gestión, evaluación de programas, proyectos y operaciones).

Es *integrado*, ya que concibe a la APN como un macro sistema conformado por un conjunto de sistemas interrelacionados, interdependientes e interactuantes, uno de los cuales es el control de gestión, encontrándose incorporado a los procedimientos.

El desarrollo de las actividades de dicho sistema integral e integrado está establecido en la ley y muestra, a través de dos organismos, cada uno con sus competencias y funciones específicas, implementando dos ejes de control claramente diferenciados:

- Sindicatura General de la Nación (SIGEN): Tiene a su cargo el control interno, presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión de la Administración Pública en todas las jurisdicciones que componen la Administración Central (AC) y descentralizada. Es una entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación

- Auditoría General de la Nación (AGN): Ejerce el control externo del SP en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad. Dictamina sobre los estados contables financieros de la administración pública centralizada y descentralizada cualquiera fuera su modalidad de organización, de empresas, de sociedades o entes en los que la Nación tenga participación, y así mismo sobre la cuenta de inversión. Es una entidad con personería jurídica propia, e independencia funcional. A los fines de asegurar ésta, cuenta con independencia financiera; depende orgánicamente del Congreso Nacional.

Otros órganos que forman parte del sistema de control integral e integrado son:

Procuración General del Tesoro (PTN): Es un organismo desconcentrado del Poder Ejecutivo Nacional (PEN). Su función es definir los criterios obligatorios para todos los abogados del Estado, de interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos que defina el Procurador del Tesoro de la Nación.

Defensoría del Pueblo de la Nación: Tiene como objetivo fundamental proteger los derechos e intereses de los individuos y la comunidad frente a los actos, hechos y omisiones de la APN, que se mencionan en el artículo 14 de la Constitución Nacional.

Entes Reguladores de los Servicios Públicos de la Nación: Ejercen el control, seguimiento y resguardo de la calidad de los servicios públicos cuya prestación o fiscalización se realice por la AC y descentralizada o por terceros para la defensa y protección de los derechos de sus usuarios y consumidores. Sumado a lo antedicho, dentro de la estructura gubernamental corresponde verificar el ejercicio del control interno en cada nivel.

Sindicatura General de la Nación (SIGEN)

Como órgano rector del Sistema de Control Interno, la SIGEN tiene a su cargo el dictado de las normas de control interno, el dictado de las normas de auditoría interna, la coordinación de la red de (UAI) en las jurisdicciones, entidades y empresas, y la supervisión del sistema de control interno y del cumplimiento de las normas técnicas emitidas.

El espíritu de la norma comprende y busca en el nuevo sistema de control interno un control por colaboración; no persigue la confrontación de los funcionarios entre sí, sino que pretende constituirse en una herramienta de colaboración o asistencia necesaria para la adopción de mejores decisiones por parte de los funcionarios, procurando que éstos sean responsables del buen funcionamiento de esos organismos.

Es de considerar algunas modificaciones que hacen también al espíritu de la norma. Con la sanción de la LAF se realiza un pasaje del control sobre los aspectos económico, financiero, contable y de legalidad al de control integral, que abarca la totalidad de la gestión y está orientado a velar por el cumplimiento de los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Por otro lado, se abandonó la intervención previa, o control ex-ante, por parte del Tribunal de Cuentas de la Nación sobre los actos realizados por los órganos y entes del Estado; quedando delegado en la capacidad de gestión del operados.

Los cuestionamientos más relevantes a la eliminación de este Tribunal de Cuentas es que tenía entre sus competencias:

- el juicio de cuentas, que consistía en examinar las rendiciones de cuenta de los jefes de los servicios administrativos, con la facultad de solicitar medidas disciplinarias.
- el juicio de responsabilidad, que permitía solicitar sanciones a cualquier agente estatal que con su acción o su omisión hubiesen perjudicado a la hacienda pública con la consecuente exigencia de la reparación económica.
- la intervención previa de los actos administrativos que afectaran su gestión económica – financiera, con la capacidad de aplicar suspensiones a la realización de los mismos, o permitir actuar al Poder Ejecutivo bajo su exclusiva responsabilidad.

Normas Generales de Control Interno de la SIGEN

En la LAF, título VI “Del Sistema de Control Interno”, en los artículos 96 a 115 se establece la entidad de control interno del PEN, su personería, su competencia, su patrimonio, su organización y sus funciones.

Las “Normas Generales de Control Interno” definidas por la SIGEN, en razón de ser el órgano rector del sistema de control interno, deberán ser aplicadas en todo el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, como base de la responsabilidad que la LAF impone a la administración superior de cada jurisdicción o entidad del SP Nacional. Por lo tanto, las administraciones deberán procurar implementar y mantener un eficiente y eficaz sistema de control interno y a asegurar que los procedimientos de control en sus actividades, sean adecuados para la conducción y la evaluación de los resultados de los que es responsable la Jurisdicción o Entidad a su cargo.

El titular de cada jurisdicción o entidad dependiente del Gobierno, es responsable de la implantación y mantenimiento de:

- Un adecuado Sistema de Control Interno, que incluye instrumentos de control previo y posterior incorporados en la estructura organizativa, el plan de organización y los reglamentos y manuales de procedimientos de cada organismo, que tendrán en cuenta las normas de control interno que dicte la SIGEN, y la adopción de las medidas necesarias para su efectivo cumplimiento.
- La (UAI), como un servicio a toda la organización, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna, el cual consistente en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas que realizan las entidades.

La SIGEN y las UAI deben emitir informes sobre la gestión, y el sistema de control interno vigente en cada Jurisdicción o entidad, formulando recomendaciones para su mejoramiento y fortalecimiento, propiciando la corrección de desvíos y proponiendo la adopción de medidas correctivas. Los responsables de cada Jurisdicción pueden hacer uso de esta herramienta para informarse sobre el control de gestión y además pueden solicitar una auditoria operativa que permita verificar el grado cumplimiento de las metas y objetivos de cada área.

En el Plan de Auditoría Interna deberá contemplarse un Sistema de Información acordado con las distintas áreas con periodicidad y plazo de entrega para ejercer el control de gestión e incluir las auditorías operativas que considere necesarias tomando en cuenta los desvíos, las observaciones y las recomendaciones que se hayan efectuado.

La SIGEN elabora el Manual de Control Interno que se refiere a la misión, objetivos y políticas de cada organismo indicando que deben estar relacionados y ser consistentes entre sí, debiendo estar explicitados en documentos oficiales.

Los informes de control de gestión y de auditoría operativa deben llegar a la alta dirección y a todas las áreas involucradas, para que los desvíos y las propuestas de medidas correctivas sean objeto de seguimiento hasta la corrección final.

Análisis presupuestario del producto de la SIGEN

A efectos de poder realizar un análisis de la evolución del impacto del trabajo de la SIGEN he realizado una recopilación de la información registrada en las leyes de presupuesto anuales que abarcan los períodos 2004 a 2010.

El hecho de tomar ese periodo se debe a que, por un lado, los años anteriores al 2004 expresaban una situación macroeconómica extremadamente inestables y, por otro lado, el presupuesto 2011 no fue aprobado sino través de la prorroga del ejercicio presupuestario 2010.

Como se observa en el cuadro I a través de ese período se incrementó sustantivamente el gasto medido desde los tres ámbitos analizados (Administración Nacional; AC y SIGEN).

Cuadro I

PRESUPUESTO ANUAL 2004 - 2010

AÑO	ADM. NACIONAL	ADM. CENTRAL	SIGEN
2004	59.712.042.204	33.137.710.881	23.279.992
2005	77.530.824.823	46.086.857.650	26.550.000
2006	93.722.411.314	53.738.791.593	28.143.510
2007	113.221.365.459	60.994.279.802	36.360.639
2008	161.486.462.174	84.819.016.214	45.446.000
2009	233.839.709.914	122.320.540.458	59.796.000
2010	275.779.423.917	148.422.033.586	72.923.732

Fuente: ONEP – Min. De Economía

En el cuadro II se observa que, analizando la formulación en base 100 para el año 2004, la evolución en lo formulado para la Administración Nacional como para la AC siguen un patrón evolutivo similar. Se distingue de estos la evolución que, si bien también es incremental, no crece en la misma proporción para la SIGEN.

Cuadro II

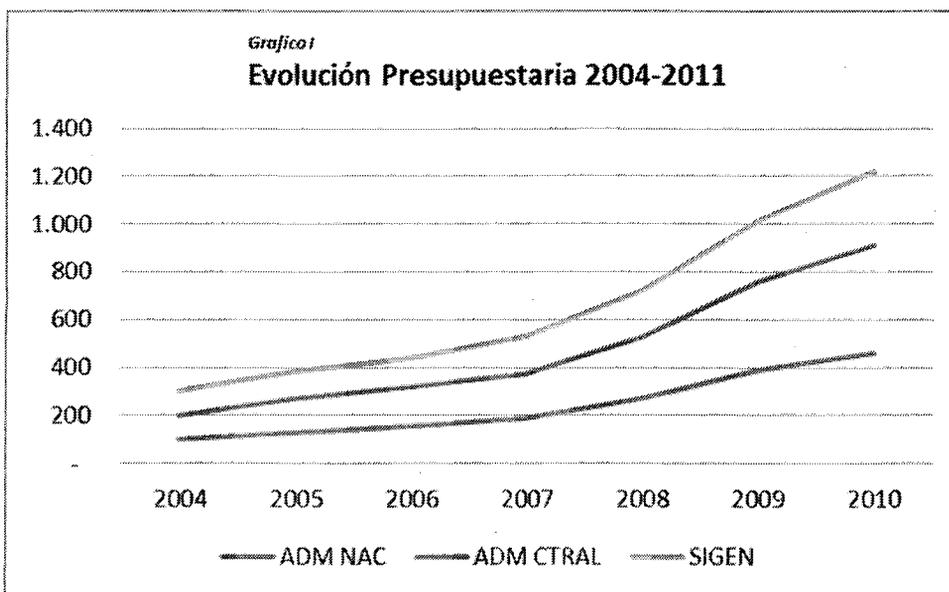
BASE 100 (AÑO 2004)

AÑO	ADM NAC	ADM CTRAL	SIGEN
2004	100	100	100
2005	130	139	114
2006	157	162	121
2007	190	184	156
2008	270	256	195
2009	392	369	257
2010	462	448	313

Fuente: ONEP – Min. De Economía

Esta interpretación queda claramente expuesta al observar el grafico I. Allí se puede apreciar que la tendencia del gasto en el control interno crece en menor grado que en los otros dos ámbitos.

Además, se puede considerar también que la participación que tiene la SIGEN en el total del gasto para el año 2004 es del 3.90% en relación al Presupuesto Nacional y del 7.03% en relación al Central, situación que pasa a ser del 2.64% y del 4.91% respectivamente para el año 2010.



Fuente: ONEP – Min. De Economía

Para completar este análisis presupuestario es necesario acompañar lo expresado con el aporte de la descripción física de la formulación de la SIGEN para el mismo período. En el cuadro III se ve la dispersión de informes, auditorías e intervenciones que realizó a través del tiempo el organo analizado. Estas variaciones estuvieron ajenas a cuestiones de necesidad de recursos pero si estuvieron condicionadas por circunstancias macroeconómicas y políticas. Por ejemplo, para el período 2005 se proyectaron 11.128 intervenciones en bonos de consolidación, número que duplicaba lo planteado para el ejercicio anterior pero financieramente implicaba solo el 14% de incremento. Esta variación estaba vinculada a que en el año 2004 se había renegociado la deuda externa e implicaba un mayor caudal de requerimientos de información en ese sentido, y además, el 14 de enero del 2005 se lanzó oficialmente la operación de canje de la deuda en *default*. Esta información muestra que no hay vinculación directa entre el gasto y la cantidad de unidades físicas del programa, ni tampoco de la calidad ni del valor de la información de

la misma. En ese sentido, es que aparece la necesidad de analizar cualitativamente la programación.

Cuadro III

Metas Físicas SIGEN 2004 - 2010

Año	Informes técnicos, de precios y de balances de emp. c/ partic. estat.	Intervención en Bonos de Consolidación	Intervención en Sumarios de Perjuicio Fiscal	Realización de Auditoría	TOTAL
2004	3985	5887	360	559	10791
2005	3235	11128	425	425	15213
2006	2286	4055	537	448	7326
2007	2658	6853	151	331	9993
2008	2930	7728	400	385	11443
2009	2382	4002	90	366	6840
2010	2521	2234	240	355	5350

Fuente: ONEP – Min. De Economía

La opinión de los agentes públicos que interactúan con la UAI

Es oportuno y sustantivo a los efectos del presente trabajo completar la visión acerca del control interno en el Estado conociendo la percepción que tienen los actores involucrados directamente en estas actividades.

A este fin, se realizaron entrevistas a funcionarios de la Administración Central³ que son habitualmente objeto de auditorías y a los integrantes de la UAI⁴ de las que surgieron un serie de conclusiones. La metodología consistió en definir algunos temas que fueran disparadores y ordenadores de la información que de allí surgiera.

Temas propuestos a tratar con los funcionarios:

³ Fueron 26 entrevistas a funcionarios de nivel de subsecretarios, directores nacionales, generales o simples y personal encargado de áreas. Como condición para acceder a participar solicitaron los mismos mantener el anonimato.

⁴ Se realizaron 8 entrevistas a funcionarios que se desempeñan en algunas Unidades de Auditoría Interna

- ✚ Conocimiento de los organos de control surgidos de la ley 24.156 -
- ✚ Evaluación de la importancia del control – calidad vs. cantidad
- ✚ Valoración de la UAI
- ✚ Valor de la opinión del auditado
- ✚ Oportunidad temporal del control
- ✚ Uso de la información surgida de los informes de la UAI

La síntesis de estas entrevistas se sintetizan en que:

✚ A medida que se descende en la pirámide de la estructura de mandos, el conocimiento de los organos se va confundiendo. En los niveles mas áltos se conoce claramente y son interpretados como elementos de corrección a los errores pero no de apoyo. Se observa que hay una confusión marcada en los roles de la SIGEN y la AGN.

✚ Todos consideran muy importante el control. La percepción en los niveles inferiores es que el control es con fines sancionatorios, no así en los funcionarios de mayor rango. Las intervenciones y las informaciones de la UAI se percibe como un aporte para la mejora pero con ciertas reservas por lo expuesto en el punto anterior.

✚ No se advierte una posición clara acerca de la cantidad y la periodicidad necesarias con la que se debe realizar el control; si queda claro que debe existir una regularidad. Esta regularidad varía según el tipo de servicio que, como producto final, se brinda.

✚ Piensan que la calidad y la publicidad ayudaría mas a mejorar los procesos y los productos así como la relación entre la UAI y el organo controlado.

✚ Consideran que su opinión solo es considerada a efectos del descargo pero muy pocas veces es tenida en cuenta proactivamente.

✚ La información que surge de los trabajos de la auditorías es tenida muy presente.

✚ Evalúan que en los últimos años ha mejorado la relación con el control donde advierten, mayormente en los funcionarios de niveles altos, una tendencia a controlar mas los objetivos que las formalidades, y consideran que hay mayor intención de ayudar a que puedan gestionar mejor.

Temas propuestos a tratar con los agentes de la UAI:

✚ Evaluación de la importancia del control – calidad vs. cantidad

✚ Valoración de la UAI

✚ Valor de la opinión del auditado y del trabajo de auditoría

✚ Oportunidad temporal del control

✚ Uso de la información surgida de los informes de la UAI

La opinión de los agentes de la UAI:

✚ Como elemento destacado, se observa que la opinión es similar en todos los consultados y que se sostienen mucho en la normativa como apoyo para brindar su opinión.

✚ Expresaron que al realizar controles, encuestas o informes, la UAI no mira en principio la totalidad del tema en estudio, se parte del análisis de una porción de esa realidad y, por lo tanto, la valoración de la cantidad no es lo que consideran mas

importante. Opinan que para llegar a un buen resultado ambas cosas, calidad y cantidad, deben estar equilibradas porque de ello depende el resultado. Agregan que la calidad debe estar presente en todo el proceso y no solo en los documentos finales, y que este es un principio básico.

⬇️ Piensan, sin definir en que niveles, existe un prejuicio negativo en virtud de que se mantiene la idea de auditoria con los principios anteriores a la ley 24.156. Su especulación es que continua la idea de las practicas metodologicas del Tribunal de Cuentas de la Nación, que era mas intervencionista. A partir de los principios de la nueva ley, se ha modificado la relación de la UAI con los agentes gubernamentales, si bien queda aun mucho camino por recorrer.

⬇️ La normativa vigente propone impulsar colaboración hacia todos los sectores de la organización, pero en algunos se percibe desinterés en la colaboración. Si bien no hay muchas oportunidades para que realicen propuestas, lo que se advierte es que las opiniones de los sectores responden a satisfacer la demanda de la UAI sin, aparentemente, tener intención de enriquecer la propuesta.

⬇️ El auditado en gral no expresa inquietudes, consideran que se los está juzgando y en ese sentido acotan su participación a resolver lo solicitado. Sistema de registro de informes de las UAI en la SIGEN, define tres niveles de evaluación (regularizado, en vías y no regularizado) lo que hace que a los efectos estadísticos se puedan ver ciertas realidades pero que dejan imposibilitada la oportunidad de generar *feedback*. Reconocen además, que es bastante complejo cuantificar ciertos hechos como por ejemplo el impacto de un subsidio una ONG.

✚ A cerca del momento del control, consideran que para desempeñar mejor su rol y poder aportar a la mejora institucional, sería interesante incrementar el control concomitante en colaboración con las áreas. Como ejemplo ponen el seguimiento trimestral físico y financiero que se realiza a toda la organización; esta herramienta, apoyada por un tablero de control, permite encender alarmas ante los desvíos y permiten corregirlos durante la ejecución.

✚ Sobre el uso de la información surgida de los informes de la UAI afirman que el monitoreo y seguimiento de los informes depende de la complejidad del nivel de hallazgo. Esto tiene seguimiento estricto hasta el informe final que se eleva a la autoridad. En particular, allí donde se adviertan desvíos o problemas graves, el seguimiento continúa a fin de observar y, oportunamente colaborar, para resolver los inconvenientes con que se encuentre la gestión.

La participación social - control ex-ante y ex-post

Durante el desarrollo de este documento se ha podido observar el papel destacado que tiene el control en la Administración Pública. Ahora bien, el fin de esta sección es analizar el factor social que se encuentra inserto en el proceso circular y continuo del presupuesto.

De acuerdo a lo mencionado en la clasificación del control, respecto de su momento de realización, existe lo que se denomina “control ex-ante” que, de acuerdo a lo definido, se efectúa durante la formulación del presupuesto. En el mismo sentido podemos afirmar que este tipo de control tiene iniciación en la participación social.

Respecto de ello, cabe aclarar, que los mecanismos de control de la gestión pública surgen de la interacción de los tres poderes del Estado, y que actualmente se ha ingresado a una etapa de avanzada del constitucionalismo, lo que ha permitido la organización de instituciones destinadas exclusivamente a controlar distintos aspectos de la actividad de la administración.

Las acciones y los productos derivados de la ejecución presupuestaria impactan en la población en forma directa o indirecta, por lo tanto, en el marco del presente trabajo, es necesario incluir la opinión de personas que no pertenecen a la burocracia estatal.

Con la intención de plasmar la opinión de este sector se propuso el siguiente temario⁵:

- ✚ Conocimiento de los organos de control surgidos de la ley 24.156
- ✚ Importancia del Control
- ✚ Valor de su opinión y su aporte
- ✚ Oportunidad temporal del control
- ✚ Uso de la información surgida de los informes de la UAI

Las respuestas en términos generales fueron que:

✚ Saben de la existencia de los ámbitos de control pero desconocen, por un lado, la diferencia entre AGN y SIGEN y por otro lado, como funcionan estos mecanismos de control.

⁵ Se realizaron 22 entrevistas a personas representantes de organizaciones sociales, barriales y territoriales que residen en la CABA y en la Pcia. de Buenos Aires, en localidades cercanas a la CABA.

↓ Coinciden en su totalidad en la importancia y la necesidad de los mismos.

↓ Piensan que, si bien es insuficiente, su opinión es tenida cada vez más en cuenta donde se los deja opinar; por ejemplo en audiencias públicas.

↓ Consideran que la audiencia pública sería el ámbito apropiado donde deberían discutirse aquellos temas que les afecten directamente y pusieron como ejemplo la construcción de nuevos subtes.

↓ Solo algunos conocen la existencia de la posibilidad de acceder a los informes, y excepcionalmente recurrieron a ellos en alguna oportunidad.

↓ Algunas organizaciones tuvieron relaciones respecto a la limpieza del Riachuelo pero fueron a efecto de aportar para la concientización de las potenciales enfermedades que podrían contagiarse a los habitantes de las márgenes de este.

↓ Creen que el aporte que ellos podrían hacer al control, está vinculado al control previo y al concomitante. Sobre el control posterior, en su gran mayoría opinan que es relevante en lo físico pero no en lo financiero.

Por lo expuesto, queda planteado que hay una etapa previa, control “ex-ante”, que es la planificación, en la cual se inserta el control sobre las decisiones estratégicas de los grandes proyectos y sobre las decisiones sobre proyectos y políticas locales. Y una etapa posterior, control “ex post”, que es el control sobre la administración de los servicios a la comunidad, y la realización de las obras de acuerdo a las reglas de juego preestablecidas

y que en las mismas este presente el usuario o beneficiario no sólo en la planificación, sino que también en la verificación del cumplimiento o de la calidad de la prestación.

Esta forma de control previo de las decisiones sobre los grandes proyectos y los de orden local, regional o nacional es una forma de control social muy importante, y es además el punto de partida de un proceso de control que luego se ejercerá sobre la acción.

Pese a ello, la participación como forma de control debe ir acompañada de una profundización en el proceso de descentralización político-administrativa, y se deben hallar mejores formas de cooperación y articulación concertada entre una Administración Nacional con llegada territorial a través de los municipios, o de una Administración Descentralizada y las organizaciones sociales para el desarrollo de programas y proyectos locales en áreas tales como medio ambiente, deporte, desarrollo económico, turismo, etc. Lo dicho constituye un requisito de toda estrategia de descentralización, regionalización y participación social.

CONCLUSIÓN

Los mecanismos de control de la gestión pública surgen de la interacción de los tres Poderes del Estado. Así, la Constitución Nacional y las constituciones provinciales que han ingresado a una etapa de avanzada del constitucionalismo, han promovido la organización de instituciones destinadas exclusivamente a controlar distintos aspectos de la actividad de la administración, y además se ha incorporado la participación popular como un medio más de control de los actos de gobierno. En tal sentido, la participación de todos los actores de la vida pública las organizaciones sociales en el planteo de sus necesidades, la incorporación de sus proyectos y programas en los Planes y Presupuestos del Gobierno y el diseño de una nueva instancia de control de gestión ejercidas en las comunas donde participarán las organizaciones sociales y, vecinales, requiere de un cambio de la cultura organizacional.

Del análisis realizado en este trabajo, a manera de síntesis, se pueden extraer cuatro tipos de conclusiones generales:

- a. El análisis de la calidad de los trabajos de la SIGEN y las UAI es mas cualitativo que cuantitativo, por lo que es de suma importancia comprender como perciben los funcionarios la intervención de los auditores en sus tareas y como consideran que el resultado de esas auditorias puede ayudar a mejorar la gestión.
- b. En cuanto a la medición física del producido, podría afirmarse que es necesario hacer un análisis vinculado mas a los resultados provocados con su aporte que a las unidades porducidas. Para este fin, es necesario realizar evaluaciones que puedan medirse en plazos mas largos que el ejercicio anual.

- c. De acuerdo al período temporal, podría afirmarse que los procesos de estabilidad económica favorecen las probabilidades de generar información que puede ser mejor utilizada para la toma de decisiones, mas allá de la necesidad de mejora permanente en las normas y las herramientas de control.
- d. Sobre la percepción de las UAI, entiendo que si bien se ha avanzado mucho en la integración de este área como herramienta de mejora para la gestión, persiste el prejuicio del control intervencionista del auditor. En ese sentido, parece necesario formar a los agentes estatales a fin de modificar esta idea. Más aun, a efectos de involucrar a todos los actores y de poder ponderar mejor los diversos trabajos de la UAI, sería válido considerar la variable, de que el resultado de sus aportes o acciones sea evaluado por aquellos que fueron objeto de su intervención.
- e. La participación social es, de por sí, una forma de control con su sola participación a través de las decisiones sobre los grandes y los pequeños proyectos, y es también el punto de partida de un proceso de control institucional que luego se ejercerá sobre la acción. De ese modo, el usuario o beneficiario no solo está presente en la planificación sino también en la verificación del cumplimiento o la calidad de la prestación.
- f. Es importante referirse a las personas que participan desde todos los ámbitos en el control o en el uso de la información de esos controles. En este sentido, considero que cuanto mayor sea la participación de la comunidad en general, como de los empleados públicos en particular, donde los actores se identifiquen tanto con los procesos como con los resultados, ya sea en los distintos momentos del control

como en el uso de la información que de allí surge, el uso de los recursos públicos serán hecho en forma más eficaz y eficiente y la calidad se realizará de manera económicamente responsable.

BIBLIOGRAFÍA

- Abad S. y Cantarelli M. “Habitar el Estado” (Editorial Hydra, 2010)
- Caplán, B. y Caplán de Cohen N., “El presupuesto del sector público”, (Editorial Macchi, 1979)
- Comadira, Julio R., Ley 24.156 Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Título VI «Del Sistema de Control Interno» Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado. 2003
<<http://www.sigen.gov.ar/ley24156/ley24156concordado.pdf>>
- Comisión Europea. Oficina de Cooperación. 2004. Manual del Ciclo de Proyectos.
- Consejo Federal de Inversiones, Manual de Elaboración de Presupuestos por Programas.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas Capital Federal, “Normas de Control Interno”, Buenos Aires 2010.
- Constitución de la Nación Argentina.
- Dirección Nacional de Programación Presupuestaria. VII Seminario Nacional de Presupuesto Público.
- Donhao J., “The Perfonmance Budget”, Minist. Finance, febrero de 1950.
- Dromi, J. R. “Constitución, Gobierno y Control”, (Editorial Astrea, 1984)

- El Sistema Presupuestario Público en la Administración Nacional de la República Argentina. http://www.mecon.gov.ar/.../el_sistema_presupuestario_publico.pdf
- Hernández Torres, M. (2001): “Acerca de la definición de control de gestión”, [en línea] 5campus.com, Control de Gestión. <http://www.5campus.com/leccion/cgdefi>
- Makón, Marcos; XX Seminario Nacional de Presupuesto Público. 2006.
- Makón, Marcos; Fortalecimiento del Proceso Presupuestario .- <http://www.econ.uba.ar/planfenix/docnews/.../Makon.pdf>
- Argentina, República; Oficina Nacional de Presupuesto. Presupuesto de la Administración Nacional Gastos por Finalidad-Función y Naturaleza Económica (1965 – 2006) Ministerio de Economía y Producción - Secretaría de Hacienda
- Argentina, República; Secretaría de Hacienda. Manual de Clasificaciones presupuestarias. 2003.
- Argentina, República; Secretaría de Hacienda, Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental. Ministerio de Economía y Producción.
- Argentina, República; SIGEN, “Manual Normativo”, Buenos Aires, 1994
- Argentina, República; SIGEN. “Normas Generales de Control Interno”. 1998
- Subdirección Fiscal y Financiera del Departamento de Asuntos Sociales de las Naciones Unidas, Manual de presupuesto por programas.

ANEXO I - TABLA COMPARATIVA DE CONTROL DE GESTIÓN TRADICIONAL Y EL MODERNO

Tradicional	Moderno
1 Los mecanismos de eficiencia son estables en el tiempo	Capacidad de diagnóstico para administrar el cambio y no la estabilidad
2 Las funciones de planificación y control se dan separadas	Tendencia a la integración de las funciones de planificación y control
3 Orientado al pasado como control de gestión retrospectivo	Más orientado al futuro, vincula el presente con el futuro como control de gestión prospectivo
4 Expresión de objetivos y resultados en términos financieros	Utiliza indicadores financieros y no financieros, expresando objetivos y resultados de forma diversificada
5 La eficiencia productiva se identifica con la disminución de los costos	Se administra no sólo el costo sino el valor
6 El costo global es equivalente al costo de un factor de producción dominante generalmente la mano de obra directa	El costo es generado por una combinación de factores que concurren en las actividades y procesos de la empresa
7 El criterio de mejora del desempeño es con respecto a la propia empresa (visión desde adentro)	El criterio de mejora del desempeño es con respecto al cliente y a la competencia (visión desde afuera)
8 Enfatiza las medidas de logro o resultados globales de la empresa	Información operativa que articula los efectos de las decisiones locales con los logros o resultados globales de la empresa
9 Orientado a las cifras, a la documentación. Como control de los resultados	Proactivo: Orientado a la acción. Planteamiento de alternativas y cursos de acción
10 Tratamiento de la información manual con automatización de tareas aisladas	Sistemas de gestión con apoyo de ordenadores. Integración de datos o integración global de la empresa
11 Orientado al control y administración de recursos	Orientado a cambios de comportamiento de las personas, al aprendizaje
12 Centrado en la verificación y análisis de desviaciones	Además de verificar, el CG es beligerante :marca los puntos críticos e impulsa a la acción correspondiendo con la estrategia trazada
13 Sistema de información orientado a las entidades exteriores	Sistema de información orientado a las necesidades de dirección interna de la empresa

14	Orientado a responsabilidades funcionales	Orientado a los procesos. Procesos de decisión sobre criterios globales de la compañía y singulares de cada proceso y función
15	Saber concentrado en los directivos	Saber distribuido, apropiado y utilizado por todos
16	El CG se orienta a la organización burocrática, centralizada y hacia la función	El CG se orienta a una organización estratégica, descentralizada y hacia el proceso de dirección
	Válido en sistemas cerrados o burocráticos sin exigencias de adaptación	Válido en sistemas abiertos, descentralizados grandes y orientados a las estrategias

Tabla 1: Características del control de gestión tradicional y moderno