

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL CONTROL DE LA HACIENDA PÚBLICA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA SITUACIÓN DE LA PROVINCIA DE MENDOZA.

Alicia S. Gorri
Profesora Adjunta. Finanzas Públicas
Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina
E-mail: agorri@fcemail.uncu.edu.ar

Luis Federico Giménez
Adscripto. Finanzas Públicas
Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina
E-mail: fgimenez@mendoza.gov.ar

1. INTRODUCCIÓN.

En la Provincia de Mendoza el Tribunal de Cuentas (TCM) es el órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal, la cual incluye a sus organismos centralizados y descentralizados, cualquiera fuese su modalidad de organización, a las empresas y sociedades del Estado, a los entes reguladores de servicios públicos y a cualquier otro ente público o privado que perciba fondos públicos, de jurisdicción subnacional.

El Control externo ejercido por el TCM, tal cual lo establece su ley orgánica y la Constitución Provincial, es eminentemente un control de legalidad, esto significa que el objeto verificado recae en el adecuado cumplimiento de los requisitos y prescripciones normativas en el ejercicio de los actos de la administración. Es decir, se verifica en los actos de gobierno (ejecución de políticas públicas) el cumplimiento de los requisitos establecidos por las normas, independientemente de considerar si el acto administrativo (o la política pública) es la más adecuada.

Si bien en el actual contexto provincial y nacional, dicho control de la hacienda pública es considerado fundamental e imprescindible, el presente trabajo –en base a antecedentes y experiencias similares– plantea el interrogante sobre cómo funcionaría el sector público de la Provincia de Mendoza si, complementariamente al control de legalidad, se implementara un sistema de control de gestión del sector público, que residiendo en cabeza del TCM por su rol rector con rango constitucional del control externo provincial, se llevara a cabo a través de las denominadas auditorías de rendimiento (también conocidas en la literatura especializada bajo los nombres de control de rendimiento, evaluación de programas, control por resultados, etc.).

Por lo que el estudio propone analizar las consecuencias de avanzar hacia un sistema de control, el cual no sólo haga observación a los aspectos legales (control de legalidad tradicional) sino que promueva y genere incentivos en el logro de los objetivos en la ejecución de políticas públicas y asimismo contribuya a la determinación e identificación de responsabilidades de dicha ejecución.

El trabajo explica brevemente en qué consisten las principales modalidades de auditorías de rendimiento, su metodología y sus antecedentes normativos y técnicos sustentados tanto en la normativa nacional, como en regulaciones y documentos internacionales.

También, a nivel de jurisdicciones subnacionales, se hace referencia –si bien a modo más bien teórico y sin considerar mediciones o resultados– a la normativa de control público vigente en la provincia de Salta y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Dichas jurisdicciones adoptaron el sistema conocido como contraloría, que por sus características y sus implicancias en términos de reconversión institucional y funcional, facilita de algún modo la implementación del control por rendimiento. También se hace referencia al sistema de control externo para el caso del gobierno federal, ejercido por la Auditoría General de la Nación (AGN).

El trabajo supone que un procedimiento de control gubernamental más amplio, a partir de implementar y poner en funcionamiento un sistema de control externo con auditorías de rendimiento, sería un factor que podría incidir favorablemente en una mejor asignación de recursos públicos.

Se asume, tal como surge de cierta literatura especializada¹, el supuesto de que se torna necesario en el actual contexto gubernamental de los países del mundo, tanto los más como los menos desarrollados, reconvertir las tradicionales técnicas de control financiero y sancionatorio de la hacienda pública cuando su tarea se enfocaba a verificar, en función de la normativa vigente, la razonabilidad de las cifras de los estados financieros-contables así como el cumplimiento de normas, entonces sí podría resultar más interesante, a partir de aplicar adecuadas técnicas de auditoría de gestión incluir, además, información sobre rendimientos de productos (bienes o servicios públicos), o sobre costos unitarios, costos promedio, etc. que permitan obtener una visión de cómo se está desarrollando la gestión y si se están cumpliendo los objetivos con eficiencia y eficacia.

En este sentido, recurrir a la tecnología y a las herramientas disponibles puede constituir una acción de gran utilidad para la comunidad y su práctica continuada permitirá mejorar la labor de auditores y evaluadores.

2. ¿QUÉ SUGIEREN LAS RECOMENDACIONES INTERNACIONALES SOBRE CONTROL PÚBLICO?

Si bien se es consciente de lo complejo que podría resultar aplicar recomendaciones técnicas² en países con culturas, idiosincrasias y funcionamientos institucionales propios, como son las instituciones públicas de Argentina, en términos de gestión gubernamental, también se cree

¹ Conceptos tomados del trabajo “Buenas prácticas en auditoría de gestión gubernamental” (Moreno, M. Estela.) Trabajo final de tesis. Maestría en Auditoría Gubernamental, UNSAM, Buenos Aires. (2006).

² Que en general dichos documentos o recomendaciones técnicas surgen de entornos científicos y/o técnicos propios en países centrales, en particular de Europa, y América del Norte, con el objetivo de ser utilizadas en dichos ambientes.

que en la medida que las condiciones culturales e institucionales lo permitan, algunas recomendaciones técnicas podrían ayudar a realizar mejor las acciones y consecuentemente, llevar a lograr mejores resultados.

A continuación se hará una breve reseña conceptual del contenido de dos documentos de alcance internacional, considerados claves en la problemática del control público.

2.1. INTOSAI: DOCUMENTOS TÉCNICOS Y ALGUNAS DEFINICIONES

La INTOSAI es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), que agrupa a las instituciones de fiscalización (auditoría o control) de los países miembros. Es un organismo autónomo, independiente y apolítico siendo uno de sus principales objetivos el de prescribir recomendaciones y líneas de acción que promueven fomentar y garantizar la independencia y profesionalidad en el ejercicio de la auditoría gubernamental externa realizada por las EFS.

Dicho objetivo se busca a partir de ejercer funciones de investigación especializada y servir como centro de información, enseñanza, coordinación y asesoría mutua entre entidades fiscalizadoras.

A su vez, la INTOSAI brinda un marco institucional para generar y transferir conocimientos que mejoren a nivel mundial la fiscalización pública exterior y que por lo tanto, contribuyan a fortalecer la posición, competencia y prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

La INTOSAI se fundó en 1953, año en el que se reunieron 34 EFS para el primer congreso de la INTOSAI en Cuba. Actualmente cuenta con 190 miembros de pleno derecho y 4 miembros asociados³.

Cabe remarcar que dicha institución, en el documento *“Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI”*⁴ se refiere en forma amplia al concepto de auditoría del rendimiento como *“...un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración pública, prestando la debida atención a la economía y con el propósito de llevar a cabo mejoras”*.

A diferencia de los procedimientos tradicionalmente implementados por los organismos de control externo de las provincias de Argentina (más allá de su forma orgánica y funciones) y tribunales de cuentas provinciales, como la auditoría financiera la cual tiende a aplicar normas relativamente fijas-, la auditoría del rendimiento es un tanto más flexible en la selección del objeto, métodos y criterios de fiscalización.

³ Fuente: página web oficial de la INTOSAI: <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html>

⁴ Emitido por la INTOSAI. Estocolmo, Suecia (1997).

Por lo que una de las características de la auditoría del rendimiento, según lo definido en el mencionado documento, es que no es una auditoría de regularidad con criterios formalizados. Tampoco sus fundamentos surgen de las auditorías del sector privado.

Es decir, contrariamente a las auditorías financieras de cumplimiento, que poseen un alto componente de rutina, las auditorías de rendimiento consisten en exámenes independientes realizados con un carácter no reiterativo. Por su propia naturaleza, las auditorías de gestión gozan de un amplio ámbito de actuación o de materia auditable⁵ quedando abierta a distintos criterios e interpretación.

Las auditorías de gestión, –nombre con el que también se las conoce– implican disponer de una amplia selección de métodos de investigación y evaluación y actuar desde una fuente de conocimientos y técnicas que pueden diferir y a veces en forma significativa, a los propios de la auditoría tradicional.

Por lo que, como surge del mencionado reporte, la auditoría de gestión o de rendimiento *“...no se trata de una forma de auditoría basada en una lista de comprobación. Las características especiales de la auditoría del rendimiento se deben a la variedad y complejidad de las cuestiones relacionadas con su actividad. Dentro de su mandato legal, la auditoría del rendimiento debe tener la libertad necesaria para examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas”*.

Y obviamente, es bueno agregar que las características que distinguen a los métodos de auditorías de gestión, o del rendimiento, no deben ser utilizados como argumentos que sirvan para restar colaboración entre los dos tipos de auditoría.

Básicamente, el espíritu inmerso en las auditorías de gestión implica que de ellas pueda responderse a las preguntas acerca de si las políticas públicas se están realizando en términos de una adecuada performance o buen desempeño.

Como vemos, la metodología plasmada en el documento de INTOSAI podría ser un factor de enriquecimiento de la función de control público, la cual suele ser ejercida por tribunales de cuentas, auditorías o sindicaturas generales.

Conviene aclarar, antes de seguir, que los organismos de control conocidos con el nombre de tribunal de cuentas, son entidades organizadas bajo el paradigma estructura jurídica y funcional de tribunal, cuyo fin principal es controlar la rendición de cuentas de los funcionarios públicos.

En oposición al mismo, existe el modelo de contraloría, a través del cual se da constitución a una auditoría general, que dependiente del órgano legislativo, ejerce el control externo y a una sindicatura general a cargo del control interno y dependiente del PE.

⁵ A criterio de los autores, si bien la amplitud del criterio interpretativo del “resultado” puede constituir un punto interesante para ser analizado, a su vez podría generar cierta controversia, lo cual implica que debería ser un aspecto a regularse en forma clara.

Dicho modelo de control público es el que se instauró en Argentina a nivel nacional, luego de la reforma de la administración financiera del sector público de 1992. Posteriormente también fue adaptado en forma explícita por la provincia de Salta y por la Ciudad de Buenos Aires.

Si se entiende al Tribunal de Cuentas de Mendoza (TCM) como una entidad fiscalizadora superior, bajo la denominación utilizada por el INTOSAI⁶ para referirse a los organismos de control público, podrían surgir a modo hipotético las preguntas sobre qué tipos de control adicionales podrían llevarse a cabo por el TCM, qué beneficios podrían esperarse de los mismos y qué requerirían en términos de recursos físicos, financieros, humanos, etc.

2.2. LAS RECOMENDACIONES SOBRE CONTROL INTERNO PARA EL SECTOR PÚBLICO. EL INFORME COSO

El documento conocido en la práctica de auditoría, tanto en el entorno privado como público, como Informe COSO⁷, si bien nacido desde y para el sector privado, establece una serie de pautas generales de funcionamiento sistémico, que puede adaptarse a la actividad gubernamental.

Brevemente, el concepto de control establecido en el informe COSO, determina que un sistema de control está conformado por cinco componentes relacionados entre sí e integrados en el proceso de dirección de la organización. Estos componentes son: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión. Por su parte, se establece que el objetivo organizacional está conformado por la realización de operaciones en forma eficiente y eficaz, la generación de información financiera confiable y el cumplimiento de la normativa y leyes en el que se encuentra la actividad organizacional.

Por su parte, el control por sí solo no garantiza el éxito de una organización, simplemente puede ayudar a la consecución de sus objetivos. Tampoco puede garantizar la confiabilidad de la información financiera ni que se cumplan adecuadamente las leyes y normas aplicables.

Por su parte, el informe COSO también afirma y demuestra, que un buen sistema de control interno involucra a todos los miembros de una organización.

Si bien el TCM ejerce una función de control externo a posteriori, en función de cierta evolución en las funciones y alcances de las atribuciones y de las metodologías, el TCM también ejerce funciones de asesoramiento a los organismos responsables de rendir cuentas.

⁶ Si bien por Entidad Fiscalizadora Superior (o “*Superior Auditing Institution*”, en inglés) se entiende a las instituciones del control federal o de máximo rango a nivel nacional (AGN y SIGEN, en el caso argentino) se cree que las prescripciones o ideas expuestas para el presente trabajo no dejan de ser válidas para el caso de las entidades de control o auditoría pública de menor rango jurisdiccional, como son los tribunales de cuentas o auditorías provinciales.

⁷ Nombre con el que se conoce al informe realizado por diversas organizaciones profesionales (American Institute of Certified Public Accountants, The Institute of Internal Auditors, entre otras) que conformaron el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations) del cual el informe toma su nombre, y en el que se desarrollaron algunas estructuras y conceptualizaciones de control que llegaron a alcanzar difusión internacional.

Es en este punto en el que se tornan, entonces, importantes los aspectos de conocimiento y pericia del funcionamiento del control interno, lo cual, para el particular caso del que se ocupa el presente trabajo, que es el de la Provincia de Mendoza, le revestiría con mayor valor agregado a la actuación de fiscalización y control.

2.3. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE ARMADO INSTITUCIONAL DEL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO PARA LA PROVINCIA DE MENDOZA

Sin embargo, una excepción a dichos modelos institucionales –y al cual podría asimilarse el de la provincia de Mendoza– es la que constituye el Tribunal de Cuentas de Brasil, que siguiendo el paradigma o denominación de tribunal de cuentas observando la rendición de cuentas de los organismos ejecutores de políticas estatales, ha desarrollado metodologías de auditoría que examinan aspectos operacionales, incentivan la consecución de los criterios de eficacia y eficiencia en la gestión gubernamental.

Consecuentemente el hecho de tener en cuenta las recomendaciones técnicas como las vertidas por INTOSAI, puede contribuir a generar valor a la función de control público.

3. BREVE RESEÑA SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO EN LA PROVINCIA DE MENDOZA

En el sistema de control público de la Provincia de Mendoza, de forma similar al resto de las jurisdicciones provinciales, cobran relevancia ciertas jurisdicciones. Dos de ellas son instituciones extrapoder investidas de rango constitucional que, de diversa forma, ejercen el control de los actos públicos. Estas instituciones son la Fiscalía de Estado y el Tribunal de Cuentas. Por otra parte, el control interno es ejercido por las propias jurisdicciones ministeriales a partir de sus propias funciones (salud, educación, bienestar social, seguridad pública, etc.) y en lo que respecta al control interno contable financiero, el mismo es llevado a cabo por la Contaduría General de la Provincia de Mendoza (CGP).

3.1. FISCALÍA DE ESTADO

Se encarga del control y defensa del patrimonio y recursos del patrimonio provincial. Su norma de creación, la ley N° 728 del año 1918, establece como facultades del Fiscal de Estado provincial, además de la obligación de intervenir ante casos de inconstitucionalidad de leyes, decretos, contratos o resoluciones contrarias a las prescripciones de la Constitución Provincial, las de injerir en “...*todo asunto administrativo en que aparezca interesado el patrimonio del Estado o afectados los intereses del fisco...*”.

Por su parte, la ley establece que el Fiscal de Estado intervendrá:

- en todo asunto sobre enajenación, permuta, donación, arrendamiento o concesión de tierras públicas o de otros bienes del Estado

- en las transacciones en que el Estado sea parte interesada;
- en la interpretación de contratos celebrados por el Estado;
- en toda concesión de jubilaciones o pensiones y en las reclamaciones o gestiones iniciadas por particulares contra el fisco, para reconocimiento de un derecho;
- en toda causa contencioso-administrativa y
- en todos los casos del Artículo 394 del Código de procedimientos en lo civil y comercial”.

Como se desprende de las breves líneas, a la Fiscalía de Estado provincial le corresponde una participación preponderante en el sistema de control público y *accountability*⁸.

3.2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE MENDOZA. BREVE RESEÑA DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES⁹

El otro órgano extrapoder y autónomo de control económico financiero del erario público provincial es el Tribunal de Cuentas de Mendoza (TCM), a cargo del “...examen, aprobación o desaprobación de todas las cuentas referentes a la percepción e inversión de caudales públicos...”¹⁰.

Ya la Constitución Provincial de 1916 estableció en su art. 181 que: *"habrá un Tribunal de cuentas con jurisdicción en toda la Provincia y con poder bastante para **aprobar o desaprobar la percepción e inversión de caudales públicos hechas por todos los funcionarios, empleados y administradores de la Provincia.**"*¹¹

A su vez, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 1003, del año 1932, revistió al TCM con carácter de órgano “extrapoder” y también fijó sus deberes, derechos y atribuciones. Distintas modificaciones posteriores le han introducido reformas tanto en sus funciones como en la composición de su órgano máximo colegiado.

En la actualidad el TCM está compuesto por un presidente y cuatro vocales contadores. Su actual reglamentación interna especifica que del Cuerpo del TCM dependen la Dirección de General de Cuentas, de la cual, a su vez, dependen las siguientes Direcciones: de Asuntos Jurídicos y Secretaría Relatora; de Auditorías Especiales; de Cuentas de Gobierno; de Cuentas

⁸ Término utilizado por autores como Guillermo O'Donnell y Oscar Oszlak para referirse a la acción inherente de rendir cuentas por parte de los funcionarios públicos, por el solo hecho de ejercer funciones públicas. Es entendida no tanto como una obligación a presentar la rendición sino como una acción propia e ineludible a dar explicaciones por el actuar que nace del agente público por el mero hecho de ejercer función pública. Los términos “responsabilización” o “responsabilidad” (adaptaciones al español del verbo en inglés “response” que significa “respuesta”) son también frecuentemente utilizados en la literatura especializada para hacer referencia a dicho proceder innato o natural del funcionario de rendir cuentas públicas.

⁹ Fuente: información obtenida de la página web del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza.

¹⁰ Artículo 1° de la ley 1.003 de creación del Tribunal de Cuentas de Mendoza, del año 1916.

¹¹ El texto en negrita corresponde a aspectos sustanciales que los autores consideran necesario remarcar.

de Municipalidades, de Cuentas de Reparticiones Descentralizadas (I y II), y diversos sectores administrativos y de servicios.

Las Direcciones están estructuradas en base a equipos interdisciplinarios formados por contadores, abogados, ingenieros civiles, ingenieros en sistemas, arquitectos, licenciados en administración y administrativos para la realización de su tarea específica (control de la hacienda pública) como también para la concreción de auditorías especiales.

Por otra parte, a continuación brevemente se explicará de qué forma la Ley provincial N° 7314 de Responsabilidad Fiscal (consecuente con el régimen nacional de responsabilidad fiscal, Ley N° 25.917 de agosto de 2004), afectó las competencias del TCM.

A fines de 2004 se promulgó la Ley N° 7314 de Responsabilidad Fiscal (LRF), que estableció los principios rectores a los que debe ajustarse la Política Fiscal de la Provincia de Mendoza con el fin de lograr equilibrio presupuestario y de responsabilizar a los funcionarios sobre la gestión fiscal¹².

En ella se designa al TCM como autoridad de aplicación de la misma, asignándole funciones especiales al respecto, entre las cuales se le encomienda expresamente reglamentar los aspectos inherentes al diseño de los cronogramas de presentación de los informes exigidos por la LRF y a la determinación de los responsables de elaborar y presentar dichos informes de seguimiento del cumplimiento de la LRF.

Cabe aclarar que la Ley N° 7.314 obliga a toda la administración pública provincial y municipal a presentar periódicamente a los órganos legislativos respectivos y al TCM informes de gestión presupuestaria en los que se comparen recursos, erogaciones y resultados del período informado con los presupuestados, brindando además una explicación sobre las diferencias ocurridas.

Por su parte, el TCM deberá, una vez finalizados estos períodos, informar a las comisiones de Hacienda y Presupuesto de ambas cámaras de la Legislatura sobre el seguimiento y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de la ley por parte de los obligados. Asimismo, el TCM queda con facultades de sancionar a aquellos funcionarios que incumplan con las obligaciones establecidas.

3.3. CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA

En la Provincia de Mendoza, la Contaduría General de la Provincia (CGP) se encarga del control contable financiero y es el organismo, que dependiente del Ministerio de Hacienda, se ocupa del control interno contable del sector público provincial.

¹² Sin embargo, conviene recordar que a partir de la aprobación de las leyes de presupuesto nacional y de Mendoza del año 2010, los efectos de varios artículos considerados clave de los respectivos regímenes de la LRF, tanto nacional como de Mendoza, se encuentran suspendidos (por ejemplo, las restricciones al endeudamiento).

De acuerdo a la normativa provincial, es la CGP la institución responsable del control interno en la provincia de Mendoza.

Según surge del art. 60 de la Ley provincial N° 3799, la contabilidad de la hacienda pública corresponderá a una repartición denominada Contaduría General de la Provincia (CGP) dependiente del Ministerio de Hacienda.

Ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera de la administración central y entidades descentralizadas.

Agrega la norma que la CGP **determinará los responsables** y reglamentará los requisitos que deban cumplimentarse para el resguardo de los documentos y llevará el archivo de los expedientes en los que haya intervenido o autorizado.

También es responsable de “...*conservar la documentación relativa a trámites pendientes de resolución ante el Tribunal de Cuentas y vinculada con investigaciones y actuaciones administrativas, legislativas o judiciales, hasta su conclusión final.*”

Por su parte, la ley N° 5806 atribuye la responsabilidad del **control interno** a los jefes de servicios administrativos de los organismos descentralizados, otras entidades y cuentas especiales, siendo responsables ante la CGP del correcto cumplimiento del registro contable y de las acciones que hagan a un adecuado sistema de **control interno**.

Como se vio en el presente apartado, el sistema de control público de la Provincia de Mendoza, –y el predominante a nivel nacional en Argentina y en la mayoría de las jurisdicciones provinciales– está basado en una multiplicidad de instituciones que lo llevan a cabo, tanto en forma permanente como intermitente.

3.4. INTERRELACIÓN INSTITUCIONAL Y FUNCIONAL DEL CONTROL

Una de las principales formas de ejecutar el control público se ejerce a través de los sistemas de control inmersos en las propias estructuras funcionales y operativas de las jurisdicciones o ministerios responsables de las funciones sociales básicas, como educación, salud, bienestar social, obras e infraestructura, etc.

Luego, ya en forma institucional, se encuentra el control interno ejercido por la Contaduría General, tanto nacional como de las respectivas provincias¹³, institución que –en términos generales en cuanto al control público– se ocupa de verificar aspectos financieros-contables de la información contable y presupuestaria del sector público provincial (realizar conciliaciones entre informes de distintas fuentes, cuadraturas contables, informar a los responsables sobre inconsistencias detectadas, etc.), el cual desde el punto de vista de la clasificación de los controles es también control interno.

¹³ Es decir, dependiendo si se trata de jurisdicción nacional o de jurisdicción provincial, debe referirse entonces a Contaduría General de la Nación (CGN) o CGP de la provincia particular, respectivamente.

Por su parte, en Mendoza el control externo público tanto para el sector público provincial y municipal es ejercido por el Tribunal de Cuentas.

Cabe mencionar que, a través de la legislatura provincial –por medio de sus cámaras de diputados y senadores–, también se ejerce el control público externo y en especial, a través de pedidos de informes realizados por las comisiones respectivas (salud, educación, etc.).

Por último, Fiscalía de Estado, también ejerce control externo público, aunque no de forma sistemática, sino ad-hoc para casos de afectación patrimonial pública.

4. LA REFORMA FINANCIERA NACIONAL DE 1992 Y SU IMPACTO SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO

A partir del año 1992 fueron implementados en Argentina un conjunto de medidas económicas-institucionales, en relación a la coyuntura económica que el país vivía en aquellos años, ya que recientemente a dicha época se acababa de atravesar por una grave crisis político-institucional, que en términos macroeconómicos había derivado en la peor crisis hiperinflacionaria de la historia argentina.

A través de la ley N° 23.928 de marzo de 1991 se instauró el régimen monetario y cambiario de convertibilidad, el cual, entre otras reformas del Estado Nacional, fue acompañado por un nuevo sistema de administración financiera implementado a través de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF).

La LAF establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional.

En ella, básicamente se establece un sistema de gestión y control de los recursos públicos nacionales basados en criterios de economía, eficiencia y eficacia, especialmente bajo un marco de control de la gestión o manejo “integral e integrada” del patrimonio, bienes y fondos públicos en donde lo que se buscaba era generar un marco sistémico de gestión financiera, en donde el control de los recursos fuese un elemento implícito y que formara parte intrínseca de los procesos¹⁴.

La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Los **sistemas de control** comprenden las estructuras de **control interno y externo** del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los **funcionarios de rendir cuentas** de su gestión.

Como objetivos principales de la LAF a tener presentes, surgen los siguientes:

¹⁴ Definiciones que surgen de la propia ley de administración financiera.

- Garantizar los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.
- Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público nacional (SPN).
- Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público nacional útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas.
- cada jurisdicción o entidad del SPN es responsable de mantener un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas; un sistema de control interno normativo, financiero y de gestión sobre sus propias operaciones; y procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones.

Como se ve, los citados artículos de la Ley 24.156 (LAF) proporcionan una idea general acerca de la problemática que la ley regula en aspectos de gestión y control público del SPN.

Los impactos de la reforma siguen hasta los actuales días y desde el punto de vista que interesa para el presente trabajo (el sistema de control público), se aprecian en la administración nacional.

Se reemplaza el Tribunal de Cuentas de la Nación y sus funciones de control por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y la Auditoría General de la Nación (AGN), actuales órganos de control interno y control externo, respectivamente.

Ellas dependen directamente del Poder Ejecutivo Nacional (PEN) y Congreso de la Nación, respectivamente.

Respecto al sistema de **control interno**, la ley crea la **SIGEN**, órgano de **control interno** del **Poder Ejecutivo Nacional (PEN)**, entidad con personería jurídica propia, autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación.

*Es materia de su competencia el **control interno** de las jurisdicciones que componen el PEN y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependen del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica.*

El sistema de control interno queda conformado por la SIGEN, órgano normativo, de supervisión y coordinación y por las **unidades de auditoría interna (UAI)** que serán creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependan del PEN. Estas unidades dependerán, jerárquicamente, de la autoridad superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la SIGEN.

Cada jurisdicción o entidad dependiente del PEN será responsable del mantenimiento de un adecuado **sistema de control interno** que incluirá los instrumentos de control previo y

posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna.

La auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

La ley establece claramente que el control público interno debe seguir los principios de eficacia, eficiencia y economía, en un marco integral e integrado, conceptos que son ampliados y extendidos por la reglamentación.

El modelo de control que aplique y coordine la SIGEN deberá ser **integral e integrado**, abarcar los aspectos **presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión**, la **evaluación de programas**, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de **economía, eficiencia y eficacia**.

Entre las principales funciones de la SIGEN, la ley determina:

- Dictar y aplicar normas de control interno, en coordinación con la AGN.
- Emitir y supervisar la aplicación de las normas de auditoría interna.
- Coordinar la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas por parte de firmas de auditores independientes,
- Vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la CGN.
- Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades de la AGN.
- Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna.
- Aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna, orientar y supervisar su ejecución y resultado.
- Comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables.
- Atender los pedidos de asesoría que le formulen el PEN y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría.
- Formular recomendaciones para asegurar el cumplimiento normativo y la aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- Poner en conocimiento del PEN los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público.

- Mantener un registro de auditores a efectos de la utilización de sus servicios.

A su vez, se le otorga a la SIGEN la potestad de contratar colaboración externa, en caso que sea requerido y de solicitar información del órgano a cargo de la registración y consolidación contable, esto es la Contaduría General.

LA SIGEN queda facultada para contratar estudios de consultoría y auditoría bajo específicos términos de referencia, planificar y controlar la realización de los trabajos, así como cuidar de la calidad del informe final.

La SIGEN podrá requerir de la CGN y de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, la información que le sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

Por su parte, los principales aspectos relativos a la organización del **control externo**, la ley define a la Auditoría General de la Nación (AGN), como el ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional. La entidad tendrá personería jurídica propia, independencia funcional y financiera.

En el marco del programa de acción anual de control externo serán las principales funciones de la **AGN las siguientes:**

- **Fiscalizar el cumplimiento** de las **disposiciones legales y reglamentarias** en relación con la utilización de los recursos del Estado (...)
- Realizar **auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales** de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las **evaluaciones de programas, proyectos y operaciones**. Estos trabajos podrán ser realizados directamente o mediante la contratación de profesionales independientes de auditoría.
- Auditar, por sí o mediante profesionales independientes de auditoría, a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos internacionales de crédito conforme con los acuerdos que, a estos efectos, se llegue entre la Nación Argentina y dichos organismos.
- **Examinar y emitir dictámenes** sobre los estados contables financieros de los organismos y entes financieros y no financieros de la administración nacional, empresas del Estado, etc. preparados al cierre de cada ejercicio.
- **Controlar la aplicación de los recursos** provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes especiales sobre endeudamiento.
- Realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica, por sí o por indicación de las Cámaras del Congreso o de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC).

Acerca de la independencia de acción la **AGN para desempeñar** sus funciones podrá:

- Realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia;

- Exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, las que estarán obligadas a suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones;
- Promover investigaciones de contenido patrimonial en los casos que corresponda, comunicando sus conclusiones a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC);
- Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa, a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas, deberán atender un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia;
- Presentar a la CPMRC, antes del 1 de mayo la memoria de su actuación.
- Dar a publicidad todo el material señalado en el inciso anterior con excepción de aquel que por decisión de la CPMRC, deba permanecer reservado.

A partir del texto de la Ley nacional 24.156 se advierte la consagración de los principios de control externo integral ejercido por la AGN. Si bien habla de control global, a modo genérico realizado exclusivamente por las cámaras del Congreso, luego en materia específicas de auditorías se refiere a que los exámenes de gestión, evaluaciones de programas, proyectos y operaciones sí podrán ser realizados por agentes de dicho organismo. Los artículos relacionados indican:

*“Es materia de su competencia el **control externo posterior** de la **gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal**, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos”.*

*“El **control de la gestión** de los funcionarios será (...) ejercida exclusivamente por las Cámaras del Congreso de la Nación, el que también podrá delegar su competencia de control sobre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.”*

Por su parte, el control externo posterior del Congreso de la Nación será ejercido por la AGN.

La **Corte Suprema de Justicia de la Nación** dispondrá sobre la modalidad y alcances de la puesta en práctica del sistema instituido en esta ley con relación al Poder Judicial de la Nación.

A los efectos del control externo posterior acordará la intervención de la AGN, quien deberá prestar su colaboración.

Cabe recalcar que la Constitución Nacional de 1994 (CN 1994) reafirma de algún modo las prescripciones de la Ley N° 24.156 en relación a las funciones y órganos del control público.

A tal respecto, el artículo 85, expresa que *“el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo”* quien deberá examinar y opinar sobre el desempeño y situación general de la administración pública a través de los dictámenes de la AGN. De acuerdo con Fuertes *et al* (2000), el propósito de esta medida fue procurar *“fortalecer la función de control propia del Congreso de la Nación, dotando a la estructura parlamentaria de un órgano técnico que le permita desarrollar esta función con solvencia”*.

Por su parte, la CN 1994 ratifica, entonces, a la AGN como el organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional y la cual se integrará *“...del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.”* De acuerdo con Fuertes *et al* (2000) estas dos prescripciones tuvieron como fin procurar asegurar que las minorías parlamentarias tengan real incidencia en la organización e integración del cuerpo creado y garantizar independencia del órgano de control respecto al ente controlado.

Por su parte la CN 1994 también reconoce a la AGN autonomía funcional en el ejercicio de sus funciones, de forma tal de no quedar sujeta a instrucciones de ningún organismo, ni siquiera del propio Congreso.

Por último se destaca que la CN 1994 define que la AGN no sólo ejercerá el control de legalidad al expresar que *“...tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.”*

4.1. INFLUENCIA DE LA REFORMA FINANCIERA NACIONAL SOBRE LAS ADMINISTRACIONES DE GOBIERNOS PROVINCIALES

En la actualidad y a nivel sub-nacional en Argentina, la modalidad de “contraloría” para organizar el sistema de control público ha sido adoptada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y la Provincia de Salta.

Por su parte, el resto de las provincias argentinas siguen el sistema tradicional de “tribunales de cuenta”, en el cual el objeto observado es la rendición de cuentas enfocando sobre el cumplimiento de aspectos legales, contables y presupuestarios. No examina, al menos no lo hace en forma directa, aspectos de gestión, de procesos o de resultados.

Si bien por razones de extensión no se tratarán las razones que impulsaron a implementar las reformas financieras de aquellas jurisdicciones (provincial y/o de la Ciudad de Buenos Aires), sí se hará referencia sobre cómo las mencionadas reformas institucionales afectaron sus respectivos sistemas de control público.

4.2. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO ACTUAL EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

El marco normativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que regula el control público se retrotrae a la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, del año 1996 y a la Ley N° 70 del año 1998.

A continuación se hará una breve referencia a la normativa relacionada al control público, diferenciando control interno y externo.

4.2.1. EL CONTROL INTERNO

Respecto al control interno, La ley 70 establece la creación de la *Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (SIGEBA)*, dependiente del Poder Ejecutivo, con *personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera*.

Su titular será el Síndico General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires designado y removido por el Poder Ejecutivo, con jerarquía equivalente a la de ministro.

Agrega la ley que el síndico *“tiene a su cargo el control interno, presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables y financieros de la administración pública en todas las jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, así como el dictamen sobre la cuenta de inversión”*.

“Es el órgano rector de las normas de control interno y supervisor de las de procedimiento en materia de su competencia y ejerce la fiscalización del cumplimiento y aplicación de las mismas.”

4.2.2. EL CONTROL EXTERNO. FUNCIONES

En lo que respecta al control externo, la normativa define el órgano de aplicación que será la Auditoría General de la Ciudad (AGCBA).

Al respecto la Ley N° 70 prescribe que *“...la AGCBA, ente de control externo posterior del Sector Público de la Ciudad, dependiente de la Legislatura (...) emite informes (...) sobre los estados contables financieros y sobre la cuenta de inversión, en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de sistemas informáticos, de gestión y de legalidad (...)”*.

Por su parte, la AGCBA ejercerá *“... su competencia sobre el sector público centralizado y descentralizado, cualquiera fuera su modalidad de organización, sobre las empresas, sociedades o entes en los que la Ciudad tenga participación, los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización y concesión en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos, así como todo ente que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública.”*

Y en relación a las principales funciones de control público se prescribe que la AGCBA deberá:

- Dictaminar sobre la cuenta de inversión de los fondos públicos.
- Realizar auditorías contables, financieras, de sistemas informáticos, de legalidad y gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y *de las entidades bajo su control*, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones.
- Auditar unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos nacionales e internacionales de crédito.
- Examinar y *emitir dictamen* sobre los **estados contables** y financieros de la Administración Central y otros entes, preparados al cierre de cada ejercicio por la Contaduría General de la Ciudad.
- Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes específicos que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de endeudamiento. A tales efectos la Secretaria de Hacienda y Finanzas y el Banco de la Ciudad de Buenos Aires deberán suministrar la información que estime necesaria con relación a los convenios de endeudamiento interno y externo.
- Realizar *exámenes especiales de actos y contratos* de significación a pedido de la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires.
- Auditar la gestión en los juicios en los que la Ciudad sea parte.
- Verificar el registro de todo acto de contenido patrimonial relevante en la base de datos conforme lo dispuesto por la Constitución de la Ciudad.
- Recomendar a los organismos y entidades responsables la promoción de las acciones correspondientes en sede administrativa y judicial hallándose legitimada para actuar en defecto u originariamente en sede judicial en caso de graves irregularidades cometidas contra el patrimonio público.

Lo expuesto evidencia que el objetivo de la Ley 70 de CABA fue el de establecer un sistema de gestión financiera y de control del sector público a partir de prescribir el funcionamiento de la SIGEBA y de la AGCBA de una forma análoga a lo establecido en la ley nacional N° 24.156 de administración financiera nacional.

4.4. EL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO EN LA PROVINCIA DE SALTA. BREVE RESEÑA

La Constitución provincial de Salta establece algunos preceptos relativos al ejercicio del control público interno, en cabeza de la Sindicatura General de la Provincia y externo, asumido por la Auditoría General de la Provincia¹⁵. Al respecto, dicha Constitución –

¹⁵ Preceptos constitucionales que rigen en la provincia de Salta desde 1998 (Atchabahian, 2006).

siguiendo las pautas prescriptas en la LAF– en su artículo 169 establece que la Provincia de Salta sostiene un modelo de control de la hacienda pública integral e integrado¹⁶.

4.4.1. EL CONTROL INTERNO

Por su parte, la función de auditoría interna es ejercida por la Sindicatura General de la Provincia. Respecto a ello la constitución establece que *“la Sindicatura General de la Provincia es el órgano de control interno presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial y legal de la Hacienda Pública Provincial (...) y evalúa las actividades y programas a ser ejecutados en la Provincia con caudales públicos”*.

En paralelo al sistema nacional, su titular es el Síndico General de la Provincia, quien es designado y removido por el gobernador.

Por otra parte, la Auditoría General de la Provincia es el órgano con independencia funcional, administrativa y financiera, competente para el control externo posterior y auditoría de la gestión económica, financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia de la hacienda pública provincial y municipal, incluyendo sus organismos descentralizados cualquiera fuese su modalidad de organización, empresas y sociedades del estado, entes reguladores de servicios públicos y entes privados adjudicatarios de servicios privatizados en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Siguiendo un correlato con el sistema nacional, dicho órgano de control interno *“...examina e informa a la Legislatura, aconsejando su aprobación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio, cuentas de percepción e inversión de fondos públicos y de cualquiera de los estados contables que se elaboren por la Administración Pública Provincial y Municipal”*.

Tiene legitimación para comparecer en juicio por sí misma y en representación del Estado, en los casos que se detecte, en virtud de las funciones atribuidas por esta Constitución y las leyes, posible daño patrimonial al fisco.

Los informes, dictámenes y pronunciamientos finales de la auditoría, tienen la calidad de públicos y deben ser publicados por la misma.

Las autoridades provinciales y los agentes y funcionarios del sector público provincial y municipal están obligados a proveerles la información que les requiera.

Respecto a su conformación, la ley establece que la auditoría estará integrada por tres a cinco miembros con título universitario en abogacía, ciencias económicas u otros graduados con especialización en administración financiera, control y auditoría.

¹⁶ El funcionamiento integrado, entre otros aspectos, y de acuerdo a la ley, implica asociar las actividades del control público con las propias de registración contable por parte de la *Contaduría General de la Provincia*.

Por su parte la ley provincial N° 7103, prescribe sobre el sistema de control interno y la Sindicatura General de la Provincia (SGP), quien –dependiente del Poder Ejecutivo y con autonomía funcional, administrativa y financiera– será el organismo rector del sistema de control interno de la hacienda pública provincial.

La ley establece que “...*el modelo de control de la hacienda pública que aplique y coordine la Sindicatura General, deberá ser integral e integrado y abarcará los aspectos contables, presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión; la evaluación de programas, proyectos y operaciones, deberán fundarse en criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia*”.

Además, prescribe el texto legal, el sistema de control interno está integrado por la Sindicatura General de la Provincia como organismo normativo, de asesoramiento, supervisión y coordinación de la red de Unidades de Sindicatura Interna (USI)...” que fije el poder ejecutivo provincial (PE).

La autoridad superior de cada órgano o entidad dependiente del PE, será responsable del adecuado funcionamiento del sistema de control de la hacienda interna en el área de su competencia, conforme los reglamentos dictados por la Sindicatura General.

La SGP asesora y evalúa sobre actividades y programas que se ejecuten en la provincia con caudales públicos. A estos efectos, presentará las recomendaciones que considere pertinentes, las cuales no suspenden la ejecución de los actos administrativos.

La SGP contará con un equipo multidisciplinario y desempeñará las siguientes funciones:

- Control (lo que implica supervisar la aplicación de normas de control interno y de evaluación de programas, como así también de aquellas emanadas de la Contaduría General de la Provincia; realizar auditorías y exámenes especiales; informar actos detectados que ocasionen perjuicio fiscal; etc.).
- Asesoramiento (al PE y a los titulares de jurisdicciones, en materia de control).
- Emisión y actualización de normativa sobre control interno público.
- Otras funciones (mantener registros de auditores; cumplir requerimientos del PE; etc.).

A los anteriores efectos, será instalada una unidad de sindicatura interna (USI) en aquellas jurisdicciones que fije el PE, incluyendo las municipalidades que, en ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales, hubieran adherido al sistema de control interno previsto en la presente ley.

La USI estará al servicio de las jurisdicciones, entidades y entes en que sea instaurada, cooperando con ellos en el mantenimiento del principio de responsabilidad financiera e integralidad que debe subyacer en los objetivos de los mismos.

La auditoría interna consiste en un examen de las actividades financieras, presupuestarias, contables, de endeudamiento, contrataciones, manejo de bienes y administrativas de los entes en los que funcionen.

La USI proporcionará estudios, recomendaciones, e información general acerca de las operaciones y actividades del organismo en que se desempeñe. También analizará las cuentas para sus correspondientes descargos e informará sobre responsabilidades de los funcionarios que ejecuten gastos.

La USI responderá a los pedidos de informe que le solicitaren ministros y respectivos titulares de jurisdicciones y entidades en que fueren instauradas, como también en los municipios adheridos al régimen de esta ley.

Cada USI estará a cargo de un auditor interno que será nombrado por el PE a propuesta del ministro y/o titulares de las jurisdicciones o entidades respectivas.

Las USI desarrollarán, sus funciones, respetando los principios establecidos en la ley, bajo la coordinación técnica de la SGP.

De forma similar a lo establecido por el régimen nacional de la Ley 24.156, la organización y funciones de la SGP a través de las Unidades de Sindicatura Interna (USI) es ejercida en las jurisdicciones, entidades y organismos, en forma independiente y desligada de las actividades del ente dentro de cuya estructura ejerce sus funciones y es objetiva, sistemática y continua.

4.4.2. EL SISTEMA DE CONTROL EXTERNO

En su Título IV la ley caracteriza a la Auditoría General de la Provincia (AGP) como el órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal, en la cual se incluyen sus organismos centralizados y descentralizados, cualquiera fuese su modalidad de organización, empresas y sociedades del estado, entes reguladores de los servicios públicos y cualquier otro ente público.

Será competente en materia de control del cumplimiento de las obligaciones de los entes privados adjudicatarios de servicios públicos privatizados en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

El control ejercido por AGP incluirá fiscalizar la gestión financiera, económica, patrimonial, presupuestaria y operativa y comprobar la observancia de los *principios de legalidad*, economía, eficiencia y eficacia.

La AGP actuará en el ámbito de la legislatura provincial, con independencia funcional, administrativa y financiera y entre sus principales funciones, se destacan:

- Ejercer el control externo posterior y la auditoría de regularidad financiera y de gestión
- Opinar sobre la cuenta general del ejercicio correspondiente al ejercicio inmediato anterior, referente a la administración pública provincial y municipal, remitiendo dicho informe al poder legislativo correspondiente y aconsejando su aprobación, observación o desaprobación.
- Examinar y opinar sobre los estados contables-financieros, que se elaboren por la administración pública provincial y municipalidades –de acuerdo a normas de auditoría aceptadas nacional e internacionalmente– e informar a la comisión bicameral

examinadora de las cuentas de inversión de la Legislatura o al Concejo Deliberante respectivo sobre el resultado de dichos exámenes.

- Realizar el control de ingresos públicos, cualquiera sea su origen.
- Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión y evaluaciones de programas, proyectos y operaciones.
- Establecer normas de auditoría externa a ser utilizadas por la propia Auditoría General, en la ejecución del trabajo de fiscalización y por los auditores que se contraten.
- Formular criterios de control, conforme normas generalmente aceptadas, los que deberán atender a un modelo de control y auditoría externa, integrada e integral y con personal interdisciplinario. Dicho modelo abarcará los aspectos financieros de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y el cumplimiento de las normas de preservación del medio ambiente.

Se verifica entonces que el sistema de control público de la provincia de Salta es análogo al modelo de administración y control financiero de la LAF.

Como se puede apreciar a partir del marco normativo explicado, la Provincia de Salta posee un andamiaje jurídico de su sistema de control público el cual la habilita a examinar más allá de los aspectos de legalidad, lo cual implica dejar abierta la posibilidad para el uso de facultades de control de gestión que permita examinar el cumplimiento de la eficacia, la eficiencia y la economía del accionar público.

5. ALGUNAS RECOMENDACIONES SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL PÚBLICO EN LA PROVINCIA DE MENDOZA

Sin pretender esbozar hipótesis sobre reformas financieras a ser encaradas por la Provincia de Mendoza, en el presente apartado se focalizará sobre cómo se puede sacar provecho de los conceptos e ideas implícitos en la estructura legal y normativa existente, para mejorar el control público de la gestión gubernamental y por ende, del propio desempeño público.

5.1. CONTROL DE GESTIÓN O POR RESULTADOS. LA LEY PROVINCIAL N° 5806.

La referida norma legal se refiere a las funciones y características de los servicios administrativos de las jurisdicciones y entidades que formen parte del presupuesto general, que entre sus principales funciones tendrán a cargo:

- *Centralizar la preparación del anteproyecto del presupuesto de su respectiva jurisdicción e intervenir en las modificaciones posteriores.*
- *Registrar las operaciones referidas a la gestión del presupuesto en la forma que se establece en el Capítulo III.*

- *Registrar la gestión patrimonial a los efectos de mantener actualizado el inventario de su área e informar a la Contaduría General de la Provincia, cuando corresponda, sobre las altas y bajas y las existencias al cierre del ejercicio.*
- *Recaudar los recursos cuando no estén atribuidos a otros organismos y depositar los fondos en las cuentas y en el tiempo que corresponda, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.*
- *Intervenir en la gestión previa y en la tramitación de las contrataciones, cuando corresponda, para la obtención de bienes y servicios para el funcionamiento de la jurisdicción o unidad organizativa.*
- *Liquidar las erogaciones y ordenar su pago mediante la emisión de las correspondientes órdenes de pago.*
- *Verificar previo al pago de haberes, la regular prestación de los servicios del personal y la documentación que respalda los distintos conceptos de la liquidación de las remuneraciones.*
- *Organizar el control interno tendiente a asegurar la regularidad de su gestión.*
- *Oponerse por escrito a todo acto que importe una transgresión a las disposiciones vigentes, comunicando los organismos centralizados, su oposición al Contador General de la Provincia, para que este pueda dar cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 139 de la Constitución Provincial y artículo 20 de la Ley N° 3799 de Contabilidad de la Provincia y sus modificatorias, o siguiendo el procedimiento establecido por el mencionado artículo de la ley en el caso de los organismos descentralizados, otras entidades y cuentas especiales que dependan de los mismos.*
- *Registrar la ejecución del cálculo de recursos y financiamiento correspondiente a sus áreas, en base al nomenclador vigentes.*

“Los jefes de los Servicios Administrativos del sector público provincial, serán responsables ante la CGP del correcto cumplimiento de sus funciones y deberán suministrarle la información que permita consolidar las cuentas presupuestarias. Todo esto con independencia del control interno que la CGP deberá ejercer sobre los mismos (...).”

La **norma prescribe** que *“...en oportunidad de remitir la cuenta general del ejercicio al TCM, la CGP acompañará un estado de ejecución consolidado (...) de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales y Otras Entidades, (...).*

A fin de asegurar lo descripto precedentemente, los responsables que rindan cuenta directamente ante el TCM deberán contar con el *“...consentimiento previo de Contaduría General de la Provincia”*.

Pero en relación al presente trabajo, la **parte más sustantiva** del texto legal se refiere al **registro de los resultados**. Sobre ello la ley establece que *“...la Dirección de Finanzas*

organizará un sistema de registración de resultados, basado en la sistematización de la información provista por el subsistema de indicadores.”

“Entiéndase por resultados los productos alcanzados (oferta) como consecuencia del accionar del estado provincial, como así también el nivel de satisfacción de la demanda. A tal efecto, los responsables de las unidades de gestión, deberán enviar periódicamente la información que permita identificar la demanda y la oferta de su actividad.”

“Se entiende por indicadores de oferta, aquellos que miden el nivel de actividad desarrollada en las distintas áreas del sector público, bajo la forma de los diferentes productos, bienes y servicios que este sector genera.”

“Son indicadores de demanda aquellos que ponen de manifiesto las necesidades y los requerimientos que la población y algunos sectores del mismo estado experimentan, en relación con los bienes y servicios antes mencionados y que son producidos por el sector público.”

“Mediante reglamentación, se establecerá la periodicidad y la forma en que los responsables deberán remitir la información a la Dirección General de Finanzas. Asimismo, se establecerá la fecha de inicio de la registración de los resultados y los procedimientos mediante los cuales se llevara a cabo dicha registración, así como, su evaluación y el control de la información obtenida. Elaborara además un sistema de indicadores de eficiencia para evaluar los resultados.”

Se determina que el TCM actuará como *órgano extrapoder de control externo*.

De este texto resulta claro que en el espíritu de la ley mencionada –que es previa a la reforma financiera nacional– ya residían las prescripciones de eficacia, eficiencia y economía del control integral e integrado del actuar de la administración pública.

En caso que la Provincia de Mendoza decidiera instrumentar un sistema de control público que atienda a sus prescripciones deberían reglamentarse algunos de sus artículos considerados clave, como los recientemente mencionados.

5.2. SINERGIA ENTRE LA SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN¹⁷ Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA: LA RED FEDERAL DE CONTROL PÚBLICO

De acuerdo a sus antecedentes, la Red Federal de Control Público surgió a principios de 2002 como una iniciativa para integrar y complementar las estructuras estatales de auditoría, con el fin de evaluar el desempeño de los programas sociales ejecutados por las jurisdicciones de carácter nacional¹⁸. Se constituye además, como la garante de cobertura de control en el

¹⁷ Órgano nacional al cual la ley N° 24.156 le atribuyó la competencia del control interno del sector público nacional.

¹⁸ Según datos obtenidos del sitio web de la Red Federal de Control Público, a tal respecto se puede consultar http://www.sigen.gov.ar/red_01.asp

ámbito nacional, a través de relevamientos y acciones directas en el campo de ejecución de la política social.

Dicha red contó en sus comienzos con la adhesión de las unidades de auditoría interna de los Ministerios de Desarrollo Social y de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, de los tribunales de cuentas de las provincias de Río Negro, Misiones, La Pampa y Entre Ríos, la Auditoría General de la Provincia de Salta, de la AGCBA y SIGEBA y de la SIGEN.

En la actualidad, en la Red se encuentra representada la totalidad de las jurisdicciones del país, a las que se han sumado una decena de tribunales de cuentas municipales. Así constituida, en su seno se creó el Comité de Auditoría Federal, integrado por todas las organizaciones adheridas.

Al respecto, sobre esta sinergia existen antecedentes de trabajos realizados en conjunto entre el TCM y la SIGEN, que pueden influir positivamente sobre los incentivos y desempeño del sector público provincial.

Esta situación de complementariedad puede representar un gran potencial y oportunidad para mejorar el control del sector público provincial, así como para integrar en una única dimensión de control de gestión los conceptos de control interno y externo, en especial en cuestiones relativas a ejecución dentro de la Provincia de Mendoza de programas nacionales¹⁹ y por extensión hacia programas de ejecución presupuestaria provincial.

6. SÍNTESIS Y CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto, más allá de intentar una reforma profunda, quizá aprovechando y sacando rédito de las actuales condiciones normativas, legales e institucionales (como el que proporciona la ley N° 5806), la Provincia de Mendoza podría implementar un sistema de control externo público que, más allá de constituir un control de legalidad y/o de cumplimiento sobre información financiera como el que predominantemente realiza en la actualidad, también habilite a los aspectos de eficacia, eficiencia y economía, de tal forma que dichas acciones colaboren a realizar una gestión pública que contemple el principio de lograr eficiencia asignativa en el uso los recursos públicos provinciales.

Para el logro de dichos objetivos puede ser de gran utilidad poder disponer de un marco normativo que promueva y regule la realización de auditorías de rendimiento, también llamadas auditorías integrales o de resultados y como un tipo de auditoría de rendimiento, que se contemple asimismo la metodología conocida como de evaluación de programas²⁰.

¹⁹ Como ejemplos de políticas nacionales ejercidas en provincias, se pueden citar el Plan Nacer y el Plan Remediar, casos emblemáticos y de gran significatividad en lo que hace a ejecución provincial de planes nacionales de salud.

²⁰ Dicha metodología, que puede ser considerada como un subtipo de auditoría de rendimiento, según la conceptualización realizada por la INTOSAI, contempla una serie de estudios de carácter científico y técnico que puede exceder a las metodologías sistemáticas usualmente empleadas para la realización de auditorías.

Como un ejemplo sobresaliente de los principios que se establecen en las reformas financieras nacionales y que en la provincia de Mendoza se concibió y surgió a la luz a fines del año 1991, se puede mencionar a los preceptos establecidos en la Ley N° 5806.

En conjunto con el sistema normativo que regula la administración pública puede ser un factor de gran ayuda para conseguir los principios de eficacia, eficiencia y economicidad, en línea con los conceptos plasmados en el andamiaje legal y normativo sobre el adecuado manejo de los recursos públicos que surgieron en Argentina en especial a partir del año 1992, como consecuencia de las reformas financieras que por aquellos tiempos fueron implementadas.

Uno de los aspectos esenciales de dicha norma legal trata acerca de la registración no solamente de las operaciones (labor tradicional de los servicios administrativos), sino también del producto público.

Consecuentemente, se considera que el sistema de control público que contribuya a una más eficiente asignación de los recursos públicos de la Provincia de Mendoza puede ser efectivamente logrado a partir de la coordinación de esfuerzos y voluntades entre el Poder Ejecutivo (órgano administrador y ejecutor de la hacienda pública), el Poder Legislativo (aprobatorio del presupuesto público) y los organismos y sistemas de control público, entre los que el Tribunal de Cuentas de Mendoza ejerce un rol fundamental.

Si bien no constituye el objeto principal del presente trabajo –tal como ya fue antes mencionado–, se esbozará una hipótesis de reforma del diseño institucional que propenda a mejorar el control público y la performance del sector público.

Se cree, sin embargo, que cualquier recomendación ante la descrita interacción entre el sistema de control público y el desempeño del sector público (que ejecuta políticas públicas) debería implicar premiar el buen desempeño de la gestión pública y castigar con mayor severidad los incumplimientos o mal desempeño de los responsables de los organismos públicos que incumplan sus objetivos de políticas públicas.

Tanto el castigo (amenaza creíble) como el premio sería recomendable que surgiesen de un acuerdo entre las distintas fuerzas o poderes de gobierno, esto es poderes ejecutivo, legislativo y judicial (este último en carácter de futuro aval en términos de resolución de potenciales controversias).

Asimismo, para llevar adelante con éxito la hipotética reforma debería poderse lograr por el poder gobernante, u oficialismo, un acuerdo (o negociación) con las distintas fuerzas de la oposición. El instrumento podría originarse, quizá, de una reforma a la legislación vigente, es decir a través de promulgar un sistema normativo y jurídico que premie el buen desempeño y a su vez agrave las penalizaciones por mal desempeño, incumplimientos o hechos de corrupción.

Para que dicha reforma a la ley vigente²¹ cumpla el requisito de ser una reforma creíble, sí se cree que debería surgir de un acuerdo entre poderes y entre los distintos partidos políticos, esto es entre las fuerzas del oficialismo y oposición, por lo que para que la reforma surta los efectos deseados (y no se fracase en el intento) debería ser motorizada no solamente de *motu proprio* por el TCM.

Por su parte, la revisión normativa, entendida su génesis a partir de un acuerdo multisectorial, para que sea perdurable y pueda considerarse exitosa debe propender a que, luego de ejecutada la misma, los actores deberán tener los incentivos suficientes a cumplirla en el tiempo (North, 1990).

Cabe aclarar que el presente trabajo enfoca sobre los objetivos (el *qué*) pero no sobre el *cómo* lograr los objetivos expuestos.

Sin embargo, en relación al *cómo*, quizá a partir de implementar una reforma legislativa con acuerdo entre poderes y entre fuerzas de distinto signo político –y considerando las limitaciones que en términos de supuestos y simplificaciones sobre comportamiento humano e institucional (North, 1990) tienen lugar en estos procesos– se puedan generar los incentivos necesarios con el fin de disminuir incumplimientos o mal desempeño en el sector público creando un sistema de control público con una fuerte presencia.

En definitiva, el trabajo plantea reflexionar sobre el desafío institucional que para la Provincia de Mendoza puede implicar mejorar y fortalecer el sistema de control público, tal que el mismo contribuya a lograr una mejor asignación de recursos, en términos de lograr mayor eficiencia y equidad.

En otras palabras, se plantea la posibilidad de fortalecer el sistema de control público tal que contribuya a mejorar el desempeño público estatal de la Provincia de Mendoza.

²¹ Se puede suponer que la “ley vigente” consta de un sistema normativo que, o bien puede ser laxo en cierta forma en términos de poder sancionatorio, o puede ser fácilmente vulnerado por los funcionarios o agentes responsables de la ejecución de las políticas públicas si así lo deciden, o al menos no es aplicado o ejecutado en forma adecuada.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y FUENTES CONSULTADAS

Bibliografía consultada

Arozamena, L y Weinschelbaum, F. “Compras públicas. Aspectos conceptuales y buenas prácticas”. Documento de trabajo N°1. Programa ICT4CP. Universidad Nacional de Gral. San Martín. Buenos Aires. Mayo (2010).

Atchabahián, Adolfo. “Organismos de Control Externo en la Hacienda Pública: Importancia de su raigambre constitucional”. Notas de la conferencia dictada en el XXIII Simposio de profesores universitarios de contabilidad pública. Catamarca (2006).

Braceli, Orlando. “Evolución de la Política Fiscal en la Provincia de Mendoza con énfasis en el período 1987-2007”. Proyecto de investigación - Se.C.T.yP., U.N.Cuyo. Mendoza (2010).

Canavese, Alfredo. “Instituciones, corrupción y asignación de recursos” en Ernesto Schargrotsky, Oscar Cornblit y Alfredo J. Canavese (eds.) Corrupción, Crimen y Violencia, Instituto Torcuato Di Tella, Buenos Aires (2004).

Fuertes, Flavio (coordinador) *et al.* “Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la administración pública nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio”. Documento de Trabajo. INAP. Buenos Aires (2000).

Galiani, Sebastián. “Políticas Sociales: instituciones, información y conocimiento”. CEPAL. Serie Políticas Sociales. N° 116. Santiago de Chile. Enero (2006).

Giménez, Luis Federico. “La política fiscal municipal y las necesidades en los departamentos de la provincia de Mendoza” Beca de Graduado. Secretaría de Ciencia, Técnica y Posgrado, Univ. Nac. de Cuyo. Período 2008-2009. Director: Braceli, O. Mendoza (2009).

Gorostiaga, Angel (y comentaristas). “Transparencia en la gestión de gobierno: El rol de las cuentas públicas”. Organización de los Estados Americanos, Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera, (1996).

Gorri, A., Giménez, L. F. y Braceli, O. “Análisis comparado interdepartamental de la Provincia de Mendoza. Algunas reflexiones y proposiciones”. Trabajo presentado en Jornadas de Ciencias Económicas 2008; FCE-U.N.Cuyo. Mendoza (2008).

Kaplan, R. y Norton, D. “Cuadro de mando integral (The balanced scorecard)”. Buenos Aires Print SRL. 1° edición (2008).

Musgrave, R. y Musgrave, P. “Hacienda Pública. Teórica y Aplicada”. 5° Ed. Mc Graw-Hill. Madrid (1992).

Núñez Miñana, H. Apuntes de “Finanzas Públicas” para clase. Universidad Nacional de La Plata. (sin fecha).

O'Donnell, G. “Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política”. Revista Española de Ciencia Política. Núm. 11, pp. 11-31. Octubre (2004).

Oszlak, Oscar. “¿Responsabilización o responsabilidad: el sujeto y el objeto de un estado responsable”. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá, 28-31 Octubre (2003).

North, D. “Institutions, Institutional Change and Economic Performance”. New York. Cambridge University Press. (1990).

Stiglitz, J. “Economía del Sector Público”. 2º Ed. Antoni Bosch. Barcelona (1988).

Otras fuentes de información

ARGENTINA, Constitución Nacional (1994).

ARGENTINA, Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (1992).

ARGENTINA. Auditoría General de la Nación. Resolución 145/95 (Normas de Auditoría Externa). Buenos Aires (1995).

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE PRESUPUESTO Y ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PÚBLICA. Sitio web: www.asap.org.ar

BRASIL. Tribunal da Contas da Uniao. “Manual de Auditoria de Natureza Operacional”. Brasilia. TCU, Coordenadoria de Fiscalizacao e Controle. 2000.

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES. Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (1996).

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES. Ley N° 70 de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público (1998).

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES. Normas básicas de auditoría externa de la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires. (2000).

INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores). “Normas y Directrices para la auditoría del rendimiento basadas en Normas de Auditoría y experiencia del INTOSAI”. Estocolmo (2004).

INTOSAI. Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización. Lima, Perú (1977).

INTOSAI. Declaración de México sobre la independencia de las entidades fiscalizadoras superiores. México (2007).

MENDOZA, Constitución Provincial (1916).

MENDOZA, Ley provincial N° 1003, Orgánica del Tribunal de Cuentas (1932).

MENDOZA, Ley provincial N° 3799, de Contabilidad (1972).

MENDOZA, Ley provincial N° 5806 (1994).

SALTA. Ley N° 7103. (1999).

Sitio web del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas
www.tribunalesdecuentas.org.ar

Sitio web del Auditor.info: www.elauditor.info

Anexo 1. Cuadro comparativo de modelos institucionales de organización del control público externo en las jurisdicciones provinciales y gobierno nacional argentino.

Nº	Provincia / Jurisdicción	Modelo organizativo (tribunal / auditoría general)	Modalidad de control (legalidad / gestión)	Tribunales de cuentas municipales
1	Buenos Aires	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad	No
2	Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)	Auditoría General y Sindicatura General	Control integral (legalidad, gestión, etc.)	-- --
3	Catamarca	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
4	Chaco	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
5	Chubut	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
6	Córdoba	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
7	Corrientes	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
8	Entre Ríos	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
9	Formosa	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
10	Jujuy	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
11	La Pampa	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
12	La Rioja	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
13	Mendoza	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
14	Misiones	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
15	Neuquén	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
16	Río Negro	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
17	Salta	Auditoría General y Sindicatura General	Control integral (legalidad, gestión, etc.)	Sí
18	San Juan	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
19	San Luis	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
20	Santa Cruz	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
21	Santa Fe	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
22	Santiago del Estero	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
23	Tierra del Fuego	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	Sí
24	Tucumán	Tribunal de Cuentas	Control de legalidad contable	No
25	Gobierno Nacional	Auditoría General y Sindicatura General	Control integral (legalidad, gestión, etc.)	-- --

Fuente: elaboración propia en base a datos obtenidos de la página web del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, www.tribunalesdecuentas.org.ar y de la página web www.elauditor.info